

**Τ.Ε.Ι. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ**

ΘΕΜΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ:

**Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π. & Δ.Π.Χ.Π.**

**ΒΑΣΙΛΙΚΟΥ ΜΑΡΙΑ
ΔΙΟΜΗΔΟΥΣ ΔΙΟΜΗΔΗΣ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:
ΦΑΒΒΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

ΚΑΛΑΜΑΤΑ 2009

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας, του Τμήματος Χρηματοοικονομικής και Ελεγκτικής του ΤΕΙ Καλαμάτας, υπό την επίβλεψη και καθοδήγηση του Καθηγητή Λογιστικής κ. Φάββα Γεώργιου.

Αυτή η ερευνητική προσπάθεια διεξήχθη με τη συνεισφορά συγκεκριμένων ανθρώπων, οι οποίοι συνδέονται με το συγκεκριμένο εγχείρημα άμεσα ή έμμεσα. Χωρίς τη βοήθεια και την προσπάθειά τους, η παρούσα μελέτη είναι αμφίβολο αν θα είχε υλοποιηθεί με επιτυχία. Έτσι από την θέση αυτή θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε θερμά όλους όσους συνέβαλαν στην ολοκλήρωσή της.

Καταρχήν, θα θέλαμε να εκφράσουμε την ευγνωμοσύνη μας σε όλους τους καθηγητές μας του Τμήματος Χρηματοοικονομικής και Ελεγκτικής που μας παρείχαν σημαντική κατάρτιση και συνέβαλλαν στη δημιουργία της γνώσης και την επέκταση των επαγγελματικών μας προσόντων.

Παράλληλα, πιστεύω πως αυτή είναι η καλύτερη ευκαιρία να ευχαριστήσουμε τον επιβλέποντα καθηγητή μας κ. Φάββα Γεώργιο για την αμέριστη συμπαράστασή του.

Τέλος, αναφορά πρέπει να γίνει στον Βασιλικό Λάζαρο και στη Κωνσταντινίδου Αικατερίνη, η βοήθεια των οποίων ήταν σημαντική στη συλλογή των στοιχείων για την υλοποίηση αυτής της εργασίας.

**ΒΑΣΙΛΙΚΟΥ ΜΑΡΙΑ
ΔΙΟΜΗΔΟΥΣ ΔΙΟΜΗΔΗΣ**

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	1
---------------	---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1. Εισαγωγή.....	2
1.2. Τι είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	3
1.3. Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων.....	5
1.4. Η λογιστική επιστήμη.....	8
1.4.1. Ορισμοί και βασικές παράμετροι.....	8
1.5. Η ανάπτυξη των ΔΛΠ.....	12
1.6. Τα ΔΛΠ κατά το 2002, σε αριθμητική σειρά.....	14
1.6.1. Τα ΔΛΠ ομαδοποιημένα σε κατηγορίες.....	15
1.6.2. Πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων.....	15
1.7. Οι κύριες διαφορές των ΔΛΠ με τα ΕΛΠ.....	17
1.7.1. Εισαγωγική αναφορά.....	17
1.8. Συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις και πληροφορίες που παρέχονται από αυτές.....	18
1.8.1. Διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση θεμάτων.....	19
1.9. Η μέχρι σήμερα εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα.....	21

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2.1. Η τεχνική της μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ – ολοκληρωμένο παράδειγμα.....	24
2.1.1. Εισαγωγική αναφορά στην τεχνική της μετατροπής σε ΔΛΠ.....	24
2.1.2. Συλλογή αναγκαίων στοιχείων για την μετατροπή σε ΔΛΠ.....	24
2.1.3. Λογιστικές εγγραφές και τήρηση ημερολογίου μετατροπής.....	26
2.1.4. Κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ.....	27
2.1.5. Αριθμητικό παράδειγμα.....	27
2.2. Επιλεγμένα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.....	33
2.2.1. Πάγια στοιχεία (ενσώματες ακινητοποιήσεις).....	33
2.2.1.1. Εισαγωγική αναφορά.....	33
2.2.1.2. Παραδείγματα μετατροπής παγίων.....	33
2.2.2. Προβλέψεις.....	35
2.2.2.1. Εισαγωγική αναφορά.....	35
2.2.2.2. Υπολογισμός ύψους προβλέψεων.....	37
2.2.2.3. Παράδειγμα αντιμετώπισης προβλέψεων.....	38
2.2.3. Κατάσταση ταμειακών ροών.....	41
2.2.3.1. Εισαγωγική αναφορά.....	41
2.2.3.2. Διαφοροποιήσεις λογιστικών – ταμειακών κινήσεων.....	42
2.2.4. Ομάδες δραστηριοτήτων και μέθοδοι παρουσίασης καταστάσεων ταμειακών ροών.....	43
2.2.4.1. Παράδειγμα εμφάνισης Κατάστασης Ταμειακών Ροών εταιρίας (εταιρία Θ).....	44
2.2.4.2. Παράδειγμα κατάρτισης ενοποιημένης Κατάστασης Ταμειακών Ροών.....	45

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3.1. Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατά τα ΔΛΠ.....	48
3.1.1. Εισαγωγική αναφορά.....	48
3.1.2. Κύρια στοιχεία ύπαρξης συμφωνίας ΔΛΠ και ΕΛΠ.....	48
3.1.3. Κύρια σημεία διαφοροποίησης ΔΛΠ και ΕΛΠ.....	49
3.1.4. Προβληματισμοί και συμπεράσματα.....	52
3.2. Η συμφωνία του λογαριασμού 'Αποτελέσματα εις νέον' στα ΔΛΠ.....	52
3.2.1. Εισαγωγική αναφορά.....	52
3.2.2. Απλοποιημένο παράδειγμα Α'.....	53
3.2.3. Βάσεις δεύτερης & επομένων προσαρμογών.....	58
3.2.3.1. Αποτελέσματα εις νέον, ενάρξεως = Παρελθόν της περιόδου.....	59
3.2.3.2. Περίπτωση μεταγενέστερης πώλησης παγίου.....	61

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

4.1. Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (ΔΛΠ 1).....	64
4.1.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	64
4.1.2. Γενικές αρχές παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.....	64
4.1.3. Δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων.....	67
4.2. Αποθέματα (ΔΛΠ 2).....	68
4.2.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	68
4.2.2. Συνθετικά στοιχεία του κόστους αποθεμάτων.....	68
4.2.3. Κοστολογικές μέθοδοι.....	70
4.2.4. Αποτίμηση αποθεμάτων.....	70
4.2.5. Καταχώρηση στα αποτελέσματα.....	70
4.3. Καταστάσεις ταμειακών ροών (ΔΛΠ 7).....	71
4.3.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	71
4.3.2. Παρουσίαση της Κατάστασης Ταμειακών Ροών.....	71
4.4. Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους (ΔΛΠ 8).....	73
4.4.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	73
4.4.2. Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως.....	73
4.4.3. Μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις.....	74
4.4.4. Βασικά λάθη.....	74
4.4.5. Λογιστικές μέθοδοι.....	75
4.5. Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (ΔΛΠ 10).....	76
4.5.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	76
4.5.2. Καταχώρηση και αποτίμηση.....	76
4.6. Συμβάσεις κατασκευής έργων (ΔΛΠ 11).....	78
4.6.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	78
4.6.2. Συμβατικό έσοδο.....	79
4.6.3. Συμβατικό κόστος.....	80
4.7. Φόροι εισοδήματος (ΔΛΠ 12).....	82
4.7.1. Εισαγωγή.....	82
4.7.2. Μέθοδοι λογιστικοποίησης φορολογικών επιπτώσεων.....	83
4.7.3. Ποιά μέθοδο επιβάλλει το αναθεωρημένο (Νοέμβριος 2000) Δ.Λ.Π. 12.....	84
4.7.4. Σκοπός και πεδίο εφαρμογής.....	84

4.8. Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα (ΔΛΠ 14).....	86
4.8.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	86
4.8.2. Καθορισμός των προς παρουσίαση τομέων.....	88
4.8.3. Πρωτεύων τύπος παρουσίασης των τομέων.....	90
4.8.4. Δευτερεύουσα κατά τομέα πληροφόρηση.....	90
4.9. Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών (ΔΛΠ 15).....	92
4.9.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	92
4.9.2. Γνωστοποιήσεις.....	92
4.10. Ενσώματες ακινητοποιήσεις (ΔΛΠ 16).....	93
4.10.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	93
4.10.2. Καταχώρηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων.....	94
4.10.3. Αρχική αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων.....	94
4.10.4. Ανταλλαγές παγίων στοιχείων.....	96
4.11. Μισθώσεις (ΔΛΠ 17).....	97
4.11.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	97
4.11.2. Παράδειγμα.....	99
4.12. Έσοδα (ΔΛΠ 18).....	101
4.12.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	101
4.12.2. Αποτίμηση του εσόδου.....	101
4.12.3. Πώληση αγαθών.....	102
4.12.4. Παροχή υπηρεσιών.....	102
4.12.5. Τόκοι, δικαιώματα και μερίσματα.....	103
4.13. Παροχές σε εργαζομένους (ΔΛΠ 19).....	104
4.13.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	104
4.14. Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίησης της κρατικής υποστήριξης (ΔΛΠ 20).....	108
4.14.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	108
4.14.2. Καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων.....	109
4.15. Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές του συναλλάγματος (ΔΛΠ 21).....	110
4.15.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	110
4.15.2. Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα.....	111
4.15.2.1. Αρχική καταχώρηση.....	111
4.15.3. Παρουσίαση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα σε μεταγενέστερους ισολογισμούς.....	111
4.16. Ενοποίηση επιχειρήσεων (ΔΛΠ 22).....	113
4.16.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	113
4.16.2. Ενοποίηση με αγορά.....	114
4.17. Κόστος δανεισμού (ΔΛΠ 23).....	115
4.17.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	115
4.17.2. Καταχώρηση του κόστους δανεισμού.....	115
4.18. Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών (ΔΛΠ 24).....	117
4.18.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	117
4.19. Λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχώρησης (ΔΛΠ 26).....	118
4.19.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	118
4.19.2. Εκθέσεις γνωστοποίησης.....	119
4.20. Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστικές επενδύσεων σε θυγατρικές (ΔΛΠ 27).....	120
4.20.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	120
4.20.2. Παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.....	120

4.20.3. Περιεχόμενο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.....	121
4.20.4. Απεικόνιση επενδύσεων σε θυγατρικές στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής.....	121
4.21. Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς εταιρίες (ΔΛΠ 28).....	122
4.21.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	122
4.22. Οι οικονομικές καταστάσεις σε υπερπληθωριστικές οικονομίες (ΔΛΠ 29)....	123
4.22.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	123
4.22.2. Αναπροσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων.....	123
4.22.3.Επιλογή και χρήση γενικού δείκτη τιμών.....	123
4.23. Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και ομοίων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (ΔΛΠ 30).....	124
4.23.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	124
4.23.2. Λογιστικές μέθοδοι για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των τραπεζών.....	124
4.23.3. Κατάσταση αποτελεσμάτων.....	125
4.23.4. Ισολογισμός.....	125
4.24. Χρηματοοικονομική παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (ΔΛΠ 31).....	127
4.24.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	127
4.24.2. Ανάλυση της έννοιας του συμβατικού διακανονισμού.....	128
4.25. Χρηματοπιστωτικά μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση (ΔΛΠ 32).....	129
4.25.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	129
4.25.2. Σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα.....	130
4.26. Κέρδη κατά μετοχή (ΔΛΠ 33).....	131
4.26.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	131
4.27. Ενδιάμεση οικονομική έκθεση (ΔΛΠ 34).....	132
4.27.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	132
4.27.2. Ελάχιστα συνθετικά στοιχεία μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης.....	132
4.27.3. Περίοδοι για τις οποίες χρειάζεται παρουσίαση ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων.....	133
4.28. Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις (ΔΛΠ 35).....	134
4.28.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	134
4.28.2. Αρχικό γεγονός γνωστοποίησης μιας διακοπτόμενης εκμετάλλευσης.....	134
4.29. Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων (ΔΛΠ36).....	135
4.29.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	135
4.30. Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις (ΔΛΠ 37).....	137
4.30.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	137
4.31. Άυλα περιουσιακά στοιχεία (ΔΛΠ 38).....	139
4.31.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	139
4.31.2. Καταχώρηση και αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.....	140
4.31.3.Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία.....	140
4.31.4. Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	140
4.32. Χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρησης και αποτίμησης (ΔΛΠ 39).....	141
4.32.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	141
4.32.2. Κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων.....	142
4.33. Επενδύσεις σε ακίνητα (ΔΛΠ 40).....	144
4.33.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	144
4.34. Γεωργία (ΔΛΠ 41).....	145
4.34.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής.....	145

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

5.1. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

5.1.1. Τι αλλάζει με τα ΔΛΠ.....	147
5.1.2. Η επίδραση των IFRS σε σημαντικά στοιχεία των λογιστικών καταστάσεων.....	149

ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

ΔΛΠ (IAS) = Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΣΟΛ = Σωματείο Ορκωτών Λογιστών

ΕΔΛΠ (IASC) = Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

ΕΓΛΣ = Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Πρότυπο

IOSCO = Διεθνής Οργανισμός Λογιστικών Προτύπων

ΔΠΧΠ = Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

ΔΠΧΑ = Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικών Αναφορών

ΕΛΠ = Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο

ΚΑΧ = Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ήρθαν στην Ελλάδα το 1974 από το Σωματείο Ορκωτών Λογιστών, το γνωστό σε όλους Σ.Ο.Λ., το οποίο υπήρξε μέλος της I.A.S.C. (Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων) σχεδόν από την ίδρυσή της (29/6/1973).

Το Σ.Ο.Λ. λοιπόν πριν από 25 και πλέον χρόνια άρχισε να μεταφράζει, να εκδίδει και να διανέμει στον Επιστημονικό κόσμο και στις επιχειρήσεις τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία και μέχρι σήμερα βρίσκονται στις βιβλιοθήκες πολλών λογιστηρίων.

Άλλωστε είναι ιδιαίτερα γνωστή στους αρμόδιους κύκλους η ανιδιοτελής συμβολή των μελών του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) στην ενσωμάτωση των Λογιστικών Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην Ελληνική εμπορική νομοθεσία αλλά και στην κατάρτιση του Ε.Γ.Λ.Σ. και των Κλαδικών τοιούτων.

Το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, που το 1993 διαδέχτηκε το Σ.Ο.Λ. συνέχισε την προσπάθεια αυτή, ώστε σήμερα έχουν εκδοθεί στην Ελληνική όλα τα σε ισχύ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι Διερμηνείες αυτών.

Από το 1974 και μέχρι πρόσφατα, για 25 χρόνια υπήρξε σχεδόν πλήρης σιωπή για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, παρά τις προσπάθειες των μελών του ΣΟΛ, μέσω των διάφορων Επιτροπών και ομάδων εργασίας που συμμετείχαν, για την υιοθέτησή τους. Δεν πρέπει να αγνοήσουμε τα εμπόδια που υπήρξαν ή και που υπάρχουν ακόμη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο σκοπός ενός σύγχρονου λογιστικού συστήματος είναι η ρεαλιστική απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης και η ομοιόμορφη αποτίμηση για λόγους σκοπιμότητας, στην εύλογη αξία. Για το σκοπό αυτό έχουν αναπτυχθεί διάφορα λογιστικά πρότυπα. Τα περισσότερα δεδομένα παγκοσμίως είναι:

- Διεθνή Λογιστικά πρότυπα (IAS), τα οποία πρόκειται να εφαρμοστούν υποχρεωτικά από τις εταιρίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- Καταστάσεις Χρηματοοικονομικών Λογιστικών Προτύπων (SFAS), που εφαρμόζονται κυρίως στις ΗΠΑ.

Τα παραπάνω πρότυπα είναι απαραίτητα για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και εκθέσεων των επιχειρήσεων και κυρίως των πολυεθνικών και των εταιριών που είναι εισηγμένες ή πρόκειται να εισαχθούν στο Χρηματιστήριο.

Τα ΔΛΠ κατά το 2001 αριθμούνται μέχρι το Νο 41, αλλά αυτά που βρίσκονται σήμερα σε ισχύ απαριθμούνται σε 33, δεδομένου ότι τα 3,4,5,6,9,13 και 25 έχουν καταρτηθεί και ότι το 41 ισχύει από το 2003. επίσης το 15 πρόκειται να καταργηθεί.*

1.2. ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων και Διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων (επενδυτών, εργαζομένων, δημοσίου τομέα κ.λ.π.).

Από τα προαναφερόμενα, αβίαστα συνάγεται η σημασία και η σπουδαιότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε όλη την έκταση της ιδιωτικής και δημόσιας οικονομίας, ώστε να παρέλκει περαιτέρω ανάλυση.

Η κάθε χώρα να έχει – και έχει – τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα. Αυτά διαμορφώνονται είτε από Λογιστικά Σώματα είτε από τις νομοθετικές αρχές, κάθε χώρας.

Η Ελλάδα έχει νομοθετήσει τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία όμως έχει προσαρμόσει προς τις απαιτήσεις της Ευρωπαϊκής Κοινοτικής Νομοθεσίας.

Ως γνωστό, η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει εκδώσει Λογιστικές Οδηγίες (directives), οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική Εμπορική Νομοθεσία και στη νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Η κατάρτιση των Λογιστικών Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν έγινε χωρίς να ληφθούν υπόψη τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Παράλληλα όμως, η Ευρωπαϊκή Ένωση επιδίωξε τη θέσπιση κανόνων εναρμόνισης των Λογιστικών Αρχών και Κανόνων σε κάθε Κράτος – Μέλος αυτής.

Μέχρι σήμερα κάθε χώρα έχει τη δική της νομοθεσία, που ρυθμίζει τον τρόπο οικονομικών αποτίμησης των εταιριών, με αποτέλεσμα να υπάρχουν διαφορές τόσο τύπου όσο και περιεχομένου μεταξύ των λογιστικών προτύπων των περισσότερων χωρών. Αυτές οι διαφορές οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών, οικονομικών και νομικών συνθηκών καθώς και στο γεγονός ότι κάθε χώρα λαμβάνει υπόψη της τις ανάγκες των χρηστών – κατοίκων της, όταν θεσπίζει εθνικές διατάξεις.

Τα ΔΛΠ πρέπει να είναι αξιόπιστα και να τυγχάνουν γενικής αποδοχής. Για να επιτευχθεί αυτό η Επιτροπή πρέπει να είναι ανεξάρτητη από τους εκδότες των εθνικών λογιστικών προτύπων και η δομή της πρέπει να αντανάκλα το διεθνές περιβάλλον και να μην βασίζεται σε οποιοδήποτε εθνικό μοντέλο. Η επιτροπή λαμβάνει γνώση των λογιστικών προτύπων που ήδη έχουν εκδοθεί σε κάθε θέμα και δημιουργεί ένα ΔΛΠ για παγκόσμια αποδοχή, προσπαθώντας να εναρμονίσει, όσο είναι δυνατόν, τα διαφορετικά λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών. Τα πρότυπα έχουν ως κύριο στόχο την προστασία του επενδυτή και είναι περισσότερο λεπτομερή από τις λογιστικές οδηγίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή (Commission) έχει διαπιστώσει ότι οι ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στα Κράτη – Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με την Κοινοτική Νομοθεσία διαφέρουν σε ορισμένα

σημεία από αυτές που καταρτίζονται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ειδικές ομάδες εργασίας, που συνέστησε η Επιτροπή, ασχολήθηκαν και ασχολούνται με τις διαφορές αυτές.

Είναι κοινή αντίληψη όλων στην Ευρωπαϊκή Ένωση ότι οι διαφορές αυτές πρέπει να αντιμετωπιστούν μέσα από διαδικασίες αναθεώρησης των Λογιστικών Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ήδη έχουν αρχίσει και προχωρούν ταχέως οι σχετικές διαδικασίες μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Η Ελλάδα ως μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει την Κοινοτική Νομοθεσία, όπως την έχει ενσωματώσει στη δική της έννομη τάξη.

Αλλά και πέρα αυτών, όπως ρητά αναφέρεται στην Εισαγωγή των Δ.Λ.Π., τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν υπερισχύουν των τοπικών κανόνων που ισχύουν σε μια συγκεκριμένη χώρα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Τα μέλη της I.A.S.C. έχουν αναλάβει την υποχρέωση να πείσουν τις αρμόδιες αρχές κάθε χώρας για τα πλεονεκτήματα της εναρμόνισης με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αυτό βέβαια, δεν μπορεί να γίνει μεμονωμένα από την Ελλάδα, που είναι ένα μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Είναι λοιπόν καιρός να αντιληφθούμε ότι η συνεχής επίκληση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για την επίλυση παντός προβλήματος είναι τουλάχιστον υπερβολική.

Η αναφορά ότι η επιχείρηση Α ή η τράπεζα Β εφάρμοσε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να συνοδεύεται από σαφή δήλωση ότι εφάρμοσε όλα ανεξαιρέτως τα Δ.Λ.Π. και όχι κάποιο ή κάποια επιλεκτικά, γιατί αυτό ρητά απαγορεύεται από τις αρχές των Δ.Λ.Π.

Πρέπει να επισημάνουμε και το γεγονός ότι ενώ οι ΗΠΑ έχουν καθοριστικό ρόλο στην διαμόρφωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μέσω της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην οποία συμμετέχουν από την ίδρυσή της, εν τούτοις για την δική τους χώρα έχουν διαμορφώσει άλλα Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν κάποιες διαφορές, όχι βέβαια πολλές, από τα αντίστοιχα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Από όσα εκθέσαμε προκύπτει ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται κατά το μάλλον ή ήττον, στην Ελλάδα, έστω και μέσω των Λογιστικών Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Πρέπει να υπογραμμίσουμε ότι επιβάλλεται η πλήρης εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, γιατί θα εξασφαλίσουν την αξιοπιστία, ακρίβεια και ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων σε Διεθνές Επίπεδο και θα ενισχύσουν την εμπιστοσύνη των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων όχι μόνο προς όφελος των ιδίων αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.

1.3. ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΕΩΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Η επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει τις διαφορές ανάμεσα στα διάφορα εθνικά λογιστικά πρότυπα, αναζητώντας να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις διαδικασίες που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Η πληροφόρηση που πρέπει να παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων, αποτελεί ένα ιδιαίτερο λόγο για μεγαλύτερη εναρμόνιση.

Το Συμβούλιο της IASC πιστεύει ότι οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται για τον προαναφερόμενο σκοπό, ανταποκρίνονται στις κοινές ανάγκες των περισσότερων χρηστών. Και αυτό συμβαίνει γιατί σχεδόν όλοι οι χρήστες λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις, προκειμένου π. χ.

1. να αποφασίζουν πότε θα αγοράσουν, θα κρατήσουν ή θα πωλήσουν μια επένδυση σε μετοχές ή άλλες συμμετοχές
2. να εκτιμήσουν την επιμέλεια και υπευθυνότητα της διοικήσεως
3. να εκτιμήσουν τη δυνατότητα της επιχειρήσεως να πληρώνει και να παρέχει άλλα οφέλη στους εργαζομένους της
4. να εκτιμήσουν την εξασφάλιση των δανείων που εκδόθηκαν στην επιχείρηση
5. να προσδιορίσουν τη φορολογική πολιτική
6. να προσδιορίσουν τα διανεμητέα κέρδη και μερίσματα
7. να καταρτίσουν και χρησιμοποιήσουν στατιστικές εθνικού εισοδήματος
8. να ρυθμίσουν τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως

Πλαίσιο εφαρμογής

Το πλαίσιο ασχολείται με:

- το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων
- τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που καθορίζουν τη χρησιμότητα των πληροφοριών της οικονομικής κατάστασης
- τον προσδιορισμό, την απεικόνιση και την αποτίμηση των στοιχείων από τα οποία συγκροτούνται οι οικονομικές καταστάσεις
- τις έννοιες του κεφαλαίου και της διατηρήσεώς του

Στόχος

Βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζουν οι εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά της Ε.Ε. επιχειρήσεις, προκειμένου να διευκολυνθεί η αξιολόγησή τους σε μια ολοκληρωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

Προτεραιότητες

Οι βασικές προτεραιότητες των ΔΛΠ είναι:

- η δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, μέσω της αύξησης της συγκρισιμότητας των καταστάσεων

στην ενιαία αγορά, προκειμένου να διευκολυνθεί ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία κεφαλαίων

- η ανάγκη έγκρισης κανονισμού προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι όλες οι εισηγμένες εταιρίες της Ε.Ε. θα εφαρμόζουν ορθά τα πρότυπα IAS μέχρι το 2005 (αξιοπιστία, αξιολόγηση, ανταγωνισμός)

Πεδίο εφαρμογής

Όλες οι εισηγμένες εταιρίες της Ε.Ε. πρέπει να καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα πρότυπα IAS μέχρι το 2005, αλλά τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τις εισηγμένες επιχειρήσεις να εφαρμόζουν αυτό το σύστημα στις εταιρικές καταστάσεις τους. Θα είναι ακόμη δυνατό να επιβάλλουν τη νέα νομοθεσία σε μη εισηγμένες τράπεζες ή ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

Εισαγωγικές έννοιες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Οι τελευταίες παρουσιάσεις που έχουν γίνει από ειδικούς, για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και την (υποχρεωτική) εφαρμογή τους από τις ελληνικές εισηγμένες εταιρίες, αποκάλυψαν ότι παραμένουν ακόμη «άγνωστα» για τις περισσότερες εταιρίες και ότι είναι «ανέτοιμες» να τα εφαρμόσουν βραχυπρόθεσμα. Όμως, οι ελληνικές «πολυεθνικές» ή θυγατρικές ξένων ομίλων δεν έχουν κανένα απολύτως πρόβλημα στην εφαρμογή των νέων προτύπων, που ήδη εφαρμόζουν, καθώς είναι εισηγμένες και σε άλλες αγορές ή οι μητρικές εταιρίες χρησιμοποιούν ήδη τα ΔΛΠ.

Παρά ταύτα, η ελλιπής ενημέρωση των τραπεζιτών, χρηματιστών και επενδυτών για τα ΔΛΠ, δημιουργεί δυσκολίες κατανόησης ή και σύγχυση για τις ελάχιστες εκείνες «μεγάλες» που δημοσίευσαν διπλές λογιστικές καταστάσεις, με βάση δηλ. τα ΔΛΠ και τα ελληνικά πρότυπα.

Η χρησιμοποίηση των ΔΛΠ, όταν επεκταθεί σε όλες τις εταιρίες ανεξαρτήτου μεγέθους, ενδεχόμενα να αλλάξει την πιστοπολιτική ικανότητα αρκετών εταιριών του κλάδου, οι οποίες πραγματοποιούν «προβλέψεις» για επισφάλειες κατά πολύ μικρότερες αυτών που θα υποχρεωθούν να κάνουν με βάση τα ΔΛΠ. Χωρίς αμφιβολία, τα ΔΛΠ, που θα είναι υποχρεωτικής εφαρμογής σε όλες τις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τις εισηγμένες εταιρίες, αλλά και για τις εκτός χρηματιστηρίων μακροπρόθεσμα, θα αλλάξουν κατά πολύ την «εικόνα» των εταιριών, όπως αυτή εμφανίζεται μέχρι σήμερα με τους ισολογισμούς και τα αποτελέσματα χρήσεως που καταρτίζονται με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Συγκλίνουσες είναι οι πληροφορίες που αναφέρουν ότι:

- Τα ΔΛΠ θα αποκαλύψουν περισσότερο την «τρέχουσα αξία» των εταιριών, και όχι αυτήν που προκύπτει με βάση τις αποσβέσεις παγίων και αποτιμήσεις χαρτοφυλακίου που ακολουθούν οι ελληνικές εισηγμένες.
- «Ευνοημένες» θα βγουν εταιρίες που έχουν μεγάλες επενδύσεις σε πάγια και θα είναι υποχρεωμένες να εμφανίσουν τις «αφανείς αξίες» που υποκρύπτουν τα αναπόσβεστα πάγια των εταιριών. Ωστόσο, για να επιβεβαιωθεί μια τέτοια εκτίμηση- που θα ανεβάσει την αξία των αναπόσβαστων παγίων- θα χρειαστεί να υπάρξουν αντικειμενικοί τρόποι υπολογισμού της «τρέχουσας αξίας» των ακινήτων, καθώς και δείκτες μεταβολής των τιμών των ακινήτων.

- «Μη ευνοημένες» θα είναι οι εταιρίες που έχουν χαρτοφυλάκια συμμετοχών που έχουν υποστεί σημαντικές απώλειες, καθώς και εταιρίες που έχουν μεγάλα χαρτοφυλάκια μεταχρονολογημένων, κλπ τίτλων που παραμένουν για μεγάλο χρονικό διάστημα «κοιμισμένες». Στόχος των ΔΛΠ, μεταξύ των άλλων, είναι να απεικονισθεί με μεγαλύτερη ακρίβεια η πραγματική αξία των απαιτήσεων που έχουν οι εισηγμένες έναντι τρίτων. Ιδιαίτερα στην Ελλάδα, ο χρόνος αποπληρωμής γραμματίων είναι κατά πολύ μεγαλύτερος του μέσου όρου της Ε.Ε., που υποδηλώνει αρκετά προβλήματα για όσες εταιρίες θα εξακολουθήσουν να έχουν αξιόγραφα με υπέρμετρα μεγάλες ημερομηνίες λήξης.

Εναρμόνιση προτύπων

Όλες οι χώρες μέλη της Ε.Ε. θα πρέπει από το 2004 να αρχίσουν να δημοσιεύουν στοιχεία για την οικονομική τους πορεία με βάση τα προς εφαρμογή Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ωστόσο, δεν έχει ξεκαθαριστεί ακόμη πότε θα πρέπει να τα υιοθετήσουν υποχρεωτικά όλες οι ελληνικές εταιρίες, καθώς ορισμένοι κλάδοι (όπως οι ασφαλιστικές εταιρίες), ασκούν πιέσεις για να καθυστερήσει η εφαρμογή τους σ' αυτές.

Εξάλλου, αν και η κοινοτική νομοθεσία επιβάλλει την εφαρμογή των ΔΛΠ στις εισηγμένες εταιρίες, στην πράξη θα εφαρμοστούν αναπόφευκτα και από τις λοιπές μεγάλου μεγέθους μη εισηγμένες, καθώς και αυτές θα έχουν κάθε λόγο να εμφανίζουν στοιχεία συγκρίσιμα προς αυτά των ομοειδών εισηγμένων.

Η πλήρης εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων στην αποτίμηση των στοιχείων ενεργητικού- παθητικού και διαφόρων βασικών στοιχείων των αποτελεσμάτων χρήσεως των εισηγμένων αλυσίδων σούπερ μάρκετ και ειδών διατροφής- ποτών της Ελλάδας και των λοιπών χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, θα επιτρέψει την ευκολότερη σύγκριση των ομοειδών εταιριών που χρησιμοποιούν το ευρώ για την αποτίμηση της οικονομικής θέσης τους.

Εξάλλου, μια «μεγάλη επανάσταση» στη συγκρισιμότητα των οικονομικών θέσεων των ελληνικών και λοιπών ευρωπαϊκών αλυσίδων Σ/ Μ και εταιριών διατροφής- ποτών, θα αποτελέσει η υποχρέωση δημοσιοποίησης συγκεκριμένων οικονομικών στοιχείων τους μέσω μιας ιστοσελίδας που θα καλύπτει ολόκληρο τον ευρωπαϊκό χώρο.

Ήδη έχει καταρτιστεί σχέδιο οδηγίας και αναμένεται να εγκριθεί χωρίς προβλήματα από το αρμόδιο Συμβούλιο υπουργών της Ε.Ε., που θα είναι υποχρεωτικής εφαρμογής σε όλες τις χώρες μέλη, επιτρέποντας τη σύγκριση της οικονομικής θέσης και των επιδόσεων όλων των εισηγμένων εταιριών.

Αποτελεσματική εφαρμογή των ΔΛΠ θα διευκολύνει αφάνταστα την αξιολόγηση εταιριών διαφορετικής εθνικότητας, των οποίων οι μετοχές θα είναι διαπραγματεύσιμες σε κάποια αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Όλες αυτές οι αλλαγές γίνονται για να διευκολυνθούν οι αξιολογήσεις των εταιριών από επενδυτές, τραπεζικούς, προμηθευτές κλπ.

Έτσι, η υποχρεωτική εφαρμογή του ευρώ στις αποτιμήσεις εταιριών της ‘ευρωζώνης’, των ΔΛΠ και στις 15 χώρες μέλη και η δημοσιοποίηση των οικονομικών αποτελεσμάτων τους μέσω μιας πανευρωπαϊκής ιστοσελίδας, θα επιτρέπει να διατυπώνονται συμπεράσματα για κάθε εταιρία ξεχωριστά, και ειδικότερα σε ότι αφορά:

- Την οικονομική αποτελεσματικότητά της
- Την ανταγωνιστικότητα μέσα στην αγορά στην οποία κινείται
- Το βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας και φερεγγυότητας
- Τις προοπτικές ανάπτυξης της μέσα στο χρόνο
- Τις επιπτώσεις από την οικονομική αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της εταιρίας στην πορεία της μετοχής της.

Αξιολογώντας μια σειρά από εταιρίες του ίδιου κλάδου, μπορεί να διατυπωθεί συμπεράσματα για το:

- Ποιες εταιρίες έχουν τις μεγαλύτερες πιθανότητες να πετύχουν τους υψηλότερους ρυθμούς ανάπτυξης εργασιών και κερδών
- Ποιες μετοχές εταιριών έχουν προοπτικές ανόδου και δημιουργίας μεγαλύτερων χρηματιστηριακών κερδών μέσα σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα

1.4. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ

1.4.1. ΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΠΑΡΑΜΕΤΡΟΙ

Η λογιστική επιστήμη είναι μια σύνθετη επιστήμη, που λαμβάνει υπόψη πολλές άλλες επιστήμες, προκειμένου εν τέλει να γνωστοποιήσει:

- Τις αριθμητικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων (resources) και των ιδίων και ξένων πηγών χρηματοδότησής τους (sources of the resources) καθώς και λοιπών παραμέτρων που σχετίζονται με την λειτουργία, την αποτελεσματικότητα και την οικονομική θέση των επιχειρήσεων και οργανισμών και
- διάφορα άλλα χρήσιμα πληροφοριακά στοιχεία, που επίσης σχετίζονται με την λειτουργία, την αποτελεσματικότητα και την οικονομική θέση των επιχειρήσεων και οργανισμών.

Πιο συγκεκριμένα, με σκοπό την κατάληξη στις απαραίτητες γνωστοποιήσεις, η εφαρμογή της λογιστικής στην πράξη είναι η τεχνική:

- της εξέτασης των γεγονότων και των επιχειρηματικών ενεργειών προκειμένου να εντοπιστούν τα λογιστικά γεγονότα,
- της κατάταξης ή και ομαδοποίησης των λογιστικών γεγονότων,
- της καταχώρισης των λογιστικών γεγονότων, με αριθμητικά μεγέθη στα λογιστικά βιβλία,
- της επεξεργασίας των αριθμητικών μεγεθών και της συγκέντρωσης των αποτελεσμάτων και
- τελικά της πληροφόρησης των ενδιαφερόμενων μερών, σχετικά με την λειτουργία, την αποτελεσματικότητα και την οικονομική θέση των εξεταζόμενων μονάδων.

Σημειωτέον ότι η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και οποιονδήποτε σχετικών εκθέσεων από τα δεδομένα της λογιστικής, μπορεί να βασίζεται ακόμη και σε λογιστικές καταχωρήσεις που πρωτογενώς έχουν γίνει στα λογιστικά βιβλία με διαφορετικές μεθοδολογίες και πρότυπα αυτών που απαιτούνται ή χρησιμοποιούνται κατά τη γνωστοποίηση αυτών των οικονομικών καταστάσεων ή εκθέσεων.

Η απαιτούμενη προσαρμογή όμως, σημαίνει την διενέργεια των κατάλληλων διορθώσεων και τροποποιήσεων, προϋποθέτοντας οπωσδήποτε επαρκή γνώση των στοιχείων και κυρίως των διαφορετικών μεθόδων και προτύπων καθώς και των επιπτώσεων που έχουν στους επιμέρους λογαριασμούς.

Η λογιστική επιστήμη βασίζεται σε παραδοχές και αργές, οι περισσότερες των οποίων είναι και θα παραμείνουν σε διαρκή ισχύ. Όμως δεν παύει η λογιστική να είναι μια εξελισσόμενη επιστήμη, που βρίσκεται σε συσχέτιση με – και συνεπώς επηρεάζει και επηρεάζεται – από άλλες επιστήμες. Έτσι, μελετώνται επιστημονικά οι νέες συνθήκες και μορφές λογιστικών γεγονότων και προωθούνται οι λογιστικές αντιμετωπίσεις τους με τη μορφή νέων λογιστικών προτύπων ή με τροποποιήσεις παλαιότερων.

Στα πλαίσια της εξέλιξης της λογιστικής επιστήμης, ενώ οι περισσότερες επιστημονικές λογιστικές παραδοχές αποτελούν τη βάση των ΔΛΠ – όπως η παραδοχή της αυτοτέλειας (accrual) και η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern) – υπάρχουν και κάποιες βασικές αρχές ή θεμελιώδη ζητήματα της λογιστικής για τα οποία ασκείται κριτική και στην επιστημονική κοινότητα και στις αγορές.

Ως παράδειγμα αναφέρεται η αρχή του ιστορικού κόστους, η εφαρμογή της οποίας, λαμβάνοντας υπόψη και τις λοιπές αρχές της λογιστικής και συγκεκριμένα την αρχή της συντηρητικότητας, απαιτεί σε ορισμένες αποτιμήσεις την επιλογή της τρέχουσας 'εύλογης' αξίας αντί του – χαμηλότερου μερικές φορές – κόστους κτήσεως, ως αξίας εμφάνισης στις οικονομικές καταστάσεις.

Ως πρωταρχικοί σκοποί της λογιστικής επιστήμης, μπορούν να αναφερθούν:

- ο προσδιορισμός της χρηματοοικονομικής κατάστασης των οικονομικών μονάδων (περιουσιακή και κεφαλαιακή διάρθρωση),
- η συστηματική παρακολούθηση των μεταβολών που επέρχονται στην περιουσία και τους πόρους των οικονομικών μονάδων,
- ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων από τη δράση των οικονομικών μονάδων καθώς και της προέλευσης των αποτελεσμάτων αυτών και
- η ενημέρωση των ενδιαφερόμενων για την πορεία των οικονομικών μονάδων.

Από τους τέσσερις αναφερόμενους ανωτέρω ως πρωταρχικούς σκοπούς της Λογιστικής, γίνεται σαφής η σημαντικότητα:

- της, σε επίπεδο ομίλου, λογιστικής παρακολούθησης των δραστηριοτήτων και της σύνταξης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων,
- της κατάρτισης του Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων – επίσης σε επίπεδο ομίλου – και της σύνδεσης του Πίνακα αυτού με τα Αποτελέσματα Χρήσης και
- του Προσαρτήματος για την παροχή / γνωστοποίησης πληροφοριών.

Στους λοιπούς σκοπούς – πέρα από τους πρωταρχικούς σκοπούς – της λογιστικής επιστήμης μπορούν να περιληφθούν, μεταξύ άλλων:

- η διευκόλυνση των παντοειδών ελέγχων και η παρακολούθηση των συμφερόντων του κράτους και
- η παροχή στοιχείων για την κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών και τον καθορισμό της κρατικής εισοδηματικής πολιτικής.

Ο σημαντικότερος διαχωρισμός της λογιστικής είναι αυτός που τη χωρίζει σε δύο μεγάλα τμήματα.

- τη χρηματοοικονομική λογιστική, που περιλαμβάνει τις εργασίες που σχετίζονται με την λογιστική καταγραφή και ταξινόμηση των συναλλαγών της επιχείρησης με τρίτους, την καταχώρηση και παρακολούθηση των εσόδων και των εξόδων της επιχείρησης, όπως αυτή καταγράφεται κατά είδος και τις εργασίες κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και υπολογισμών και φόρων.
- Τη διοικητική λογιστική (η οποία αναφέρεται ως συνώνυμη ή συσχετιζόμενη με τη λογιστική κόστους ή τη βιομηχανική λογιστική) που περιλαμβάνει τις εργασίες που σχετίζονται με την κατάταξη, την καταχώριση, την κατανομή και την συγκέντρωση των τρεχουσών και των προβλεπόμενων δαπανών μιας εταιρίας σε κατηγορίες που εξυπηρετούν πρωτίστως τις ανάγκες ενημέρωσης της διοίκησης της επιχείρησης.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ απαιτεί την πλήρη λειτουργία της χρηματοοικονομικής λογιστικής και τη χρησιμοποίηση του μεγαλύτερου τμήματος της διοικητικής λογιστικής.

Στους χρήστες των Λογιστικών Πληροφοριών περιλαμβάνονται:

- Διοίκηση(Διοικητικό Συμβούλιο, Διευθυντές)
- Χρήστες άμεσου χρηματοοικονομικού ενδιαφέροντος (υφιστάμενοι ή μελλοντικοί επενδυτές, πιστωτές κ.λ.π.). Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται και οι αναλυτές που επεξεργάζονται τα στοιχεία με κύριο σκοπό την ενημέρωση των μετοχών και
- Χρήστες έμμεσου χρηματοοικονομικού ενδιαφέροντος (φορολογικές αρχές, χρηματιστήριο και λοιπές αρχές, εργαζόμενοι, πελάτες και το κοινό γενικότερα).

Ο χρόνος διενέργειας των λογιστικών εργασιών είναι μια σημαντική παράμετρος σχετικά με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Η διενέργεια των λογιστικών εγγραφών τείνει να είναι μια διαρκής διαδικασία, όπως διαρκής είναι και η λειτουργία των επιχειρήσεων. Στις περισσότερες περιπτώσεις η ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων είναι άμεση (ταυτόχρονη με το λογιστικό γεγονός). Αρκετές όμως από τις λογιστικές εργασίες για πρακτικούς (και οικονομικούς) λόγους, γίνονται περιοδικά.

Σχετικά με ορισμένες από τις περιοδικά διενεργούμενες εγγραφές, δηλαδή με τις λογιστικές εργασίες τέλους περιόδου, σημειώνεται ότι αυτές πρέπει να γίνονται με συγκεκριμένες διαδικασίες και τεχνικές ώστε να διασφαλίζεται η ορθότητα των λογιστικών δεδομένων. Σε αυτές τις λογιστικές εργασίες περιλαμβάνονται απογραφές (αποθεμάτων και λοιπών περιουσιακών στοιχείων, άρα και υπολογισμός

αποσβέσεων) αποτιμήσεις (απαιτήσεων, υποχρεώσεων κ.λ.π.) υπολογισμοί φόρου εισοδήματος και δημιουργίας αποθεματικών κ.λ.π.

Η ανάγκη για ύπαρξη πληροφοριών που ικανοποιούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων δημιουργεί περαιτέρω ανάγκη για τέτοια διαχείριση των λογιστικών δεδομένων, ώστε από τις διάφορες βάσεις λογιστικών δεδομένων να ικανοποιούνται οι ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Η χρήση της μηχανογράφησης για ικανοποίηση τέτοιων αναγκών εσωτερικής ανάπτυξης της λογιστικής είναι τεράστια, όπως εξάλλου τεράστια είναι η συμβολή της μηχανογράφησης σε όλους τους επιστημονικούς κλάδους.

Οι επιδράσεις στη λογιστική επιστήμη από τις εξελίξεις των αγορών είναι συνεχείς και η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας συντελεί στο να υπάρχει ανάγκη για ομοιομορφία και συνεχή προσαρμογή προς διεθνώς αποδεκτούς κανόνες, που στην περίπτωση της λογιστικής είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Με άλλα λόγια, οι παρατηρούμενες εξελίξεις των αγορών και η παγκοσμιοποίηση των οικονομιών δημιουργούν ανάγκες για πληρέστερη, ασφαλέστερη και 'διαφανέστερη' παρακολούθηση των λογιστικών μεγεθών, που εν μέρει επιτυγχάνεται από την θεσμοθέτηση κοινών κανόνων, που καλύπτουν όσο το δυνατόν περισσότερες από τις οικονομικές πράξεις.

Η συνεχής έκδοση νέων ΔΛΠ και διερμηνειών, στοχεύει σε αυτή τη συνεχή παρακολούθηση των επιχειρηματικών πράξεων από λογιστικής πλευράς. Ταυτόχρονα όμως δημιουργεί την ανάγκη για τους χρήστες των ΔΛΠ (διοικήσεις, λογιστές, ελεγκτές, μετόχους κ.λ.π.) για συνεχή ενημέρωση και παρακολούθηση.

Μια άλλη παράμετρος, σχετιζόμενη με την λογιστική επιστήμη και τις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων, που πρέπει να εξετάζεται, είναι αυτή της αποτίμησης της αξίας των επιχειρήσεων. Όπως είναι γνωστό, η αξία μιας επιχείρησης δεν είναι (ή σπανίως είναι) ίση με τη λογιστική αξία της, για πολλούς λόγους, μεταξύ των οποίων οι εξής:

1. η ύπαρξη φήμης και πελατείας της εταιρίας, η οποία δεν περιλαμβάνεται στο ενεργητικό (δηλαδή η δημιουργηθείσα και όχι η αποκτηθείσα φήμη και πελατεία),
2. οι προσδοκίες για μελλοντικά αποτελέσματα,
3. οι υπάρχουσες συμβάσεις για μελλοντικές εργασίες οι οποίες προγράφουν μέρος των μελλοντικών αποτελεσμάτων των εταιριών,
4. ποιοτικά στοιχεία (γνώσεις, εμπειρία κ.λ.π.) καθώς και ποσοτικά στοιχεία (αριθμός προσωπικού, ύψος αμοιβών κ.λ.π.) σχετικά με το προσωπικό της εταιρίας και
5. διαφοροποιήσεις στις αξίες των περιουσιακών στοιχείων μεταξύ αξιών του ισολογισμού και πραγματικών / αγοραίων αξιών.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ ως λογιστικών κανόνων, δεν αντιμετωπίζει τον πρώτο από τους ανωτέρω λόγους (αφού η εσωτερικά δημιουργούμενη φήμη και πελατεία δεν λογιστικοποιείται), όμως βελτώνει σημαντικά την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων τουλάχιστον κατά τα εξής:

- αντιμετωπίζει τον 5^ο λόγο ανωτέρω, αφού προσαρμόζονται οι αξίες περιουσιακών στοιχείων (ή τουλάχιστον παρέχεται η ευχέρεια

προσαρμογής τους, σε κάποιες περιπτώσεις) προς τις τρέχουσες αξίες και

- λαμβάνονται εν μέρει υπόψη τα στοιχεία των περιπτώσεων 2 και 3 ανωτέρω κατά τη διενέργεια εκτιμήσεων από τη διοίκηση της εταιρείας, που είναι απαραίτητες για τον προσδιορισμό λογιστικών μεγεθών.

Με άλλα λόγια δηλαδή, η εφαρμογή των ΔΛΠ δημιουργεί ‘λογική εικόνα’ πλησιέστερη προς την τρέχουσα αξία της επιχείρησης, σε σχέση μ’ αυτή των (στην πλειοψηφία τουλάχιστον) αποτιμήσεων και λογιστικών πρακτικών που βασίζονται σε εθνικές νομοθεσίες.

1.5. Η ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

Η ευθύνη της ανάπτυξης των ΔΛΠ ανήκει στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΕΔΛΠ (International Accounting Standards Committee - IASC) η οποία ιδρύθηκε το 1973 με τη συμμετοχή 10 χωρών, ενώ μέχρι σήμερα έχει σχεδόν διπλασιαστεί ο αριθμός των μελών, από διάφορες χώρες, που συμμετέχουν σε αυτήν.

Η ΕΔΛΠ επιδιώκει να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις διαδικασίες που σχετίζονται με τη κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ των χωρών και των επιχειρήσεων.

Η ύπαρξη διαφορών στις οικονομικές καταστάσεις από χώρα σε χώρα οφείλεται σε μια ποικιλία κοινωνικών, οικονομικών, νομικών και λοιπών συνθηκών. Επιπλέον, οι διάφορες χώρες επηρεάζονται από τις ανάγκες διαφορετικών χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, όπως π.χ. των φορολογικών ή άλλων αρχών, όταν θεσπίζουν εθνικές διατάξεις.

Για την επίτευξη του σκοπού της, η ΕΔΛΠ διαμορφώνει και δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα, συγκεκριμένα τα ΔΛΠ, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.

Τα μέλη της ΕΔΛΠ καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια:

- να πείθουν τις Κυβερνήσεις, τα όργανα λογιστικής τυποποίησης, τις εποπτικές αρχές και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι σύμφωνες με τα ΔΛΠ από κάθε ουσιώδη άποψη και
- να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.

Ιδιαίτερα στις χώρες όπου οι τοπικοί κανόνες απαιτούν παρέκκλιση από τα ΔΛΠ, τα τοπικά μέλη της ΕΔΛΠ πρέπει, ως μέλη της ΕΔΛΠ να προωθούν τους σκοπούς της, να προσπαθούν να πείσουν τις αρμόδιες αρχές για τα πλεονεκτήματα της εναρμόνισης με τα ΔΛΠ.

Για τη διαμόρφωση και έγκριση κάποιου ΔΛΠ, μέχρι αυτό να τεθεί σε εφαρμογή, υπάρχει συγκεκριμένη διαδικασία, που πρέπει να ακολουθείται, στην οποία περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα εξής βήματα:

- επιλογή ορισμένων θεμάτων για λεπτομερή μελέτη από τις Κατευθυντήριες Επιτροπές, όταν εκτιμάται ότι τα θέματα αυτά είναι αναγκαία για να καλύψουν ανάγκες λογιστικής παρακολούθησης και χρηματοοικονομικών αναφορών,
- προώθηση στο σχέδιο ΔΛΠ – που γίνονται κατ' αρχήν αποδεκτά από το Συμβούλιο – προς Λογιστικά Σώματα, Κυβερνήσεις, Χρηματιστήρια και λοιπούς ενδιαφερόμενους (μεταξύ των οποίων και εκπρόσωποι των επιχειρήσεων) και παροχή αρκετού χρόνου σε αυτούς για τον σχολιασμό των Σχεδίων και
- τέλος, εξέταση των σχολίων και των προτάσεων από το Συμβούλιο και διενέργεια των απαραίτητων προσαρμογών των κειμένων, πριν αυτά δοθούν ως ΔΛΠ προς εφαρμογή.

Σημειωτέον ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) που δημοσιεύονται από την ΕΔΛΠ, δεν υπερισχύουν των τοπικών κανόνων των χωρών, που διέπουν των κανόνων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στη χώρα αυτή. Για τη θεσμοθέτηση των ΔΛΠ ως επίσημων – υποχρεωτικής ή μη υποχρεωτικής εφαρμογής – κανόνων απαιτείται και η νομοθετική αποδοχή τους.

Εκτός από τα ΔΛΠ που σε οποιαδήποτε δεδομένη στιγμή βρίσκονται σε ισχύ, υπάρχουν ακόμη τα ΔΛΠ ή / και Διερμηνείες τους που βρίσκονται στη διαδικασία ανάπτυξής τους και ο σκοπός των οποίων είναι η κάλυψη θεμάτων που δεν καλύπτονταν μέχρι εκείνη τη στιγμή από τα ΔΛΠ. Μετά την ολοκλήρωσή τους αυτά τα νέα ΔΛΠ τίθενται σε ισχύ, συμπληρωματικά των υπολοίπων ΔΛΠ, ενώ σε κάθε νέο ΔΛΠ αναφέρεται, ως τελευταία παράγραφος, η ημερομηνία έναρξης ισχύος του.

Για παράδειγμα, αναμενόμενο να εκδοθεί, πιθανότατα κατά το 2004, είναι και το ΔΛΠ που θα καλύπτει από λογιστικής πλευράς και από πλευράς χρηματοοικονομικών αναφορών, εργασίες και θέματα ασφαλιστικών εταιριών.

Επί του παρόντος, έχουν προταθεί από την ΕΔΛΠ τροποποιήσεις (Exposure Drafts) σε πολλά από τα ισχύοντα ΔΛΠ, όπως π.χ. στα ΔΛΠ 1,2,8,10,16,17,21,23,27,28 και 33 κυρίως για να απαλειφθούν ορισμένοι εναλλακτικοί χειρισμοί, ενώ σχεδιάζονται επίσης τροποποιήσεις στα ΔΛΠ 19,22 και 39.

Σημειώνεται ότι η ανάγνωση και η εφαρμογή των αναφερόμενων σημείων σε οποιοδήποτε ΔΛΠ, δεν διασφαλίζει τον αναγνώστη απόλυτα ότι υπάρχει πλήρης εντοπισμός – άρα περαιτέρω κα εφαρμογή – των ΔΛΠ ως προς το συγκεκριμένο θέμα που καλύπτεται στο συγκεκριμένο ΔΛΠ, δεδομένου ότι:

- μπορεί το συγκεκριμένο θέμα να έχει επιμέρους πλευρές ή στοιχεία που καλύπτονται σε άλλα ΔΛΠ (και γίνεται στο κείμενο κάθε ΔΛΠ τέτοια αναφορά) και
- πρέπει ταυτόχρονα να εφαρμόζονται όλα τα ΔΛΠ και όλες οι ισχύουσες Διερμηνείες.

Συνεπώς, δεν πρέπει ο αναγνώστης να βιάζεται σε κάθε περίπτωση να βγάλει συμπεράσματα, αλλά πρέπει να διερευνά αν έχει εκδοθεί κάποια σχετική Διερμηνεία ή αν κάποιες παράμετροι του οποίου εξεταζόμενου θέματος καλύπτονται σε άλλα ΔΛΠ. Ιδιαίτερη προσοχή χρειάζεται και για την αποφυγή χρησιμοποίησης μη επικαιροποιημένης έκδοσης των ΔΛΠ.

Είναι επίσης αξιοσημείωτο ότι στο περιεχόμενο των ΔΛΠ περιλαμβάνονται και κάποια σημεία που δε είναι αυστηρά λογιστικά, αλλά σχετίζονται με τις λογιστικές πληροφορίες, όπως π.χ. στο ΔΛΠ 18, όπου γίνεται σαφής αναφορά στην αναγκαιότητα για μια επιχείρηση να διαθέτει αποτελεσματικό οικονομικό προγραμματισμό και πληροφοριακό σύστημα.

Τέλος, πρέπει να δοθεί και η δέουσα βαρύτητα στην αλλαγή ονομασίας των ΔΛΠ από International Accounting Standards (IAS) σε International Financial Reporting Standards (IFRS) δηλαδή από ΔΛΠ σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικών Αναφορών (ΔΠΧΑ).

1.6. ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΤΑ ΤΟ 2002 **ΤΑ ΔΛΠ ΚΑΤΑ ΤΟ 2002, ΣΕ ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ**

Όπως παρουσιάζονται στην τελευταία ετήσια έκδοση της αρμόδιας επιτροπής (ΕΔΛΠ), τα ΔΛΠ τα οποία έχουν εκδοθεί μέχρι και το 2002, αριθμούνται από το ΔΛΠ 1 μέχρι το ΔΛΠ 41. αν όμως ληφθεί υπόψη ότι επτά ΔΛΠ (συγκεκριμένα τα ΔΛΠ Νο 3, 4, 5, 6, 9, 13 και 25) έχουν καταργηθεί, σήμερα βρίσκονται σε ισχύ 34 Πρότυπα.

Στον κατωτέρω πίνακα τα ΔΛΠ, όπως έχουν κατά το 2002 και παρατίθεται και η αντίστοιχη ελληνική ορολογία. Σημειωτέον ότι η μετάφραση σε κάποιες περιπτώσεις είναι 'ελεύθερη', έχοντας όμως λάβει υπόψη και το έργο της μετάφρασης στην Ελληνική γλώσσα, που έχει γίνει από το ΣΟΛ αρχικά και από το ΣΟΕΛ στην συνέχεια.

Υπάρχουν αρκετές περιπτώσεις στην ορολογία της λογιστικής των ΔΛΠ, όπου η επιλογή ελληνικών όρων είναι δύσκολη είτε επειδή (α) δεν υπάρχει αντίστοιχος όρος που να υπάρχει ακριβής συσχέτιση με τον όρο της Αγγλικής είτε επειδή (β) υπάρχουν αρκετοί όροι στην Ελληνική, με παρόμοιες έννοιες. Δηλαδή εν τέλει, η απόδοση της μετάφρασης του επιλεγέντος ελληνικού όρου στην Αγγλική να μην καταλήγει κατ' ανάγκη στον πρωτογενή όρο των ΔΛΠ.

Σε κάθε περίπτωση πάντως, όποια ορολογία και αν χρησιμοποιείται σήμερα, είτε εμφανίζεται στο παρόν βιβλίο είτε όχι, το βέβαιο κατά την εκτίμηση του γραφόντος είναι ότι τελικά η μετάφραση που πρέπει να χρησιμοποιείται είναι η αναμενόμενη να γίνει νόμος του κράτους, ενδεχομένως εντός του 2003.

Οι Διερμηνείες των ΔΛΠ, εκδίδονται από την ίδια αρχή επίσης (την ΕΔΛΠ), για διευκρινιστικούς συνήθως λόγους και επίσης υποχρεωτική εφαρμογή. Στους πίνακες των επόμενων σελίδων – ομαδοποίησης των ΔΛΠ – αναφέρονται και οι αριθμοί των Διερμηνειών, έτσι ώστε να δίνεται μια πιο ολοκληρωμένη εικόνα στον αναγνώστη.

Προκύπτει μάλιστα ότι οι περιοχές / λογαριασμοί για τις οποίες έχουν εκδοθεί δύο ή περισσότερες διερμηνείες είναι οι εξής:

- Φόροι εισοδήματος
- Πάγια
- Μεταβολές συναλλαγματικών ισοτιμιών
- Ενοποίηση και,
- Χρηματοπιστωτικά μέσα.

1.6.1. ΤΑ ΔΛΠ ΟΜΑΔΟΠΟΙΗΜΕΝΑ ΣΕ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ

Η κατωτέρω ομαδοποίηση δεν είναι επίσημη ομαδοποίηση ούτε έχει εκδοθεί από την ΕΔΛΠ ή κάποια άλλη αρμόδια αρχή. Επίσης η ομαδοποίηση αυτή δεν σχετίζεται με τυχόν υποχρεωτικότητα εφαρμογής, δεδομένου ότι όλα τα ΔΛΠ πρέπει να εφαρμόζονται ταυτόχρονα, χωρίς να επιτρέπεται επιλεκτική εφαρμογή.

Η ομαδοποίηση αυτή έγινε από τα γράφοντα, με εκπαιδευτικά κριτήρια, έτσι ώστε τα ΔΛΠ να γίνουν ευκολότερα κατανοητά στον αναγνώστη και να μπορέσει έτσι ο αναγνώστης:

- Να προχωρήσει σταδιακά και μεθοδικά στην αφομοίωση του περιεχομένου των ΔΛΠ, στο βαθμό που επιθυμεί και
- Να μπορεί να 'προσανατολιστεί' ως προς την εξέταση των θεμάτων που τον απασχολούν, τουλάχιστον κατά την μελέτη του παρόντος συγγράμματος και των παραδειγμάτων που περιέχονται σε αυτό.

Εξάλλου, η ταξινόμηση με κάποια κριτήρια είναι συνήθης πρακτική σε παρουσιάσεις και εκπαιδευτικά προγράμματα.

Ο αριθμός των σελίδων που αναφέρεται στην προτελευταία στήλη είναι όπως προκύπτει από την ετήσια έκδοση της ΕΔΛΠ για το 2002, έχει δε σκοπό να δώσει μια ένδειξη του μεγέθους κάθε ΔΛΠ, χωρίς να σημαίνει βέβαια ότι το μέγεθος είναι απόλυτα συνδεδεμένο με τη σπουδαιότητα ή τη δυσκολία εφαρμογής.

Οι πέντε ομάδες που παρουσιάζονται και ο αριθμός των ΔΛΠ καθεμιάς είναι:

• Γενικά ΔΛΠ	6 πλέον το πλαίσιο
• ΔΛΠ Βασικών Λογαριασμών	12
• ΔΛΠ Λογιστικής ομίλων	4
• ΔΛΠ Θεμάτων Γνωστοποίησης	8
• ΔΛΠ περί Ειδικών Θεμάτων	4
<u>Σύνολο</u>	34

1.6.2. ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων ασχολείται με:

- Το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων,
- Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που καθορίζουν την χρησιμότητα των πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις,
- Τον προσδιορισμό, την απεικόνιση και την αποτίμηση των στοιχείων από τα οποία συγκροτούνται οι οικονομικές καταστάσεις και
- Τις έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησής του.

Σκοπός του Πλαισίου είναι κυρίως:

- Να βοηθήσει το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ στην ανάπτυξη των μελλοντικών ΔΛΠ και στην αναθεώρηση των υφισταμένων ΔΛΠ,
- Να βοηθήσει τα αρμόδια εθνικά σώματα στην ανάπτυξη εθνικών Προτύπων,
- Να βοηθήσει τους καταρτίζοντες οικονομικές καταστάσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ.

- Να βοηθήσει τους ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων να σχηματίσουν γνώμη για το αν οι εξεταζόμενες καταστάσεις ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις των ΔΛΠ και
- Να βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην ερμηνεία των πληροφοριών που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Ως χρήστες των οικονομικών καταστάσεων που έχουν σχετικές ανάγκες, αναφέρονται οι επενδυτές, οι εργαζόμενοι, οι δανειστές, οι προμηθευτές, οι πελάτες, το κράτος και οι υπηρεσίες του, καθώς και το κοινό γενικότερα.

Οι οικονομικές καταστάσεις αναφέρονται στο Πλαίσιο, όπως επίσης αναφέρεται και ο σκοπός τους. Οι οικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται και απαιτούνται από τα ΔΛΠ, είναι:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Κατάσταση Μεταβολών της Οικονομικής Θέσης (ή Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων)
- Προσάρτημα και
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με:

- Την οικονομική θέση μιας επιχείρησης (κυρίως μέσω του Ισολογισμού),
- Την αποδοτικότητα της(κυρίως μέσω των Αποτελεσμάτων χρήσης) και
- Τις μεταβολές στην οικονομική θέση της (μέσω του Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων).

Οι πληροφορίες που πρέπει να παρέχονται πρέπει να είναι χρήσιμες σε ένα ευρύτερο κύκλο χρηστών, προκειμένου αυτοί να λάβουν οικονομικές αποφάσεις.

Στο Πλαίσιο, δίνονται επίσης οι ορισμοί των τριών στοιχείων που συνδέονται άμεσα με την αποτίμηση της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης, δηλαδή των εξής:

- Περιουσιακό στοιχείο, που είναι πόρος που ελέγχεται από την επιχείρηση, σαν αποτέλεσμα προγενέστερων γεγονότων και από το οποίο αναμένεται να εισρεύσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση.
- Υποχρέωση, που είναι μια παρούσα δέσμευση της επιχείρησης, που προκύπτει από προγενέστερα γεγονότα και ο διακανονισμός της αναμένεται να καταλήξει σε μια εκροή πόρων – που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη – από την επιχείρηση και
- Ίδια κεφάλαια, που είναι το δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων, που απομένει στην επιχείρηση, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της.

Επίσης στο Πλαίσιο αναφέρεται ρητά ότι η διοίκηση της επιχείρησης είναι αυτή που έχει την βασική ευθύνη για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

Στο Πλαίσιο δίνονται εξηγήσεις για τις θεμελιώδεις παραδοχές:

- Της βάσης των δεδομένων ή της αυτοτέλειας των χρήσεων και
- Της συνεχιζόμενης δραστηριότητας

Και εξηγήσεις για ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων, όπως:

- Η κατανοητότητα,
- Η σχετικότητα,
- Η βασιμότητα και
- Η συγκρισιμότητα.

Επίσης δίνονται επεξηγήσεις και για άλλες σημαντικές έννοιες, όπως:

- Η σημαντικότητα η οποία πρέπει να εξετάζεται όχι μόνο με βάση τα απόλυτα μεγέθη μόνο, αλλά και με συνεκτίμηση ενδεχομένων κινδύνων και
- Η ουσία πάνω από τον τύπο δεδομένου ότι η ουσία των συναλλαγών – που πάντοτε πρέπει να λαμβάνεται υπόψη – δεν συμπίπτει πάντα με όσα τεκμαίρονται από το νομικό τύπο των συναλλαγών.

Υπάρχουν και άλλα θέματα, που αφορούν ίσως και συγκεκριμένους λογαριασμούς, στα οποία γίνεται αναφορά στο Πλαίσιο, όπως π.χ.:

- Η ανάγκη να γίνεται διάκριση μεταξύ παρούσας υποχρέωσης (που πρέπει να είναι λογιστικοποιημένη) και μελλοντικής δέσμευσης και
- Το γεγονός ότι δεν συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα οι αυξήσεις ή μειώσεις των ιδίων κεφαλαίων που προκύπτουν από αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων, παρά το γεγονός ότι φαίνεται να ανταποκρίνονται στον ορισμό των εσόδων και των εξόδων.

1.7. ΟΙ ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΔΛΠ ΜΕ ΤΟ ΕΛΠ

1.7.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ

Η συντομογραφία ΕΛΠ είναι τα αρχικά γράμματα του όρου ‘Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο’. Τέτοιος όρος δεν υπάρχει κάπου επίσημα διατυπωμένος, όμως κρίνεται απαραίτητο να επινοηθεί, αφού έτσι επιτυγχάνεται:

- Η δόκιμη περιγραφή του συνόλου των διατάξεων που αναφέρονται στη λογιστική στη χώρα μας και που προκύπτουν όχι μόνο από λογιστικά νομοθετήματα, αλλά και από φορολογικές και άλλες διατάξεις και
- Η εύκολη αντιπαράθεση της συντομογραφίας αυτής (ΕΛΠ) με την συντομογραφία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ).

Οι συνηθέστερες και κύριες διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ μπορούν να ενταχθούν σε δύο κατηγορίες:

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

Μετά από την παράθεση των διαφορών για τις δύο κατηγορίες, γίνεται επίσης αναφορά στο έργο της διερεύνησης των διαφορών, όπως έγινε σε παγκόσμιο επίπεδο, ως αποτέλεσμα έρευνας και συνεργασίας μεγάλων ελεγκτικών τύπων.

1.8. ΣΥΝΤΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ & ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΑΥΤΕΣ

Όταν πριν από 10 χρόνια περίπου αναφερόταν κανείς στις κύριες διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και του ΕΛΠ, αναμφίβολα θα περιλάμβανε σε αυτές, μάλιστα μεταξύ των σημαντικότερων, και τις εξής δύο:

- Τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες είναι απαραίτητες κατά τα ΔΛΠ και
- Την υποχρεωτική κατά ΔΛΠ κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών.

Σήμερα, τόσο οι Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, όσο και οι Καταστάσεις Ταμειακών Ροών αποτελούν αντικείμενο που καλύφθηκε ήδη από την Ελληνική νομοθεσία.

Οι διαφορές που υπάρχουν σήμερα μεταξύ των ΔΛΠ και του ΕΛΠ, και ανήκουν στην πρώτη κατηγορία, δηλαδή στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις και στις πληροφορίες που παρέχονται από αυτές, είναι οι εξής:

1. Ενώ τα ΔΛΠ απαιτούν την κατάρτιση του Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, δεν υπάρχει τέτοια απαίτηση από την ελληνική νομοθεσία. Όσο αφορά τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, το κενό αυτό καλύπτεται στο μεγαλύτερο βαθμό από την σύνταξη Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

Όμως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ο ελληνικός νόμος δεν απαιτεί την κατάρτιση πίνακα διάθεσης. Έτσι, υπάρχουν μεγάλες πιθανότητες να περιλαμβάνονται σφάλματα στις κατά ΕΛΠ ενοποιημένες καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως που δημοσιεύονται, τα οποία ούτε από τους ελεγκτές μπορούν πάντοτε να επισημαίνονται, αλλά και όταν επισημαίνονται δεν υπάρχει το σαφές πλαίσιο ώστε να γίνεται πάντοτε η αναγκαία λογιστική εγγραφή.

Ο Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων περιέχει πληροφορίες που περιέχονται στον συντασσόμενο κατά ΔΛΠ Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, αλλά και όσες πρόσθετες πληροφορίες κρίνονται απαραίτητες για να αιτιολογηθούν πλήρως όλες οι μεταβολές στην καθαρή θέση.

2. Σχετικά με το περιεχόμενο του προσαρτήματος, τα ΔΛΠ απαιτούν να περιλαμβάνονται στο προσάρτημα πολύ περισσότερες πληροφορίες από όσες απαιτεί η ελληνική νομοθεσία. Για παράδειγμα, τα ΔΛΠ απαιτούν την παροχή πληροφοριών, μεταξύ άλλων, σχετικά με:
 - τις συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις (ΔΛΠ 24),
 - τη διαφορά που προκύπτει στην αξία των αποθεμάτων, όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος LIFO, σε σχέση με άλλη μέθοδο αποτίμησης (ΔΛΠ 2) και
 - το μισθωμένο με χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) εξοπλισμό και το χρονικό διαχωρισμό των μελλοντικών πληρωμών (ΔΛΠ 17).

Όπως φαίνεται και από την ομαδοποίηση των ΔΛΠ σε κατηγορίες 8 από τα 34 ισχύοντα ΔΛΠ αναφέρονται αποκλειστικά σε θέματα γνωστοποίησης, ενώ και καθένα από τα υπόλοιπα ΔΛΠ αναφέρεται μερικώς σε επιμέρους γνωστοποιήσεις.

3. Σχετικά με τη δομή και το περιεχόμενο του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης, υπάρχουν διαφορές, μεταξύ των οποίων σημαντικότερες είναι οι κατωτέρω:
 - Το ποσό του φόρου εισοδήματος που προκύπτει και αφορά την κλειόμενη χρήση, κατά τα ΔΛΠ παρουσιάζεται ως τελευταίο αφαιρετικό κονδύλι στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και όχι σε πίνακα διάθεσης, έτσι η κατά ΔΛΠ Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης δείχνει και τα 'Αποτελέσματα προ φόρων' και τα 'Αποτελέσματα μετά από φόρους'.
 - Στον ισολογισμό, δεν δίνεται ανάλυση της αξίας των ενσώματων ή ασωμάτων παγίων σε επιμέρους κατηγορίες. Στον ισολογισμό αναφέρονται μόνο τα συνολικά μεγέθη, ενώ η ανάλυση σε κατηγορίες και η παροχή πληροφόρησης για το ύψος των αποσβέσεων, δίνεται στο προσάρτημα.
 - Τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, κατά τα ΔΛΠ πρέπει να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι, έξω από τα κεφάλαια, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις των ΕΛΠ, όπου πρέπει να περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια.
 - Οι επιχορηγήσεις, κατά τα ΔΛΠ πρέπει να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι, έξω από τα ίδια κεφάλαια, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις των ΕΛΠ, που προβλέπουν την παρουσίασή τους ως στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων.

Αν προσπαθήσει κάποιος να αντιστοιχήσει τις γραμμές των οικονομικών καταστάσεων (α) των σύμφωνων με τις απαιτήσεις των ΔΛΠ και (β) του υποδείγματος του ΕΓΛΣ, θα διαπιστώσει ότι υπάρχουν περιπτώσεις όπου ένας κατά ΔΛΠ λογαριασμός αντιστοιχεί σε περισσότερους του ΕΓΛΣ και αντίστροφα, δύο ή περισσότεροι κατά ΔΛΠ λογαριασμοί αντιστοιχούν σε ένα λογαριασμό του ΕΓΛΣ.

4. Ενώ τα ΔΛΠ προβλέπουν τη σύνταξη Κατάστασης Ταμειακών Ροών, η ελληνική νομοθεσία δεν απαιτεί τέτοια κατάσταση. Μία προφανής αιτία για τη μη απαίτηση της Ελληνικής νομοθεσίας για κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών είναι και το γεγονός ότι η κατάσταση αυτή δεν βοηθά στον υπολογισμό της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται επίσης ότι κατά τα ΔΛΠ υπάρχουν δύο μέθοδοι παρουσίασης των καταστάσεων ταμειακών ροών η άμεση μέθοδος και η έμμεση μέθοδος.

Η σχετικά πρόσφατη απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς να υποχρεώσει τις εισηγμένες εταιρείες να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν Κατάσταση Ταμειακών Ροών (έστω με μία από τις δύο μεθόδους) αποτέλεσε ένα σημαντικό βήμα σύγκλισης της Ελληνικής νομοθεσίας προς τα ΔΛΠ.

1.8.1 ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΘΕΜΑΤΩΝ

Η παράθεση των περιπτώσεων στον κατωτέρω πίνακα αφορά σημαντικά θέματα, όπου υπάρχει διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση, μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ. Δεν παρουσιάζονται στον πίνακα αυτό εξαντλητικά οι διαφορές, αλλά επελέγησαν οι περιπτώσεις εκείνες που:

- Οι λογιστικές εγγραφές μετατροπής έχουν σημαντική επίδραση επί των αποτελεσμάτων χρήσεως ή και επί των ιδίων κεφαλαίων και
- Προκύπτουν ως οι συνηθέστερες και πλέον χρονοβόρες, από την εμπειρία όσων έχουν μέχρι σήμερα συμμετάσχει στην κατάρτιση ή τον έλεγχο εργασιών μετατροπής οικονομικών καταστάσεων από ΕΛΠ σε ΔΛΠ.

ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ- ΕΛΠ

	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)	Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο (ΕΛΠ)
1	Πάγια	
	Οι συντελεστές αποσβέσεως των παγίων καθορίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους.	Οι συντελεστές αποσβέσεως των παγίων και οι πρόσθετες αποσβέσεις καθορίζονται από την νομοθεσία.
	Οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται σύμφωνα με εκθέσεις ειδικών εκτιμητών.	Οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.
	Τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια, εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή αν πρόκειται για περίπτωση χρηματοδοτικού τύπου.	Τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια δεν εμφανίζονται σε καμία περίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή.
2	Προβλέψεις	
	Οι προβλέψεις γίνονται βάσει τεκμηριωμένων στοιχείων και εκτιμήσεων της εταιρείας και αφορούν μεταξύ άλλων: • Επισφαλείς απαιτήσεις, • Αποζημίωση προσωπικού. • Υποτιμήσεις αποθεμάτων, • Ενδεχόμενες υποχρεώσεις κλπ.	Στο λογιστικό πλαίσιο υπάρχουν, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, αντίστοιχες διατάξεις, όμως στην πράξη αδυνατίζουν λόγω ύπαρξης: • Φορολογικής αναγνώρισης μόνο σε συγκεκριμένα πλαίσια, που τίθενται από τη φορολογική νομοθεσία και • Αντικρουόμενων διατάξεων.
3	Συμμετοχές	
	Στον ισολογισμό των επιχειρήσεων, οι συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρείες εμφανίζονται με την μέθοδο της ενοποίησης και οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρείες με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.	Στον ατομικό ισολογισμό των επιχειρήσεων οι συμμετοχές, ασχέτως ποσοστού συμμετοχής, αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.
	Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια, εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι του παθητικού, έξω από τα ίδια κεφάλαια.	Τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.
4	Έξοδα πολυετούς απόσβεσης	
	Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, μόνο αν πληρούνται 5 προϋποθέσεις και παραμένουν εκεί μόνο αν συνεχίζουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης (και των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης) γίνεται με συστηματικό τρόπο στα έτη που αναμένεται όφελος.	Όλα τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, χωρίς προϋποθέσεις. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε περίοδο που δεν υπερβαίνει τα πέντε έτη.

5	Χρεόγραφα	
	Αφού πρώτα χαρακτηριστούν τα χρεόγραφα η αποτίμηση γίνεται κατά κατηγορία και υπάρχουν περιπτώσεις /δυνατότητα για: (α) καταχώρηση στη μικρότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας ή (β) στην τρέχουσα αξία	Αποτιμώνται και παρουσιάζονται στον ισολογισμό στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας. Οι απαιτήσεις του ΚΒΣ είναι διαφορετικές.
6	Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου	
	Ως βασική μέθοδος προτείνεται η άμεση επιβάρυνση των αποτελεσμάτων, ενώ επιτρέπεται εναλλακτικά να προσανυξηθεί το κόστος των παγίων	Καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται σε διάστημα ως και πέντε έτη.
7	Αναβαλλόμενοι φόροι	
	Αναβαλλόμενοι φόροι υπάρχουν όταν υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση ορισμένων εσόδων ή εξόδων, μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και των φορολογικών υπολογισμών.	Δεν γίνεται καμία εγγραφή σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους.

1.9. Η ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Αρκετές εταιρείες στην Ελλάδα συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ ακόμη και προ είκοσι ετών. Σχετικά με τις κατηγορίες /ομάδες των εταιρειών αυτών αναφέρονται τα εξής:

1. Κάποιες από αυτές τις εταιρείες ήταν θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων, είχαν όμως την υποχρέωση βάσει της Ελληνικής νομοθεσίας να συντάσσουν και να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΕΛΠ. Παράλληλα όμως, για λόγους ικανοποίησης αναγκών της μητρικής εταιρείας τους, συνέτασσαν και οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, τις οποίες απέστελναν στις μητρικές εταιρείες, συνοδευόμενες από το πιστοποιητικό ελέγχου των ελεγκτών τους, οι οποίοι συνήθως ήταν πιστοποιημένα στελέχη των μεγάλων ελεγκτικών εταιρειών.
2. Κάποιες άλλες εταιρείες στην Ελλάδα που συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ ακόμη και προ είκοσι ετών, ανήκαν στην κατηγορία επιχειρήσεων που είχαν αντλήσει κεφάλαια από το εξωτερικό.
3. Θα μπορούσε να θεωρηθεί ίσως ως Τρίτη κατηγορία τέτοιων επιχειρήσεων (δηλαδή που συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ ακόμη και προ είκοσι ετών) οι εταιρείες που δραστηριοποιούνται στη ναυτιλία και οι υποχρεώσεις τους περί σύνταξης οικονομικών καταστάσεων κατά την Ελληνική νομοθεσία είναι περιορισμένες, όμως οι συναλλαγές τους, κυρίως στο εξωτερικό, απαιτούσαν τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων κατά ΔΛΠ.

Κάποιες από τις εταιρείες κρατούσαν ταυτόχρονα και παράλληλα, δύο σελτ λογιστικών βιβλίων, το ένα κατά ΕΛΠ και το άλλο κατά ΔΛΠ. Άλλες εταιρείες όμως κατάρτιζαν τις κατά ΔΛΠ οικονομικές καταστάσεις τους με εξωλογιστικό

προσδιορισμό στο τέλος της χρήσης. Ο εξωλογιστικός αυτός προσδιορισμός των κατά ΔΛΠ οικονομικών καταστάσεων στο τέλος της χρήσης, με βάση τις έτοιμες κατά ΕΛΠ αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις είναι ο τρόπος με τον οποίο είναι ανεπτυγμένα τα παραδείγματα που παρουσιάζονται στην ενότητα Γ’.

Τα τελευταία χρόνια, όλο και περισσότερες ελληνικές εταιρίες συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, παράλληλα βέβαια με τις κατά ΕΛΠ απαιτούμενες οικονομικές καταστάσεις τους.

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

Σχετικά με τον αριθμό των ελληνικών εταιριών που έχουν ήδη καταρτίσει οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, «..27 εταιρείες (που αντιπροσωπεύουν το 53% της συνολικής κεφαλαιοποίησης) συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις και με βάση τα ΔΛΠ είτε λόγω εισαγωγής τους σε ξένα χρηματιστήρια είτε από ανάγκη παρουσίασης αυτών των οικονομικών καταστάσεων σε αναλυτές και επενδυτές...»¹.

Επίσης σε ημερίδα που οργανώθηκε από την Ένωση Ελληνικών Τραπεζών και τον Σύνδεσμο Εισηγμένων εταιριών στο ΧΑΑ στις 10/9/2002 συμμετείχαν οι οικονομικοί διευθυντές έξι μεγάλων εταιριών (και ομίλων) και παρουσίασαν σημαντικά σημεία από τις εμπειρίες σχετικά με την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων κατά ΔΛΠ στις εταιρείες αυτές. Οι εταιρείες που εκπροσωπήθηκαν ήταν η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος, η ALPHA Τράπεζα Πίστεως, η Coca Cola, η ΔΕΗ, η ΤΙΤΑΝ και η ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΝ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ.

Σε αρκετά δημοσιεύματα έχουν αναφερθεί επωνυμίες αρκετών ακόμη ελληνικών επιχειρήσεων που έχουν συντάξει οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ (π.χ. Εμπορική, Cosmote, κλπ) ενώ κάποιες εταιρείες έχουν περιλάβει σε απολογισμούς τους τις οικονομικές καταστάσεις τους με βάση τα ΔΛΠ (Eurobank, ΟΠΑΠ, κλπ.).

Σχετικά με τη δυσκολία των εργασιών μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ, αναφέρεται ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ θα ήταν αρκετά εύκολη, σε περίπτωση που:

- Επρόκειτο να εφαρμοστούν τα ΔΛΠ σε εταιρεία που τώρα θα άρχιζε να δραστηριοποιείται, άρα δεν θα είχε ήδη καταχωρήσει με κανόνες ΕΛΠ στα βιβλία της κάποιες παρελθούσες δραστηριότητές της ή
- Δεν υπήρχαν διατάξεις της Ελληνικής νομοθεσίας που προβλέπουν διαφορετική αντιμετώπιση από αυτή των ΔΛΠ ή έστω
- Οι εταιρείες εφάρμοζαν όλες τις λογιστικές αρχές και διατάξεις που προβλέπονται από την εμπορική νομοθεσία (οπότε και θα έλειπε η πλειοψηφία των ελεγκτών από τα πιστοποιητικά ελέγχου και η μετατροπή θα απαιτούσε μικρότερο αριθμό προσαρμογών – και κυρίως θα είχε μικρότερες επιπτώσεις στα βασικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών).

¹ Αναφέρθηκε από επίσημα χείλη σε ημερίδα που οργανώθηκε για τα ΔΛΠ από το ΧΑΑ στις 8/3/2002.

Στις προσπάθειες των Ελληνικών επιχειρήσεων για εφαρμογή των ΔΛΠ, οπωσδήποτε είναι πολύ βοηθητική η Μετάφραση των ΔΛΠ. Μέχρι σήμερα ήταν διαθέσιμη η μετάφραση η οποία σε μεγάλο τμήμα της είχε γίνει από το ΣΟΛ και στη συνέχεια ολοκληρώθηκε από το ΣΟΕΛ, με τη συμμετοχή κυρίως των ορκωτών ελεγκτών – λογιστών κκ Πρωτοψάλτη Ν., Αισιόπουλου Κ. και Λουμιώτη Β. Επί του παρόντος βρίσκεται σε εξέλιξη μια νέα εργασία μετάφρασης των ΔΛΠ, από ομάδα εργασίας στην οποία συμμετέχουν ακαδημαϊκοί και εκπρόσωποι των μεγαλύτερων εταιρειών ορκωτών ελεγκτών. Το αποτέλεσμα αυτής της εργασίας μετάφρασης αναμένεται να αποτελέσει το επίσημο κείμενο της ελληνικής νομοθεσίας, που θα είναι απαραίτητο, προκειμένου να αποτελέσει Ελληνικό δίκαιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο

2.1. Η ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΗΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΑΠΟ ΕΛΠ ΣΕ ΔΛΠ ΟΔΟΚΛΗΡΩΜΕΝΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΠΡΩΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

2.1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΗΝ ΤΕΧΝΙΚΗ ΤΗΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΣΕ ΔΛΠ

Παρά το γεγονός ότι ίσως είναι πολλά τα σημεία που χρειάζονται αντιμετώπιση κατά την μετατροπή, εν τούτοις, για αρκετές επιχειρήσεις, η κατά την πρώτη εφαρμογή μετατροπή των υπολοίπων των κονδυλίων /λογαριασμών από ΕΛΠ σε ΔΛΠ ίσως να είναι μια διαδικασία η οποία μπορεί σε επίπεδο ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως να καλύπτεται πλήρως από μονοψήφιο αριθμό εξωλογιστικών εγγραφών.

Μπορεί βέβαια να απαιτείται σημαντικός όγκος εργασίας σχετικά με την συλλογή και επεξεργασία των απαραίτητων στοιχείων, αλλά εν τέλει οι λογιστικές εγγραφές να είναι λίγες.

Ως παράδειγμα αναφέρεται η περίπτωση των παγίων, όπου απαιτείται σημαντικός όγκος εργασίας προετοιμασίας που τελικά θα καταλήξει στην ίσως μία μόνο λογιστική εγγραφή μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ.

Κατά τις επόμενες εφαρμογές όμως, θα είναι απαραίτητο:

- i. Να γίνονται πρώτα οι κατάλληλες λογιστικές εγγραφές που θα αναμορφώνουν την καθαρή θέση ενάρξεως της περιόδου στο ύψος όπου αυτή είχε καταλήξει στο τέλος της προηγούμενης περιόδου, με λογιστικές εγγραφές παρόμοιες αυτών που είχαν διενεργηθεί τότε και
- ii. Να γίνονται στη συνέχεια οι λογιστικές εγγραφές οι οποίες αφορούν τη χρήση και οι οποίες σε κάποιο βαθμό θα είναι ήδη γνωστές ή θα βασίζονται στις εγγραφές που είχαν γίνει κατά την προηγούμενη μετατροπή.

Η εργασία της μετατροπής περιλαμβάνει διάφορες εργασίες, οι οποίες απαιτούν προσοχή, προγραμματισμό και πλήρη τεκμηρίωση. Μπορούν δε να ομαδοποιηθούν σε τρεις φάσεις:

- 1) Συλλογή στοιχείων, αναγκαίων για τη μετατροπή
- 2) Σύνταξη λογιστικών εγγραφών μετατροπής και
- 3) Κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ

Στο παράδειγμα της εταιρείας Α, που παρουσιάζεται στο παρόν κεφάλαιο για τη χρήση 2002 και στο επόμενο κεφάλαιο για τη χρήση 2003, περιλαμβάνεται η κατάρτιση Ισολογισμού και Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

2.1.2. ΣΥΛΛΟΓΗ ΑΝΑΓΚΑΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΣΕ ΔΛΠ

Τα στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητο να συλλεγούν πριν αρχίσει η διαδικασία της μετατροπής των οικονομικών καταστάσεων, αφορούν αναλύσεις κονδυλίων, αποτιμήσεις, υπολογισμούς διάφορων πληροφοριακών στοιχείων και αρκετές ίσως πράξεις ακόμη, μεταξύ των οποίων ακόμη και συνεργασίες με εξωτερικούς συνεργάτες ώστε να υπολογιστούν κάποια απαραίτητα κονδύλια.

Για τον καλύτερο προγραμματισμό και την πλήρη τεκμηρίωση των στοιχείων που πρέπει να συλλεγούν, κρίνεται φρόνιμο να δίνονται κατ' αρχήν απαντήσεις σε διάφορα σημαντικά θέματα, με βάση ένα ερωτηματολόγιο που περιλαμβάνει απορίες σχετικά με τα σημεία διαφοροποιήσεως μεταξύ των χρησιμοποιημένων στα Ελληνικά βιβλία κανόνων λογιστικής απεικόνισης και των απαιτήσεων των ΔΛΠ.

Σημειωτέον ότι, αν όλες οι επιχειρήσεις εφαρμόζαν σωστά τον Ν 2190/20 και αν ακόμη δεν υπήρχαν σημεία διαφορών ως προς τις απαιτήσεις μεταξύ του νόμου αυτού και των φορολογικών διατάξεων, τότε θα μπορούσε να καταγράφει ένα ερωτηματολόγιο διαφορών μεταξύ των κανόνων λογιστικής απεικόνισης σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία και των απαιτήσεων των ΔΛΠ.

Όμως στην πράξη ούτε ο Ν 2190/20 εφαρμόζεται πλήρως από όλες τις εταιρείες, αλλά υπάρχουν και διαφοροποιήσεις μεταξύ των απαιτήσεων αυτού του νόμου και των φορολογικών διατάξεων. Συνεπώς, τα ερωτήματα του ερωτηματολογίου πρέπει να επεκτείνονται και να καλύπτουν και τις αποκλίσεις της εκάστοτε εφαρμοζόμενης πρακτικής (τόσο από μέρους της μητρικής εταιρείας όσο και από τις θυγατρικές και συγγενείς εταιρείες του ομίλου) από την εμπορική νομοθεσία, δηλαδή κατά βάση το Ν 2190/20.

Ορισμένες ερωτήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται σε ένα τέτοιο ερωτηματολόγιο είναι και οι κατωτέρω, χωρίς ωστόσο να είναι εξαντλητική η λίστα των ερωτήσεων:

Ερωτήσεις εκτίμησης αναγκών για συλλογή στοιχείων

1. Υπάρχουν έξοδα πολυετούς απόσβεσης τα οποία θα έπρεπε να είχαν εξοδοποιηθεί;
2. Υπάρχουν δαπάνες ανάπτυξης που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των ΔΛΠ και συνεπώς να βαρύνουν τα αποτελέσματα;
3. Ποια είναι η ωφέλιμη ζωή κάθε παγίου στοιχείου ξεχωριστά;
4. Ποια είναι η πραγματική αξία κάθε παγίου ξεχωριστά (αν επιλεγεί να παρουσιαστούν τα πάγια σε αυτή την αξία);
5. Υπάρχουν πάγια στοιχεία που χρησιμοποιούνται με μίσθωση χρηματοδοτικής μορφής και ποια είναι η ανάλυση των πληρωμών σε τοκοχρεωλύσια;
6. Ποιο ποσό πρόβλεψης θα εθεωρείτο επαρκές (αλλά όχι υπερβολικά μεγάλο) για να καλυφθούν οι μελλοντικές υποχρεώσεις της εταιρείας προς το προσωπικό της;
7. Ποιο ποσό πρόβλεψης θα εθεωρείτο επαρκές (αλλά όχι υπερβολικά μεγάλο) για να καλυφθούν οι επισφαλείς των απαιτήσεων;
8. Ποιο ποσό πρόβλεψης θα εθεωρείτο επαρκές (αλλά όχι υπερβολικά μεγάλο) για να καλυφθούν οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις της εταιρείας από άλλους κινδύνους;

Κατά την δεύτερη και τις επόμενες εφαρμογές, μετά και την εμπειρία που θα έχει αποκτηθεί από την πρώτη εφαρμογή, προφανώς θα είναι ευχερέστερο να εκτιμηθούν οι απαιτήσεις σε στοιχεία και σε χρόνο, να βελτιωθεί η τεκμηρίωση μέσω χρήσης συγκεκριμένων πληροφοριακών εντύπων, αλλά και να περιοριστούν ενδεχομένως οι διαφοροποιήσεις, μέσω κάποιων προσαρμογών που μπορεί να γίνουν στα ελληνικά βιβλία.

Σε περίπτωση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η συλλογή των ανωτέρω στοιχείων αφορούν όχι μόνο τη μητρική επιχείρηση αλλά και τις υπόλοιπες εταιρείες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση είτε με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης είτε με την καθαρή θέση. Υπάρχουν μάλιστα και περιπτώσεις που μπορεί μια εταιρεία του ομίλου να είναι επίσης νόμιμη, εφαρμόζοντας όμως μια άλλη, β' διάταξη.

Σύνηθες παράδειγμα επ' αυτού είναι η αποτίμηση των χρεογράφων, όπου μια εταιρεία μπορεί να διενεργεί τη συγκεκριμένη αποτίμηση με βάση την εμπορική νομοθεσία (στη χαμηλότερη – κατ' είδος ή συνολικά, αναλόγως _ μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας) και μια άλλη εταιρεία να διενεργεί τη δική της αποτίμηση χρεογράφων σύμφωνα με τον Κώδικα βιβλίων και στοιχείων (δηλαδή σε τιμές κτήσεως).

2.1.3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΚΑΙ ΤΗΡΗΣΗ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟΥ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ

Ακόμη και αν δεν αποτελεί υποχρέωση που απορρέει από τις φορολογικές διατάξεις, η σύνταξη λογιστικών εγγραφών προκειμένου να αναμορφωθούν τα ελληνικά υπόλοιπα των κονδυλίων /λογαριασμών σε αντίστοιχα κατά ΔΛΠ, κρίνεται απαραίτητη η σύνταξη των λογιστικών εγγραφών για πολλούς λόγους, μεταξύ των οποίων:

- η ύπαρξη τάξης και συνέπειας όχι μόνο στην εκάστοτε παρούσα αλλά και στις προηγούμενες και επόμενες χρήσεις και
- η δυνατότητα διενέργειας επιβεβαιωτικής και ελεγκτικής εργασίας.

Είναι προφανές ότι η δυσκολία για τους περισσότερους λογιστές και ελεγκτές στην καταγραφή ή κατανόηση λογιστικών εγγραφών, δεν θα είναι μόνο η καταχώρηση αποσβέσεων με διαφορετικούς συντελεστές στα ΔΛΠ σε σχέση με τους χρησιμοποιηθέντες στα ελληνικά βιβλία συντελεστές, αλλά και περιπτώσεις, όπως μεταξύ άλλων:

- όταν λογιστικές εγγραφές επηρεάζουν ταυτόχρονα την παρούσα και προηγούμενες χρήσεις,
- όταν χρειάζεται η εφαρμογή προσωπικής κρίσης,
- οι εγγραφές ενοποίησης, αν βεβαίως γίνεται ενοποίηση, και
- ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων.

Ως μορφή Ημερολογίου Μετατροπής, δεν προτείνεται κάποια συγκεκριμένη.

Ωστόσο ένα απλό φύλλο σε επεξεργαστή υπολογισμών με εφαρμογές απλών αριθμητικών πράξεων θεωρείται επαρκές για την αντιμετώπιση των αναγκών των παραδειγμάτων της παρούσας ενότητας. Σε κάθε περίπτωση πάντως, πρέπει να τεκμηριώνονται πλήρως και να φυλάσσονται με προσοχή τα σχετικά φύλλα εργασίας, ώστε να είναι γνωστοί οι χειρισμοί που ακολουθήθηκαν.

Σημειώνεται ότι για την διενέργεια των λογιστικών εγγραφών δεν χρησιμοποιούνται κατ' ανάγκη λογαριασμοί του Λογιστικού Σχεδίου. Μάλιστα για την κατάρτιση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως (ΚΑΧ), είναι προτιμότερο να χρησιμοποιούνται οι τίτλοι όπως εμφανίζονται στο σχετικό υπόδειγμα της ΚΑΧ στο ΕΓΛΣ. Αν για παράδειγμα σκοπός είναι να μειώσουμε τις αποσβέσεις κατά 100€ και οι αποσβέσεις αυτές είχαν επιβαρύνει τα Έξοδα Διοίκησης, τότε θα πιστωθεί (για να μειωθεί) όχι ο αποτελεσματικός λογαριασμός 66 (Αποσβέσεις) αλλά η γραμμή της ΚΑΧ με τίτλο 'Έξοδα Διοίκησης'.

Αφού καταγραφεί κάθε λογιστική εγγραφή ξεχωριστά, στη συνέχεια με τη χρήση ενός Πίνακα Συγκέντρωσης Εγγραφών υπολογίζεται η επίδραση όλων των εγγραφών σε κάθε ένα λογαριασμό ξεχωριστά. Αν δηλαδή ο λογαριασμός Πάγια επηρεάζεται από μία εγγραφή με χρέωση 10€ και από δύο εγγραφές με πίστωση 4€ και 36€ αντίστοιχα, τότε υπολογίζεται το αλγεβρικό άθροισμα των τριών ποσών (δηλαδή 30€ πίστωση) που αποτελεί τη συνολική επίδραση στο λογαριασμό αυτό.

2.1.4. ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΛΠ

Αφού ολοκληρωθεί η εργασία των λογιστικών εγγραφών και της συγκέντρωσης των επιδράσεων όλων των εγγραφών σε κάθε ένα λογαριασμό ξεχωριστά, στη συνέχεια σε ένα επίσης απλό φύλλο σε επεξεργαστή υπολογισμών με εφαρμογές απλών αριθμητικών πράξεων, μεταφέρονται τα υπόλοιπα των συνολικών επιδράσεων των λογαριασμών, ενώ προηγουμένως έχουν καταχωρηθεί τα υπόλοιπα των λογαριασμών όπως αυτά απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις τις σύμφωνες με την ελληνική κατάρτιση.

Δείχνοντας κάποια αυξημένη προσοχή (α) στις κινήσεις των αντίθετων λογαριασμών και τη χρήση των προσήμων στους αντίστοιχους υπολογισμούς και (β) στη διαμόρφωση του τελικού κονδυλίου των Αποτελεσμάτων εις νέο (ενάρξεως – λήξεως) καταλήγει η προσέγγιση:

- στην (προφανή και αναμενόμενη) ισότητα ενεργητικού με παθητικό και
- στην (επίσης προφανή και αναμενόμενη) ισότητα μεταξύ αποτελεσμάτων περιόδου μετά από φόρους (όπου θα έχουν στο μεταξύ υπολογιστεί και οι αναβαλλόμενοι φόροι) στην ΚΑΧ και αντίστοιχου ποσού που πρέπει να καταχωρηθεί στον Πίνακα Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων.

Εάν πρόκειται για δεύτερη ή επόμενες εφαρμογές, πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στην καταχώρηση λογιστικών εγγραφών που βασίζονται σε εγγραφές που είχαν καταχωρηθεί στην προηγούμενη ή προηγούμενες χρήσεις, ώστε να υπάρχει η συμφωνία των Αποτελεσμάτων εις Νέο, ενάρξεως.

2.1.5. ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η παρουσίαση του κατωτέρου παραδείγματος γίνεται ακολουθώντας από πλευράς μεθοδολογίας την προσέγγιση που αναφέρθηκε ανωτέρω, ενώ η περίπτωση του παραδείγματος αφορά την πρώτη εφαρμογή (έστω τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης του 2002) κατά την οποία γίνεται η μετατροπή των υπολοίπων των κονδυλίων /λογαριασμών και των οικονομικών καταστάσεων από ΕΛΠ σε ΔΛΠ.

Η επιλογή της χρήσης 2002 ως πρώτης χρήσης μετατροπής έγινε επειδή:

- ο νόμος περί καθιέρωσης των ΔΛΠ στην Ελλάδα αναφέρει την υποχρέωση για χρήσεις που αρχίζουν μετά την 31/12/2002
- από τα ΔΛΠ απαιτείται να παρουσιάζονται στον Ισολογισμό και στα Αποτελέσματα Χρήσης και συγκριτικά κονδύλια που να αφορούν την προηγούμενη της κλειόμενης χρήσης.

Κρίθηκε σκόπιμο να είναι ελάχιστες οι εγγραφές που απαιτούνται στην περίπτωση της πρώτης εφαρμογής, ώστε να γίνει κατανοητή η μορφή και η ανάπτυξη των φύλλων εργασίας για τη μετατροπή.

1. Δεδομένα παραδείγματος

Έστω λοιπόν, για λόγους απλοποίησης, ότι οι λογαριασμοί του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων της χρήσης του 2002 έχουν για την εταιρεία Α είναι ως εξής:

Ενεργητικό		Παθητικό	
Πάγια, κόστος κτήσης	1.000	Κεφάλαιο	200
Πάγια,σωρευμένες αποσβέσεις	(400)	Αποθεματικά	100
Απαιτήσεις	500	Αποτελέσματα εις νέον	300
Μείον Πρόβλεψη επισφαλείας	(100)	Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	600
Λοιποί λογαριασμοί	500	Υποχρεώσεις	900
Σύνολο	1.500	Σύνολο	1.500

Αποτελέσματα χρήσης	
Κύκλος εργασιών	2.000
Κόστος πωλήσεων	(1000)
Έξοδα διοίκησης	(200)
Έξοδα διάθεσης	(100)
Έκτακτα έξοδα	(100)
Λοιποί λογαριασμοί	(100)
Φόρος εισοδήματος	(200)
Κέρδη, μετά από φόρο	300

Έστω επίσης ότι συγκεντρώθηκαν και οι εξής πρόσθετες πληροφορίες:

- I. Το πάγιο της εταιρείας είχε αποκτηθεί την 1/1/2001 και ο συντελεστής απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκε είναι 20% ετήσια (αποσβένοντας δηλαδή με αυτό το τρόπο το πάγιο σε περίοδο 5ετίας). Σύμφωνα όμως με εκτιμήσεις της εταιρείας η ωφέλιμη ζωή του παγίου ανέρχεται σε 10 χρόνια.
- II. Οι αποσβέσεις του συγκεκριμένου παγίου μεταφέρονται κατά 100% στο κόστος πωλήσεων (σημαντική απλοποίηση).
- III. Η πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις θεωρείται επαρκής και ορθά υπολογισμένη.
- IV. Δεν έχει καταχωρηθεί πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού, η οποία σύμφωνα με αναλογιστική μελέτη θα έπρεπε να ανέρχεται την 31/12/2002 σε 100€, από τα οποία 60€ αφορούν προηγούμενες χρήσεις.

2. Σύνταξη λογιστικών εγγραφών

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

1. Τακτοποίηση του Παγίου
2. Τακτοποίηση της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού
3. Εγγραφή αναβαλλόμενων φόρων

Επιλέχθηκε να γίνει η λογιστική εγγραφή των αναβαλλόμενων φόρων ως μία και τελευταία λογιστική εγγραφή. Ενδεχομένως όμως να επιθυμεί κάποιος να υπολογίζει και να καταχωρεί αναβαλλόμενους φόρους ύστερα από οποιαδήποτε εγγραφή, η οποία επηρεάζει τα Αποτελέσματα της χρήσης ή τα Αποτελέσματα εις νέον. Σε τέτοια περίπτωση, οι λογιστικές εγγραφές έπρεπε στο παρόν παράδειγμα θα ανέρχονται σε τέσσερις.

Σχετικά με τη σκίαση ορισμένων ποσών στις λογιστικές εγγραφές, αναφέρεται ότι αυτή γίνεται μόνο στα ποσά που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσης ή τα αποτελέσματα εις νέον ενάρξεως. Είναι δε η σκίαση αυτή βοηθητική, ώστε να εντοπίζεται εύκολα η προσαρμογή που πρέπει να γίνει στο λογαριασμό αποτελέσματα εις νέον ενάρξεως, κατά την αντίστοιχη εγγραφή της επόμενης χρήσης.

1. Τακτοποίηση του παγίου

Για να τακτοποιηθεί το πάγιο της εταιρείας, το οποίο έχει επιβαρυνθεί με αποσβέσεις δυο ετών (του 2001 και του 2002) από 200€ τη χρήση (ήτοι 1000€*20%) αντί του ορθού ποσού των 100€ τη χρήση (ήτοι 1000€*10%) και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι αποσβέσεις του συγκεκριμένου παγίου μεταφέρονται στο κόστος πωλήσεων, η σχετική εγγραφή είναι:

<u>Εγγραφή Νο 1</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Πάγια, σωρευμένες αποσβέσεις (από 400 Π σε 200 Π)	200	
Κόστος πωλήσεων (από 200 Χ σε 100 Χ)		100
Αποτελέσματα εις νέον (από 200 Χ σε 100 Χ)		100

Σημείωση 1.1: μετά την εγγραφή Νο 1 μπορεί να καταχωρηθεί και εγγραφή για αναβαλλόμενους φόρους, όπως αυτοί προκύπτουν από τη συγκεκριμένη αυτή εγγραφή, η οποία θα έχει ως εξής:

<u>Εγγραφή Νο 1- ΑΦ</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Αναβαλλόμενοι φόροι (υποχρέωση) (200Χ40%)		80
Φόροι χρήσεως(αποτελέσματα) (100*40%)	40	
Κέρδη εις νέον (100*40%)	40	

Όμως είναι προτιμότερο οι εγγραφές για αναβαλλόμενους φόρους να συγκεντρώνονται σε μία εγγραφή, ως τελευταία εγγραφή.

2. Τακτοποίηση της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού

Για να καταγραφεί πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού, η οποία σύμφωνα με αναλογιστική μελέτη θα έπρεπε να ανέρχεται την 31/ 12/2002 σε 100€, από τα οποία 60€ αφορούν προηγούμενες χρήσεις, η σχετική εγγραφή είναι:

<u>Εγγραφή Νο 2</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Προβλέψεις (από 0 σε 100 Π)		100
Έκτακτα έξοδα (από 0 σε 40 Χ)	40	
Αποτελέσματα εις νέον (από 0 σε 60 Χ)	40	

3. Εγγραφή αναβαλλόμενων φόρων

Μετά τις ανωτέρω δύο εγγραφές που παρουσιάζονται με έντονα γράμματα, είναι απαραίτητο να γίνει και εγγραφή σχετική με τους αναβαλλόμενους φόρους, η οποία θα έχει ως εξής:

<u>Εγγραφή Νο 3</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Αναβαλλόμενοι φόροι (υποχρέωση)		40
Φόροι χρήσεως ((100-40)*40%)	24	
Αποτελέσματα εις νέον ((100-60)*40%)	16	

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

- Η τεχνική πλευρά (αφού επηρεάστηκαν τα Αποτελέσματα εις νέον ή και τα αποτελέσματα της χρήσης - στην περούσα περίπτωση και τα δύο μεγέθη – από προσωρινή διαφορά, γεννάται αυτόματα θέμα υπολογισμού και λογιστικοποίησης αναβαλλόμενων φόρων)
- Η λογική πλευρά, σύμφωνα με την οποία η επιχειρηματολογία έχει ως εξής:
 - Από το χειρισμό των παγίων στα ΕΛΠ βιβλία, η εταιρεία ‘γλίτωσε’ φόρο (αφού καταχώρησε έξοδα μεγαλύτερα κατά 200€ των πραγματικών και αναγκαίων)
 - Από τις προβλέψεις που ήταν αναγκαίες και δεν καταχωρήθηκαν στα ΕΛΠ βιβλία, η εταιρεία ‘επιβαρύνθηκε’ φόρο (αφού, σωρευτικά μέχρι την 31/12/2002, καταχώρησε έξοδα μικρότερα κατά 100€ των πραγματικών και αναγκαίων).

Αθροίζοντας τα δύο παραπάνω κονδύλια καταλήγει κανείς στο συμπέρασμα ότι η εταιρεία αθροιστικά μέχρι την 31/12/2002 ‘γλίτωσε’ φόρο που ισούται με το ποσοστό του φορολογικού συντελεστή επί τη διαφορά ήτοι με $(200€ - 100€) \cdot 40\% = 40€$.

Το ποσό αυτό που προσωρινά ‘γλίτωσε’ η εταιρεία αφού οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος είναι ισόποσα μικρότεροι των κατά ΔΛΠ ορθών, πρέπει να εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις ως μια υποχρέωση.

3. Κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ

Καταχωρώντας σε ένα φύλλο εργασίας τα υπόλοιπα των οικονομικών καταστάσεων και τις επιδράσεις από τις τρεις ανωτέρω εγγραφές και κάνοντας οριζόντια με προσοχή τις αριθμητικές πράξεις από τις επιδράσεις αυτές, προκύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις οι σύμφωνες με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Σημειωτέον ότι οι αριθμοί των εγγραφών που επηρεάζουν τους λογαριασμούς παρουσιάζονται σε παρενθέσεις στη στήλη 'εγγραφές προσαρμογής', πλην της περίπτωσης της επίδρασης στο λογαριασμό 'αποτελέσματα εις νέον', όπου ισχύουν τα ακόλουθα:

Το ποσό της χρέωσης των Αποτελεσμάτων εις νέον (76€) προκύπτει ως εξής:

- ✓ Από την εγγραφή Νο 2: 60€
- ✓ Από την εγγραφή Νο 3: 16€

Το ποσό της πίστωσης των Αποτελεσμάτων εις νέο (136€) προκύπτει ως εξής:

- ✓ Από τη εγγραφή Νο 1: 100€
- ✓ Από τη διάθεση (336€ -300€): 36€

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

Στο παρόν παράδειγμα, τα Αποτελέσματα Χρήσεως (τα μετά από φόρους, αφού κατά τα ΔΛΠ αυτά θεωρούνται ως η τελευταία γραμμή της Κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης) αυξάνονται κατά 36€ ήτοι 300€ κατά ΕΛΠ σε 336€ κατά ΔΛΠ.

Πίνακας Μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ – χρήση 2002

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 2002

	ΕΛΠ	Εγγραφές Προσαρμογής	ΔΛΠ
Ενεργητικό			
Πάγια, κόστος κτήσης	1000		1000
Πάγια, σωρευμένες αποσβέσεις	(400)	200Χ. (1)	(200)
Απαιτήσεις	500		500
Μείον Πρόβλεψη επισφάλειας	(100)		(100)
Λοιποί λογαριασμοί	<u>500</u>		<u>500</u>
Σύνολο	1500		1700
Παθητικό			
Κεφάλαιο	200		200
Αποθεματικά	100		100
Αποτελέσματα εις νέον	<u>300</u>	76Χ,136Π.(*)	<u>360</u>
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	600		660
Προβλέψεις	0	100Π. (2)	100
Αναβαλλόμενοι φόροι		40 Π. (3)	40
Υποχρεώσεις	<u>900</u>		<u>900</u>
Σύνολο	1500		1700

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ 2002

Κύκλος εργασιών	2000		2000
Κόστος πωλήσεων	(1000)	100Π. (1)	(900)
Έξοδα διοίκησης	(200)		(200)
Έξοδα διάθεσης	(100)		(100)
Έκτακτα έξοδα	(140)	40 Χ. (2)	(140)
Λοιποί λογαριασμοί	(100)		(100)
Κέρδη, προ φόρου	500		500
Φόρος εισοδήματος	(200)	24 Χ. (3)	(224)
Κέρδη, μετά από φόρο	300		336

4. Σχόλια επί των μεταβολών των βασικών μεγεθών

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

Η μεταβολή των Ιδίων Κεφαλαίων (ΙΚ) (από 600 κατά ΕΛΠ σε 660 κατά ΔΛΠ) αιτιολογείται ως σύνθεση δύο παραμέτρων:

- Της αύξησης των ΙΚ που προέκυψε από τα πάγια
(Αφού τα πάγια να αποσβεστούν σε μεγαλύτερο χρόνο από τον χρησιμοποιηθέντα στους κατά ΕΛΠ υπολογισμούς αποσβέσεων, άρα πρέπει η αξία των παγίων να ανέβει. Περαιτέρω, ισόποσα κατ' αρχήν θα αυξηθούν τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας) και
- Της μείωσης των ΙΚ που προέκυψε από την καταχώρηση των προβλέψεων
(Αφού πρέπει να είχαν δημιουργηθεί προβλέψεις και δεν δημιουργήθηκαν κατά ΕΛΠ, άρα πρέπει να δημιουργηθούν στις 31/12/2002, όμως με προσοχή να επιβαρυνθούν σωστά η κλειόμενη και οι προηγούμενες χρήσεις. Περαιτέρω, ισόποσα κατ' αρχήν θα μειωθούν τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας)

Τελικά όμως μέσω της εγγραφής της αναβαλλόμενης φορολογίας, διαμορφώνεται η τελική επίδραση επί των Ιδίων Κεφαλαίων, η οποία και ανέρχεται σε $100 * (1 - 40\%) = 60\text{€}$.

Η μεταβολή των Αποτελεσμάτων Χρήσεως (ΑΧ) (από 300€ κατά ΕΛΠ σε 336€ κατά ΔΛΠ) αιτιολογείται επίσης ως σύνθεση δύο παραμέτρων:

- Της αύξησης των ΑΧ που προέκυψε από τα πάγια
(Αφού τα πάγια πρέπει να αποσβεστούν σε μεγαλύτερο χρόνο από τον χρησιμοποιηθέντα στους κατά ΕΛΠ υπολογισμούς αποσβέσεων, άρα πρέπει η απόσβεση που βαρύνει την κλειόμενη χρήση, να μειωθεί) και
- Της μείωσης των ΑΧ που προέκυψε από την καταχώρηση των προβλέψεων
(Αφού έπρεπε να είχαν αυξηθεί κατά την κλειόμενη χρήση οι προβλέψεις που έπρεπε αρχικά να είχαν δημιουργηθεί από την προηγούμενη χρήση).

Τελικά όμως, μέσω της εγγραφής της αναβαλλόμενης φορολογίας, διαμορφώνεται η τελική επίδραση επί των ΑΧ, η οποία και ανέρχεται σε $100\text{€} * 40\% = 40\text{€}$

2.2. ΕΠΙΛΕΓΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

2.2.1. ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ)

2.2.1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις είναι ένα πολύ σημαντικό στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων και σε αρκετές περιπτώσεις αντιπροσωπεύει μεγάλο τμήμα του συνόλου του Ενεργητικού στους Ισολογισμούς των εταιρειών, παρά το γεγονός ότι σε περιπτώσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (λόγω της μη κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ) δεν εμφανίζεται η αξία του μισθωμένου εξοπλισμού στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών – μισθωτών. Με άλλα λόγια, θα εμφανιζόταν ακόμη μεγαλύτερη αξία παγίων, αν συμπεριλαμβανόταν και η αξία του μισθωμένου με χρηματοδοτική μίσθωση (finance lease) εξοπλισμού.

Το ΔΛΠ που ασχολείται με το θέμα των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι κυρίως το ΔΛΠ 16 (Ενσώματες ακινητοποιήσεις). Παραπομπές όμως και αναφορές στα Πάγια γίνονται και σε άλλα πρότυπα, όπως:

- Στο ΔΛΠ 17 (Χρηματοδοτικές Μισθώσεις) σχετικά με τις ενσώματες ακινητοποιήσεις που είναι μισθωμένες,
- Στο ΔΛΠ 20 (Κρατικές Επιχορηγήσεις) σχετικά με την αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων που έχει επιχορηγηθεί,
- Στο ΔΛΠ 21 (Οι επιδράσεις από τις μεταβολές σε συναλλαγματικές ισοτιμίες),
- Στο ΔΛΠ 23 (Κόστη δανεισμού) σχετικά με τις περιπτώσεις δυνατότητας προσαύξησης της αξίας ενσώματων ακινητοποιήσεων μέσω κόστους δανεισμού,
- Στο ΔΛΠ 36 (Απομείωση αξίας στοιχείων ενεργητικού) και
- Στο ΔΛΠ 40 (Επενδύσεις σε ακίνητα) σχετικά με μη ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια.

Από τα δυσχερή σημεία σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ στα πάγια:

- Κάποια είναι πολύ συνηθισμένα, όπως η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των παγίων και η τυχόν επανεκτίμησή της κατά τη διάρκεια της ζωής των παγίων και
- Κάποια άλλα είναι λιγότερο συνηθισμένα, όπως ο υπολογισμός του επιτοκίου κεφαλαιοποίησης που πρέπει να εφαρμόζεται όταν δεν υπάρχει συγκεκριμένος δανεισμός που να σχετίζεται άμεσα με την αγορά ενός παγίου, αλλά είναι στα πλαίσια ενός ευρύτερου δανεισμού.

2.2.1.2 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΠΑΓΙΩΝ

Τα παραδείγματα κατά την διαδικασία μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ, αναφέρονται στις εξής περιπτώσεις:

- Στη μετατροπή που γίνεται για πρώτη φορά κατά το τέλος της πρώτης χρήσης κατά την οποία χρησιμοποιείται το πάγιο.
- Στη μετατροπή που γίνεται για πρώτη φορά κατά το τέλος της δεύτερης χρήσης κατά την οποία χρησιμοποιείται το πάγιο.
- Στη μετατροπή που γίνεται για πρώτη φορά κατά το τέλος μεταγενέστερης χρήσης κατά την οποία χρησιμοποιείται το πάγιο, χωρίς να έχει μεσολαβήσει αναπροσαρμογή αξίας του παγίου και

- Στη μετατροπή που γίνεται για πρώτη φορά κατά το τέλος μεταγενέστερης χρήσης κατά την οποία χρησιμοποιείται το πάγιο, ενώ έχει μεσολαβήσει αναπροσαρμογή αξίας του παγίου.

Σημειώνεται ότι, για λόγους απλοποίησης, στο παράδειγμα αυτό, για την καταγραφή της επίδρασης από την μετατροπή, επί των αποσβέσεων ως αποτελεσματικού λογαριασμού, χρησιμοποιείται το κονδύλι 'κόστος πωλήσεων'. Πρέπει όμως, προκειμένου περί μετατροπής οικονομικών καταστάσεων να χρησιμοποιούνται όλα τα κονδύλια (κόστος πωλήσεων, έξοδα διοίκησης, έξοδα διάθεσης, ενδεχομένως και αποθέματα) στα οποία είχαν κοστολογηθεί οι αποσβέσεις.

Οι λογιστικές εγγραφές που περιέχονται στο παράδειγμα, τακτοποιούν τα πάγια και τα σχετικά αποτελέσματα, πλην του υπολογισμού των Αναβαλλόμενων Φόρων.

Παράδειγμα 1. περίπτωση μετατροπής στα ΔΛΠ αν για πρώτη φορά αυτή γίνει στο τέλος του α' έτους λειτουργίας του παγίου (έστω 31/12/2001)

Δεδομένα

Έστω πάγιο που αποκτήθηκε την 1/1/2001, με κόστος κτήσης 12000€, με εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή 5 έτη και με συντελεστή απόσβεσης σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία ίσο με 33,3 % (ήτοι απόσβεση σε τριετία).

Άρα, περαιτέρω, δεδομένη είναι και η λογιστική εγγραφή που διενεργείται στα Ελληνικά βιβλία, προκειμένου να λογιστικοποιηθεί η απόσβεση της χρήσης 2001. η εγγραφή αυτή είναι:

------(ΕΛΠ 1)-----		
Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	4000	
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις		4000

Αντιμετώπιση

Υπόλοιπα στα Ελληνικά βιβλία (31/12/2001)

Όπως δηλαδή εμφανίζονται στα ΕΛΛηνικά βιβλία, μετά και την παραπάνω λογιστική εγγραφή (ΕΛΠ 1):

Πάγιο – κόστος κτήσης:	12000
Μείον: Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις(συν 33,3%)	<u>(4000)</u>
Πάγιο – αναπόσβεστη αξία	8000

Αποσβέσεις χρήσης 2001 (αποτελεσματικός λογαριασμός)	4000
--	------

Υπόλοιπα σύμφωνα με τα ΔΛΠ (31/12/2001)

Όπως δηλαδή θα εμφανίζονταν αν τηρούνταν εξ αρχής τα ΔΛΠ και είχε γίνει η εξής μόνη λογιστική εγγραφή:

------(ΔΛΠ 1)-----		
Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	2400	
Πάγιο- σωρευμένες αποσβέσεις		2400

Πάγιο – κόστος κτήσης:	12000	
Μείον:Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις (συν 33,3%)	<u>(2400)</u>	

Πάγιο – αναπόσβεστη αξία	9600
Αποσβέσεις χρήσης 2001 (αποτελεσματικός λογαριασμός)	2400

Για να γίνει η μετατροπή πρέπει τα υπόλοιπα που εμφανίζονται στα Ελληνικά βιβλία να προσαρμοστούν έτσι ώστε να δείχνουν ίσα με αυτά που αναφέρονται ως ΔΛΠ ανωτέρω. Τόσο δηλαδή οι σωρευμένες αποσβέσεις όσο και οι αποσβέσεις (ως αποτελεσματικός λογαριασμός) πρέπει να προσαρμοστούν κατά ποσό ίσο με $4000 - 2400 = 1600\text{€}$. Η απαιτούμενη λογιστική εγγραφή, η οποία ουσιαστικά είναι μερικός αντιλογισμός, θα είναι:

------(ΕΜ 1)-----	
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις (από 4000 Π σε 2400 Π)	1600
Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός) (από 4000 Χ σε 2400 Χ)	1600

για την εκρίχθεια, η πίστωση της εγγραφής πρέπει να γίνει στο λογαριασμό 9ή στους λογαριασμούς) όπου καταχωρήθηκαν τα έξοδα των αποσβέσεων, περιλαμβάνοντας όχι μόνο τα αποτελέσματα, αλλά ίσως και λογαριασμούς αποθεμάτων, στο βαθμό που αποσβέσεις εμπεριέχονται ως κόστος στα τελικά αποθέματα.

2.2.2. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

2.2.2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ

ΤΑ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) ασχολούνται με το θέμα των προβλέψεων σε σημαντική έκταση, δεδομένου ότι οι προβλέψεις είναι ένα πολύ σημαντικό θέμα της Λογιστικής. Γίνεται δε ακόμη πιο σημαντικό και δυσχερές λόγω:

- Των υπάρχουσων αβεβαιοτήτων (από τη φύση των προβλέψεων)
- Της μη σύνδεσής τους με ταμειακές ροές
- Της σημαντικής σημασίας για τα αποτελέσματα και τη διάρθρωση του ισολογισμού των εταιρειών.

Οι μεγαλύτερες συνήθως προβλέψεις είναι οι σχετικές με:

- Τις δαπάνες παροχών αποχώρησης προσωπικού και
- Τις επισφαλείς απαιτήσεις.

Σε αρκετές περιπτώσεις υπάρχει ανάγκη για δημιουργία άλλων προβλέψεων, όπως π.χ. σχετικά με:

- Κάλυψη εγγυήσεων από πωλήσεις προϊόντων,
- Εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις σε βάρος της εταιρείας,
- Αποκατάσταση περιβάλλοντος κλπ.

Ιδιαίτερη κατηγορία, που αντιμετωπίζεται στα ΔΛΠ, αποτελεί η περίπτωση προβλέψεων για αναδιάρθρωση της επιχείρησης.

Η λογιστική αρχή, η εφαρμογή της οποίας επιβάλλει τον υπολογισμό και την καταχώρηση και παρουσίαση των προβλέψεων είναι η αργή της συσχέτισης των εσόδων με τα έξοδα. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, δεν πρέπει, για παράδειγμα, το κόστος της δαπάνης αποχώρησης υπαλλήλου να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της

χρήσης κατά την οποία ο υπάλληλος αυτός αποχωρεί, αλλά πρέπει αυτό το κόστος να επιμερίζεται στη διάρκεια του χρόνου υπηρεσίας του υπαλλήλου στην επιχείρηση.

Επίσης, με την ίδια λογικά δεν επιτρέπεται μια πώληση (επί πιστώσει) να καταχωρείται σε μια χρήση, ενώ η ζημιά που προκύπτει από την αδυναμία είσπραξης τμήματος που αφορά αυτή την ίδια πώληση, να καταχωρείται σε επόμενη χρήση.

Στην Ελληνική εμπορική νομοθεσία το θέμα των προβλέψεων αντιμετωπίζεται, κατ' αρχήν αρκετά ικανοποιητικά. Αναφέρεται ότι: «...οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα περιορίζονται να καλύψουν ζημιές, δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν. Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται κάθε χρόνο στα αναγκαία όρια».¹

Στη συνέχεια όμως του ίδιου άρθρου γίνεται αναφορά στην πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, όχι σύμφωνα με τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ. Συγκεκριμένα, «...οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που υπολογίζονται και σχηματίζονται στο τέλος της χρήσης, καλύπτουν τουλάχιστον τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης».²

Περαιτέρω γίνεται αναφορά για πολυετή απόσβεση του για πρώτη φορά δημιουργούμενου κονδυλίου σχετικά με την αποζημίωση προσωπικού.

Παρά τη σχετική ορθότητα του εμπορικού νόμου, η πρακτική που ακολουθείται μέχρι σήμερα στην Ελλάδα από την πλειοψηφία των επιχειρήσεων σχετικά με την δημιουργία των προβλέψεων, είναι επηρεασμένη από τις φορολογικές διατάξεις, με αποτέλεσμα:

- Στην πλειοψηφία των περιπτώσεων να μην δημιουργούνται καθόλου προβλέψεις ή να μη δημιουργούνται επαρκείς προβλέψεις, αφού η δημιουργία ή η αύξησή τους αντίστοιχα δεν έχει φορολογική αναγνώριση και επιβαρύνει στο σύνολό της τα ίδια κεφάλαια (ενώ αν είχε φορολογική αναγνώριση θα καλυπτόταν κατά ένα τμήμα από τις φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας, οι οποίες θα μειωνόταν αντίστοιχα) ενώ
- Σε μικρό αριθμό εταιρειών να υπάρχει διαφορετική – η αντίθετη δηλαδή των ανωτέρω – στρέβλωση της ορθότητας της οικονομικής θέσης των επιχειρήσεων αυτών, δεδομένου ότι παρά το γεγονός ότι στην περίπτωση των εταιρειών αυτών δεν υπάρχει ανάγκη δημιουργίας πρόβλεψης, εντούτοις να δημιουργείται πρόβλεψη, ώστε να υπάρξει η αντίστοιχη φορολογική ελάφρυνση για τις εταιρείες αυτές.

Οι δαπάνες παροχών αποχωρήσεως προσωπικού αποτελούν ίσως το συνηθέστερα απαντώμενο θέμα στις παρατηρήσεις των πιστοποιητικών ελέγχου των εταιρειών. Χωρίς να έχει σημασία από ποιών εταιρειών τα πιστοποιητικά είναι τα κατωτέρω αποσπάσματα, γίνεται εμφανής από την παρουσίασή τους, η σπουδαιότητα του θέματος και η αδυναμία αρκετές φορές να γίνει σχετικός υπολογισμός.

¹ Αναφορά στο άρθρο 42 παρ 4 του Ν 2190/1920

² Αναφορά στο άρθρο 42 παρ 4 του Ν 2190/1920

- Η εταιρεία σχημάτισε μικρότερη από την ελάχιστη πρόβλεψη αποζημιώσεως προσωπικού λόγω εξόδου του από την υπηρεσία που προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/1920, λαμβάνοντας υπόψη τη γνωμοδότηση υπ αριθμού 205/1988 της ολομέλειας των Νομικών Συμβούλων της Διοικήσεως. Εάν σχηματιζόταν το ελάχιστο ποσό της πρόβλεψης, αυτή θα ήταν κατά την 31/12/2000 μεγαλύτερη κατά 2826 εκατ. Δρχ. περίπου και ισόποσα μειωμένη η καθαρή θέση της εταιρείας. Το ποσό της μη σχηματισθείσας πρόβλεψης που αφορά την παρούσα χρήση ανέρχεται σε δρχ. 363 κατ περίπου.
- Με βάση αναλογιστική μελέτη και μετά την πρόσθετη καταβολή εκ δρχ 5 δις που έγινε εντός του 2001 και επιβάρυνε τα αποτελέσματα της περιόδου, εκτιμάται ότι θα απαιτηθούν πρόσθετα δρχ 54 δις περίπου για την πλήρη κάλυψη των υποχρεώσεων της τράπεζας από το Ταμείο αλληλοβοήθειας του προσωπικού της. Έναντι αυτών η τράπεζα σχημάτισε σε προηγούμενες χρήσεις πρόβλεψη ποσού δρχ 15 δις.
- Η εταιρεία δεν σχημάτισε πρόβλεψη αποζημιώσεως προσωπικού λόγω εξόδου του από την υπηρεσία. Λόγω του μεγάλου αριθμού του προσωπικού δεν είναι δυνατόν να δημιουργήσουμε σχετική εκτίμηση για το ύψος της πρόβλεψης αυτής ούτε για το ποσό που θα έπρεπε να βαρύνει την παρούσα χρήση.

2.2.2.2. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΥΨΟΥΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, γίνεται εμφανής η σημασία αφενός του ορθού υπολογισμού και αφετέρου της προσεκτικής και της τεκμηριωμένης λογιστικής παρακολούθησης των προβλέψεων.

Σημειώνεται επίσης ότι ενώ ο υπολογισμός κάποιων κονδυλίων που αφορούν προβλέψεις γίνεται με επιστημονικές μεθόδους (π.χ. με αναλογιστική μέθοδο), για κάποιες άλλες προβλέψεις είναι απαραίτητη η Εκτίμηση της Διοίκησης, η οποία μπορεί και να στηρίζεται σε έκθεση εμπειρογνομόνων.

Κατ' αρχήν, η βάση του τρόπου υπολογισμού των Δαπανών Παροχών Αποχωρήσεως και η επιβάρυνση των αποτελεσμάτων με αυτές, γίνονται καλύτερα κατανοητές με τη χρήση ενός απλοποιημένου παραδείγματος.

Δεδομένα – υποθέσεις

Έστω ότι ο υπάλληλος Α εργάζεται στην επιχείρηση Χ για δέκα έτη με ετήσιο κόστος μισθοδοσίας που ανέρχεται σε 101, 102, 103... 109 και 110€ για τα έτη 1, 2, 3 ...9 και 10 αντίστοιχα. Έστω ότι αυτός ο υπάλληλος παράγει υπηρεσία ή προϊόν που τιμολογείται από την επιχείρηση Χ στους πελάτες της 111, 112, 113...119 και 120€ για τα έτη 1, 2, 3 ...9 και 10 αντίστοιχα.

Έστω ότι ο υπάλληλος Α κατά την αποχώρησή του, στο τέλος του έτους 10 λαμβάνει Παροχή Αποχώρησης ίση με 50€.

Εσφαλμένη αντιμετώπιση

Αν η επιχείρηση δεν καταχωρεί κατά τη διάρκεια των χρήσεων 1 έως 9 έξοδο, με τη μορφή πρόβλεψης, σχετικό με τη δαπάνη παροχών αποχώρησης του υπαλλήλου Α, τότε η επιχείρηση θα δείχνει αποτέλεσμα κατ' έτος ίσο με 10 € ήτοι $111-101=10$, $112-102=10$, $113-103=10$,... $119-109=10$ για τις χρήσεις 1, 2, 3,...8 και 9 αντίστοιχα. Θα εμφάνιζε συνεπώς η επιχείρηση κέρδος ίσο με 10€ για κάθε μία από τις χρήσεις 1 έως 9 και θα εμφάνιζε ζημιά ίση με 40€ τη χρήση 10 ($120-110-50=-40$).

Ορθή αντιμετώπιση (βάσει των αρχών της λογιστικής)

Η ορθή αντιμετώπιση είναι να επιβαρύνονται τα αποτελέσματα κάθε χρήσης πέρα από τις ετήσιες αμοιβές του προσωπικού, και με ένα ποσό που αφορά τμήμα του αναμενόμενου κόστους αποχώρησης, αφού το όφελος για την επιχείρηση από την παροχή των υπηρεσιών του υπαλλήλου έχει καταστεί κατά ένα τμήμα (για το πρώτο από τα 10 έτη) 'δεδουλευμένο'.

Πιθανότατα βέβαια, η εκτίμηση του ποσού της παροχής αποχώρησης να είναι ανακριβής, υπερτιμημένη ή υποτιμημένη και αντίστοιχα υπερτιμημένη ή υποτιμημένη να είναι και η επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσης.

Αν για παράδειγμα, στο τέλος των χρήσεων 1 και 2 εκτιμηθεί το ύψος των παροχών αποχώρησης 45€ και 48€ αντίστοιχα και έστω ότι η 'δουλευμένη' Πρόβλεψη που πρέπει να υπάρχει στο τέλος των δύο χρήσεων είναι 4,5 ($45*10\%$) και 9,6 ($48*20\%$), τότε τα αποτελέσματα πρέπει να επιβαρυνθούν με 4,5€ και με 5,1€ ($9,6-4,5$) στις χρήσεις 1 και 2 αντίστοιχα.

Δηλαδή, δεν πρέπει το κόστος αυτό των 50€, που λαμβάνει ο εφάπαξ αποζημίωση κατά την αποχώρησή του ο υπάλληλος, να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης 10, αλλά πρέπει να επιμερίζεται στη διάρκεια της δεκαετίας από τη χρήση 1 μέχρι και τη χρήση 10.

Ορθή αντιμετώπιση (βάσει των ΔΛΠ)

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ ο προσδιορισμός του κόστους χορήγησης παροχών αποχώρησης, για να είναι σύμφωνος με τα ΔΛΠ πρέπει να γίνεται με τη χρήση αναλογιστικών εκτιμήσεων. Ο λογιστικός χειρισμός είναι ο παραπάνω αναφερόμενος, βάσει των αρχών της λογιστικής.

2.2.2.3. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ

Για την κατανόηση της λειτουργίας των προβλέψεων, παρατίθεται ένα παράδειγμα, όπου παρουσιάζονται τρεις συνεχόμενες χρήσεις.

Τα στοιχεία των προβλέψεων και τα υπόλοιπα των σχετικών λογαριασμών για τρεις συνεχόμενες χρήσεις ήτοι για τις χρήσεις Χ1, Χ2 και Χ3 έχουν ως εξής:

Υπόλοιπα Λογαριασμών Προβλέσεων

		Χρήση Χ1	Χ2	Χ3
ΕΛΠ	Αποτελέσματα Χρήσης	4000	3000	3000
ΕΛΠ	Ισολογισμός	4000	7000	10000
ΔΛΠ	Αποτελέσματα Χρήσης	2000	1000	4000
ΔΛΠ	Ισολογισμός	2000	12000	16000

Σύμφωνα με τα δεδομένα του πίνακα αυτού:

- η κατά σωρευμένη πρόβλεψη που ανέρχεται σε 10000€ στο τέλος της χρήσης Χ3, επιβάρυνε τα Αποτελέσματα των χρήσεων Χ1, Χ2 και Χ3 με ποσά 4000€, 3000€ και 3000€ αντίστοιχα, οπότε και η πρόβλεψη δημιουργήθηκε ως $4000 + 3000 = 7000€$ στις 31/12/Χ2 και $7000 + 3000 = 10000€$ στις 31/12/Χ3.
- η κατά ΔΛΠ σωρευμένη πρόβλεψη που ανέρχεται σε 16000€ στο τέλος της χρήσης Χ3, θα έπρεπε να είχε επιβαρύνει τα Αποτελέσματα των χρήσεων Χ1, Χ2 και Χ3 με ποσά 2000€, 10000€ και 4000€ αντίστοιχα, οπότε και η πρόβλεψη δημιουργήθηκε ως $2000 + 10000 = 12000€$ στις 31/12/Χ2 και $12000 + 4000 = 16000€$ στις 31/12/Χ3.

Έστω επίσης, για λόγους απλοποίησης του παραδείγματος – παρά το γεγονός ότι δεν θα είχε ουσιαστική συνέπεια – ότι δεν χρησιμοποιήθηκε μέρος των ανωτέρω προβλέψεων κατά τη διάρκεια των χρήσεων Χ2 και Χ3.

Βασική υπόθεση εργασίας, ώστε να είναι απαραίτητες οι κατωτέρω λογιστικές εγγραφές, είναι ότι δεν τηρούνται από την επιχείρηση δύο ξεχωριστές σειρές λογιστικών βιβλίων, δηλαδή μία όπου να καταχωρούνται δεδομένα κατά ΕΛΠ και μία κατά ΔΛΠ.

Σε περίπτωση τήρησης δύο ξεχωριστών σειρών λογιστικών βιβλίων, δεν απαιτείται προσαρμογή μετάβασης από ΕΛΠ σε ΔΛΠ στο τέλος της χρήσης, δεδομένου ότι η πρόβλεψη στα κατά ΕΛΠ βιβλία τηρείται και κινείται ανεξάρτητα από αυτή των κατά ΔΛΠ βιβλίων.

Αντιμετώπιση για τη μετάβαση στα ΔΛΠ

Χρήση Χ1

------(Χ1=1)-----	
Προβλέψεις (λογαριασμός παθητικού)	2000
(από 4000 Π σε 2000 Π)	
Έκτακτα αποτελέσματα	2000
(από 4000 Χ σε 2000 Χ)	
Εγγραφή μείωσης της διενεργηθείσας πρόβλεψης από 4000 κατά ΕΛΠ σε 2000 κατά ΔΛΠ	

Αν η επιχείρηση τηρούσε δύο ξεχωριστές σειρές λογιστικών βιβλίων, τότε στη μεν μία θα είχε καταχωρηθεί η Πρόβλεψη σύμφωνα με τον ελληνικό υπολογισμό (4000€), στη δε άλλη σειρά λογιστικών βιβλίων θα είχε επίσης – ανεξάρτητα από την ελληνική πρόβλεψη – καταχωρηθεί η Πρόβλεψη καταχωρηθεί η Πρόβλεψη η σύμφωνη με τον ΔΛΠ υπολογισμό (2000€).

Σε τέτοια περίπτωση δηλαδή, δεν θα χρειαζόταν να διενεργηθεί η παραπάνω εγγραφή μετάβασης στα ΔΛΠ.

Χρήση Χ2

Στο τέλος της χρήσης Χ2, το υπόλοιπο της πρόβλεψης έχει διαμορφωθεί πλέον ε 7000€ στα ΕΛΠ, αφού από την προηγούμενη χρήση Χ1 είχε υπόλοιπο 4000€ και δημιουργήθηκε και νέα πρόβλεψη κατά το Χ2 ίση με 3000€. Το ζητούμενο από την εγγραφή προσαρμογής είναι να τακτοποιηθεί το ύψος της σωρευμένης πρόβλεψης στο κατά ΔΛΠ εκτιμώμενο ύψος των 12000€, με ταυτόχρονη τακτοποίηση και των αποτελεσμάτων της χρήσης Χ2. Η απαιτούμενη εγγραφή είναι η εξής:

------(Χ2-1)-----	
Προβλέψεις (λογαριασμός παθητικού)	5000
(από 7000 Π σε 12000 Π)	
Κόστος πωληθέντων	<u>7000</u>
(από 3000 Χ σε 10000 Χ)	
Αποτελέσματα εις νέο	<u>2000</u>

Εγγραφή αύξησης της σωρευτικά διενεργηθείσας πρόβλεψης από 7000€ σε 12000€. η προσαρμογή των Αποτελεσμάτων εις νέο γίνεται με πίστωση ίση με την επίδραση επί των Αποτελεσμάτων της χρήσης Χ1 που είχε επιφέρει η αντίστοιχη εγγραφή της χρήσης Χ1 (ήτοι Χ1-1) όπως φαίνεται από τα δύο υπογραμμισμένα ποσά της εγγραφής Χ1-1.

Αν η επιχείρηση τηρούσε δύο ξεχωριστές σειρές λογιστικών βιβλίων, τότε στη μεν μία θα είχε καταχωρηθεί η Πρόβλεψη σύμφωνα με τον ελληνικό υπολογισμό (4000 + 3000 = 7000€), στη δε άλλη σειρά λογιστικών βιβλίων θα είχε επίσης – ανεξάρτητα από την ελληνική πρόβλεψη – καταχωρηθεί η Πρόβλεψη η σύμφωνη με τον ΔΛΠ υπολογισμό (2000 + 10000 = 12000€).

Σε τέτοια περίπτωση δηλαδή, δεν θα χρειαζόταν να διενεργηθεί η παραπάνω εγγραφή μετάβασης στα ΔΛΠ.

Χρήση Χ3

Στο τέλος της χρήσης Χ3 το υπόλοιπο της πρόβλεψης έχει διαμορφωθεί πλέον σε 10000€ στα ΕΛΠ, αφού από την προηγούμενη χρήση Χ2 είχε υπόλοιπο 7000€ και δημιουργήθηκε και νέα πρόβλεψη κατά το Χ3 ίση με 3000€. Το ζητούμενο από την εγγραφή προσαρμογής είναι να τακτοποιηθεί το ύψος της σωρευμένης πρόβλεψης στο κατά ΔΛΠ εκτιμώμενο ύψος των 16000€, με ταυτόχρονη τακτοποίηση και των αποτελεσμάτων της χρήσης Χ3. Η απαιτούμενη εγγραφή είναι η εξής:

------(Χ3-1)-----	
Προβλέψεις (λογαριασμός παθητικού)	6000
(από 10000 Π σε 16000 Π)	
Κόστος πωληθέντων	<u>1000</u>
(από 3000 Χ σε 4000 Χ)	
Αποτελέσματα εις νέο	<u>5000</u>

Εγγραφή αύξησης της σωρευτικά διενεργηθείσας πρόβλεψης από 10000€ σε 16000€. Η προσαρμογή των Αποτελεσμάτων εις νέο γίνεται με πίστωση ίση με την επίδραση

επί των Αποτελεσμάτων και των Αποτελεσμάτων εις νέο (της χρήσης Χ1) που είχε επιφέρει η αντίστοιχη εγγραφή της χρήσης Χ2 (ήτοι Χ2-1), όπως φαίνεται από τα σκιασμένα ποσά της εγγραφής Χ2-1, ήτοι $7000 X + 2000 Π = 5000 X$.

Αν η επιχείρηση τηρούσε δύο ξεχωριστές σειρές λογιστικών βιβλίων, τότε στη μεν μία θα είχε καταχωρηθεί η Πρόβλεψη σύμφωνα με τον ελληνικό υπολογισμό ($4000 + 3000 + 3000 = 10000€$), στη δε άλλη σειρά λογιστικών βιβλίων θα είχε επίσης – ανεξάρτητα από την ελληνική πρόβλεψη – καταχωρηθεί η Πρόβλεψη η σύμφωνη με τον ΔΛΠ υπολογισμό ($2000 + 4000 + 10000 = 16000€$).

Σε τέτοια περίπτωση δηλαδή, δεν θα χρειαζόταν να διενεργηθεί η παραπάνω εγγραφή μετάβασης στα ΔΛΠ.

Φορολογικές επιπτώσεις των εγγραφών

Όλες οι παραπάνω εγγραφές έχουν και τη φορολογική προέκτασή τους, αφού:

- για τη μεν χρήση Χ1 η εταιρεία επωφελήθηκε φόρο, επειδή αν και δεν υπήρχε πραγματική ανάγκη για διενέργεια τμήματος πρόβλεψης, εντούτοις την διενήργησε και την καταχώρησε στα βιβλία της και αναγνωρίστηκε φορολογικά.
- για δε τις χρήσεις Χ2 και Χ3 για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της εταιρείας δεν λήφθηκαν υπόψη οι πρόσθετες αναγκαίες προβλέψεις.

2.2.3. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

2.2.3.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ

Υπεραπλουστεύοντας το θέμα των ταμειακών ροών, μπορεί να επιβεβαιώνονται αρκετές φορές σε μεγάλο βαθμό όσοι εμπειρικά ισχυρίζονται ότι οι καθαρές ταμειακές ροές μιας επιχείρησης σε μια δεδομένη χρονική περίοδο ισούνται με τα αποτελέσματα της περιόδου προσαυξημένα με τις αποσβέσεις και τις προβλέψεις της.

Η εξίσωση αυτή όμως, αν και στη βάση της όχι λανθασμένη, δεν λαμβάνει υπόψη στοιχεία περί μεταβολών στοιχείων του ισολογισμού ούτε βεβαίως και κατηγοριοποιεί τις ταμειακές κινήσεις.

Συνολική και σε βάθος εικόνα τέτοιας πληροφόρησης έρχεται να δώσει η Κατάσταση Ταμειακών Ροών (cash flow statement) που είναι μια σημαντικότερη οικονομική κατάσταση, η οποία πληροφορεί τον αναγνώστη για στοιχεία, πολλά από τα οποία δεν είναι εμφανή από τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις και σχετίζονται με την κίνηση των ταμειακών διαθέσιμων της εταιρείας κατά την διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου. Το ΔΛΠ που ασχολείται με το θέμα αυτό είναι το ΔΛΠ 7 (cash flow statements).

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι η παρουσίαση των διαφορών των λογιστικών υπολοίπων από τις ταμειακές κινήσεις, η αναφορά κάποιων σημαντικών σημείων από το ΔΛΠ 7 και η παρουσίαση παραδειγμάτων που δείχνουν την αντιμετώπιση για την κατάρτιση της κατάστασης ταμειακών ροών σύμφωνα με τα ΔΛΠ, τόσο σε απλή όσο και σε ενοποιημένη βάση.

Σημειώνεται ότι με βάση τα ΔΛΠ είναι υποχρεωτική η κατάρτιση της Κατάστασης Ταμειακών Ροών, ενώ το περιεχόμενο και η διάρθρωσή της δεν πρέπει να συγγέεται με αυτό άλλων καταστάσεων που είναι μεν συγγενείς και απαντώνται στη βιβλιογραφία της λογιστικής, αλλά ή χρησιμοποιήθηκαν εκτενέστερα στο παρελθόν ή έχουν διαφορετική διάρθρωση και περιεχόμενο.

Σημειώνεται επίσης ότι ήδη οι εισηγμένες στο ΧΑΑ εταιρείες είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν κατάσταση ταμειακών ροών με την άμεση (ευθεία) μέθοδο.

2.2.3.2. ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ – ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΚΙΝΗΣΕΩΝ

Διαφορά Πωλήσεων και Εισπράξεων από πωλήσεις

Λόγω του γεγονότος ότι αφενός οι συναλλαγές των πωλήσεων γίνονται σε μεγάλο βαθμό με πίστωση και αφετέρου επιβαρύνονται με ποσά Φ.Π.Α. τα οποία χωρίς να αποτελούν πωλήσεις εμπλέκονται στη ροή των ταμειακών διαθεσίμων, είναι διαφορετικό το λογιστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 'πωλήσεις' από το υπόλοιπο του μεγέθους 'εισπράξεις από πωλήσεις' που εμφανίζεται στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών, ακόμη και στην περίπτωση που το σύνολο των πωλήσεων γίνεται τοις μετρητοίς.

Μη λαμβάνοντας υπόψη την κίνηση του Φ.Π.Α. (θεωρώντας έστω ότι δεν υπάρχει Φ.Π.Α.), αν το υπόλοιπο των πωλήσεων των ετών Χ2 και Χ3 είναι 1000€ και 1500€ αντίστοιχα και τα υπόλοιπα των απαιτήσεων από πελάτες σχετικά με πωλήσεις, στις 31/12/Χ1, 31/12/Χ2 και 31/12/Χ3 είναι 300€, 700€ και 100€ αντίστοιχα, τότε για να υπολογιστούν οι εισπράξεις από πωλήσεις πρέπει το υπόλοιπο των πωλήσεων να προσαρμοστεί με τη διαφορά των απαιτήσεων εντός της χρήσης. Πιο συγκεκριμένα, οι εισπράξεις από πωλήσεις ανέρχονται:

- για το Χ2 σε $1000 - (700 - 300) = 1000 - 400 = 600€$ ήτοι πωλήσεις μείον αύξηση των απαιτήσεων (δηλαδή οι 'εισπράξεις από πωλήσεις' είναι μικρότερες των πωλήσεων, αφού τμήμα του τμήματος των πωλήσεων ίσο με 400€ δεν εισπράχθηκε από την εταιρεία, μέσα στην κλειόμενη χρήσης) και
- για το Χ3 σε $1500 + (700 - 100) = 1500 + 600 = 2100€$ ήτοι πωλήσεις συν μείωση των απαιτήσεων (δηλαδή οι 'εισπράξεις από πωλήσεις' είναι μεγαλύτερες των πωλήσεων αφού μέσα στην κλειόμενη χρήση, εισπράχθηκε από την εταιρεία, ποσό μεγαλύτερο του τμήματος των πωλήσεων της χρήσης κατά 600€).

Για τους υπολογισμούς αυτούς δεν ενδιαφέρει η ακριβής αντιστοίχιση των εισπράξεων με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις που αφορούν. Δηλαδή, μία εισπράξη κατά την διάρκεια της χρήσης δεν ενδιαφέρει αν αφορά προηγούμενες χρήσεις ή αν αφορά τις πωλήσεις της κλειόμενης χρήσης.

Εξάλλου δεν προκύπτει διαφορετικό αποτέλεσμα από μαθηματικούς υπολογισμούς, είτε θεωρηθεί ότι η εξόφληση αφορά ποσά οφειλόμενα από προηγούμενες χρήσεις είτε θεωρηθεί ότι αφορά ποσά της κλειόμενης χρήσης.

Διαφορά Κόστους πωληθέντων και πληρωμών για αγορές αποθεμάτων

Όπως είναι γνωστό, το κόστος των πωληθέντων περιλαμβάνει στοιχεία αποθεμάτων, αλλά και άλλα στοιχεία, όπως κόστος εργασίας και γενικά βιομηχανικά έξοδα, ιδιαίτερα στις παραγωγικές επιχειρήσεις.

Το μεγαλύτερο και κάποιες φορές μόνο στοιχείο στο κόστος πωληθέντων που είναι το κόστος στοιχείων αποθεμάτων διαφοροποιείται από την ταμειακή εκροή για την αγορά τους, δεδομένου ότι αφενός αρκετές αγορές γίνονται με πίστωση και αφετέρου μεταβάλλεται και το ύψος των αποθεμάτων αυτών, ως στοιχείο του ενεργητικού.

Μπορεί για παράδειγμα να εκταμιευθούν σημαντικά ποσά για αγορά αποθεμάτων, χωρίς όμως να πωληθούν τα αποθέματα αυτά εντός της χρήσης.

Για την ακρίβεια, η εξεταζόμενη διαφοροποίηση στην παρούσα παράγραφο είναι μεταξύ (α) του τμήματος του κόστους πωληθέντων που αφορά ανάλωση/χρησιμοποίηση αποθεμάτων και (β) των πληρωμών για αγορές αποθεμάτων.

Έστω για παράδειγμα, ότι το υπόλοιπο του κόστους πωληθέντων των ετών Χ2 και Χ3 είναι 800€ και 1200€ αντίστοιχα, τα υπόλοιπα υποχρεώσεων σε προμηθευτές σχετικά με αγορές στις 31/12/Χ1, 31/12/Χ2 και 31/12/Χ3 είναι 200€, 600€ και 300€ αντίστοιχα και τα υπόλοιπα των αποθεμάτων στις 31/12/Χ1, 31/12/Χ2 και 31/12/Χ3 είναι 100€, 200€ και 400€ αντίστοιχα

Για να υπολογιστούν οι πληρωμές για αγορές πρέπει το υπόλοιπο του κόστους πωληθέντων να προσαρμοστεί με τη διαφορά των υποχρεώσεων προς προμηθευτές και των αποθεμάτων εντός της χρήσης. Πιο συγκεκριμένα, οι πληρωμές για αγορές ανέρχονται:

- για το Χ2 σε $800 - (600 - 200) + (200 - 100) = 800 - 400 + 100 = 500€$ ήτοι κόστος πωληθέντων μείον αύξηση των υποχρεώσεων πλέον αύξηση των αποθεμάτων
- για το Χ3 σε $1200 + (600 - 300) + (400 - 200) = 1200 + 300 + 200 = 1700€$ ήτοι κόστος πωληθέντων πλέον μείωση των υποχρεώσεων πλέον αύξηση των αποθεμάτων.

Παρόμοιες διαφοροποιήσεις, όπως αυτές μεταξύ πωλήσεων και εισπράξεων από πωλήσεις ή μεταξύ κόστους πωληθέντων και πληρωμών για αγορές αποθεμάτων, υφίστανται και μεταξύ άλλων μεγεθών π.χ. (α) μεταξύ του κόστους για προσωπικό και των αντίστοιχων εκταμιεύσεων για αυτό, (β) μεταξύ των δεδουλευμένων χρεωστικών τόκων και των καταβολών για τόκους κλπ.

2.2.4. ΟΜΑΔΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΚΤΡ

Η βασική αρχή της Κατάστασης Ταμειακών Ροών (ΚΤΡ) είναι ο διαχωρισμός των λειτουργιών της επιχείρησης σε 3 κατηγορίες:

- λειτουργικές, όσες δηλαδή αφορούν το κύριο αντικείμενο δραστηριοτήτων της επιχείρησης
- επενδυτικές, όσες δηλαδή αφορούν τις αγορές και πωλήσεις παγίων, συμμετοχών και χρεογράφων και
- χρηματοδοτικές, όσες δηλαδή αφορούν την άντληση κεφαλαίων και την επιστροφή τους, συμπεριλαμβάνοντας τις αποδόσεις των κεφαλαίων αυτών.

Το σημείο στο οποίο ολοκληρώνεται η Κατάσταση Ταμειακών Ροών είναι:

- ο υπολογισμός της συνολικής μεταβολής των ταμειακών διαθεσίμων (όπως προκύπτει από την συνάθροιση των μεταβολών των 3 επιμέρους κατηγοριών δραστηριοτήτων) και
- η συμφωνία της μεταβολής αυτής με τη διαφορά των ταμειακών διαθεσίμων εντός της περιόδου, όπως αυτή προκύπτει από τον ισολογισμό, ως διαφορά των υπολοίπων αρχής και τέλους της περιόδου.

Υπάρχουν δύο μέθοδοι κατάστασης ταμειακών ροών, οι οποίες διαφοροποιούνται μόνο στο πρώτο τμήμα, το σχετικό με τις λειτουργικές δραστηριότητες. Η διαφοροποίηση είναι μόνο στη δομή και τις πληροφορίες και όχι στο τελικό υπόλοιπο της κατηγορίας δραστηριοτήτων και έχει ως εξής:

- η άμεση μέθοδος (ή ευθεία μέθοδος – direct method) αρχίζει με τις εισπράξεις από πωλήσεις, από όπου αφαιρεί τις πληρωμές σε προμηθευτές και υπαλλήλους, ενώ
- η έμμεση μέθοδος (indirect method) αρχίζει με τα λειτουργικά κέρδη ήτοι τα κέρδη πριν από έκτακτα κονδύλια και φόρους, τα οποία στη συνέχεια προσαρμόζει.

2.2.4.1. Παράδειγμα εμφάνισης Κατάστασης Ταμειακών Ροών εταιρείας (εταιρεία Θ)

Ακολουθεί η κατάσταση ταμειακών ροών της εταιρείας Θ, με την ευθεία μέθοδο, για την περίοδο 1/1/X2 μέχρι 31/12/X2.

Εταιρεία Θ		
<u>ΚΤΡ με την ευθεία μέθοδο</u>		
Ροές από λειτουργικές δραστηριότητες		
Εισροές από πωλήσεις	4000	
Εκροές για αγορές	(3000)	
Εκροές για έξοδα	(1000)	
Λοιπές εκροές	(500)	
Καθαρές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες		(500)
Ροές από επενδυτικές δραστηριότητες		
Εισροές από πώληση παγίων	100	
Εκροές από αγορά παγίων	(200)	
Καθαρές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες		(100)
Ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εισροές από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	100	
Εισροές από λήψη δανείου	200	
Εκροές για καταβολή μερισμάτων	(50)	
Εκροές για τόκους και αποπληρωμή δανείων	(20)	
Καθαρές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		230
Συνολικές ταμειακές ροές περίοδοι		(370)
Πλέον:		
Ταμειακά διαθέσιμα στην έναρξη		500
Ταμειακά διαθέσιμα στη λήξη		130

2.2.4.2. Παράδειγμα κατάρτισης ενοποιημένης Κατάστασης Ταμειακών Ροών

Στην περίπτωση ύπαρξης ομίλου επιχειρήσεων όπου η μητρική επιχείρηση συντάσσει και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οφείλει σύμφωνα με τα ΔΛΠ να συντάξει την ενοποιημένη Κατάσταση Ταμειακών Ροών.

Για να καταρτίσει η κατάσταση αυτή είναι απαραίτητα πολλά στοιχεία τα οποία δεν είναι εμφανή στον ενοποιημένο ισολογισμό και απαιτούν έρευνα και προσπάθεια. Σε περίπτωση όμως που κάθε μια από τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση έχει καταρτίσει την ατομική της κατάσταση ταμειακών ροών, τότε η ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών μπορεί να προκύψει από την άθροιση των επιμέρους καταστάσεων ταμειακών ροών των εταιρειών που ενοποιούνται, αφού γίνουν οι κατάλληλες προσαρμογές και απαλείψεις κονδυλίων που αφορούν διεταιρικές πράξεις.

Ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση Θ που αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο είναι θυγατρική επιχείρηση, της οποίας η μητρική εταιρεία Μ (έστω με ποσοστό συμμετοχής 80% σε αυτή) έχει καταρτίσει την δική της Κατάσταση Ταμειακών Ροών, η οποία έχει ως ακολούθως:

Εταιρεία Μ (απλή)		
<u>ΚΤΡ με την ευθεία μέθοδο</u>		
Ροές από λειτουργικές δραστηριότητες		
Εισροές από πωλήσεις	10000	
Εκροές για αγορές	(6000)	
Εκροές για έξοδα	(2000)	
Λοιπές εκροές	(1000)	
Καθαρές εισροές από λειτουργικές δραστηριότητες		1000
Ροές από επενδυτικές δραστηριότητες		
Εισροές από μερίσματα (συμμετοχή στη Θ)	40	
Εκροές για αγορά χρεογράφων	(80)	
Εκροές για αγορά παγίων	(100)	
Καθαρές εκροές για επενδυτικές δραστηριότητες		(140)
Ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εισροές από λήψη δανείου	100	
Εκροές για καταβολή μερισμάτων	(200)	
Εκροές για τόκους και αποπληρωμή δανείων	(50)	
Καθαρές εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		(150)
Συνολικές ταμειακές ροές περιόδου		710
Πλέον:		
Ταμειακά διαθέσιμα στην έναρξη	100	
Ταμειακά διαθέσιμα στη λήξη		810

Ας υποθέσουμε ακόμη την έναρξη των παρακάτω δεδομένων τα οποία αναφέρονται σε σχέσεις μεταξύ των εταιρειών που ενοποιούνται:

- οι πωλήσεις της Μ προς τη Θ εντός της περιόδου ανήλθαν σε 2000€, ενώ η απαίτηση της Μ από τη Θ ήταν 500€ στην αρχή της περιόδου και 0 στο τέλος

- εντός της περιόδου η Θ κατέβαλε για μέρισμα 50€ από τα οποία το 80% στη Μ
- εντός της περιόδου αυξήθηκε το μετοχικό κεφάλαιο της Θ κατά 100€, από τα οποία το 80% καταβλήθηκε από τη Μ.

Σχετικά με τις απαλείψεις που γίνονται για την κατάρτιση της ενοποιημένης Κατάστασης Ταμειακών Ροών αναφέρεται ότι οι συνολικές ενοποιημένες ταμειακές ροές προκύπτουν ως το άθροισμα των αντίστοιχων ποσών των ενοποιημένων εταιρειών, ήτοι:

	συνολικές ταμειακές ροές της Θ	(370)
Πλέον:	συνολικές ταμειακές ροές της Μ	<u>710</u>
	Συνολικές ενοποιημένες ταμειακές ροές	(340)

Δεν συμβαίνει όμως πάντοτε το ίδιο και για τις επιμέρους κατηγορίες ταμειακών ροών. Για παράδειγμα, στις καθαρές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες, βλέπουμε ότι:

	καθαρές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες της Θ	230
Πλέον:	καθαρές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες της Μ	(150)
Μείον:	διαφορά (ποσό διεταιρικής πράξης, που απαλείφθηκε)	<u>(40)</u>
	ενοποιημένες καθαρές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	(40)

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω δεδομένα, η ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών θα έχει ως εξής:

Εταιρεία Μ (ενοποιημένη)
ΚΤΡ με την ευθεία μέθοδο

Ροές από λειτουργικές δραστηριότητες		
Εισροές από πωλήσεις (10000+4000-2000)	12000	
Εκροές για αγορές (6000+3000-2000)	(7000)	
Εκροές για έξοδα (1000+2000)	(3000)	
Λοιπές εκροές (500+1000)	<u>(1500)</u>	
Καθαρές εισροές από λειτουργικές δραστηριότητες		500
Ροές από επενδυτικές δραστηριότητες		
Εισροές από μερίσματα (ποσό 40 απαλείφεται)	0	
Εισροές από πώληση παγίων	100	
Εκροές για αγορά χρεογράφων (ποσό 80 απαλείφεται)	0	
Εκροές για αγορές παγίων (100+200)	<u>(300)</u>	
Καθαρές εκροές για επενδυτικές δραστηριότητες		(200)
Ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Εισροές από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου (100-80)	20	
Εισροές από λήψη δανείου (200+100)	300	
Εκροές για καταβολή μερισμάτων (200+50-40)	(210)	
Εκροές για τόκους και αποπληρωμή δανείων (20+50)	<u>(70)</u>	
Καθαρές εισροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		<u>(40)</u>
	Συνολικές ταμειακές ροές περιόδου	340
Πλέον:	Ταμειακά διαθέσιμα στην έναρξη	<u>600</u>
	Ταμειακά διαθέσιμα στη λήξη	940

Από τα θέματα που σχολιάζονται παραπάνω προκύπτει ότι οι πληροφορίες που παρέχονται από τις καταστάσεις ταμειακών ροών είναι πολλές και ιδιαίτερα χρήσιμες για τον αναγνώστη. Σημειωτέον μάλιστα ότι υπάρχουν και αριθμοδείκτες ανάλυσης στοιχείων όπου χρησιμοποιούνται τα δεδομένα της κατάστασης ταμειακών ροών, όπως:

- ταμειακή αποδοτικότητα κεφαλαίων,
- βαθμός κάλυψης των επενδύσεων από λειτουργικές εισροές κλπ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3.1. ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΛΠ

3.1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) αντιμετώπισαν το θέμα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από τη δεκαετία του 1970. κατά τη δεκαετία του 1980 και ιδιαίτερα προς τα τέλη της, αρκετές Ελληνικές εταιρείες κατάρτισαν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, προκειμένου να ικανοποιήσουν ανάγκες πληροφόρησης συγκεκριμένων μετόχων τους ή τραπεζών του εξωτερικού.

Με το Π.Δ. 498/ 1987 έγινε προσαρμογή της Ελληνικής νομοθεσίας προς την 7^η κοινοτική οδηγία, προσθέτοντας τα άρθρα 90 έως 112 στο νόμο 2190/ 20, τα οποία σε κάποια σημεία τροποποιούνται από το περιεχόμενο της οδηγίας. Λαμβανομένου υπόψη ότι η 7^η οδηγία είχε ήδη κάποιες διαφορές από τα ΔΛΠ, γίνεται κατανοητό ότι και τα άρθρα 90 έως 112 του νόμου 2190/ 20 έχουν διαφορές από τα ΔΛΠ.

Η υποχρεωτικότητα της εφαρμογής των άρθρων του Ν 2190/ 20 και η κατάρτιση και δημοσίευση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων άρχισε, για τις επιχειρήσεις που είχαν τις σχετικές προϋποθέσεις (ιδιότητα μητρικής εταιρείας, υπέρβαση ορίων / κριτηρίων κλπ) για χρήσεις που άρχισαν από 1/7/1990 και για τις τράπεζες τρία χρόνια αργότερα.

Τα ΔΛΠ που κατά κύριο λόγο αναφέρονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι:

- το Νο 27; Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και Λογιστική των Συμμετοχών σε θυγατρικές Εταιρείες και
- το Νο 28: Λογιστική Συμμετοχών σε Συγγενείς Εταιρείες

3.1.2 ΚΥΡΙΑ ΣΗΜΕΙΑ ΥΠΑΡΞΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΔΛΠ ΚΑΙ ΕΛΠ

Σχετικά με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η Ελληνική νομοθεσία έχει αρκετές διαφορές, όπως αυτές που παρουσιάζονται παρακάτω. Όμως η Ελληνική νομοθεσία είναι απόλυτα σύμφωνη με τα ΔΛΠ σε αρκετά σημεία και έχει μικρές

διαφορές σε αρκετά ακόμη σημεία. Τα κυριότερα σημεία συμφωνίας, πλήρους ή σχεδόν πλήρους συμφωνίας, είναι τα σχετιζόμενα με:

- τις προϋποθέσεις ύπαρξης σχέσης μητρικής – θυγατρικής και συγγενούς επιχείρησης,
- τις προϋποθέσεις ύπαρξης κάθετου ή οριζόντιου ομίλου επιχειρήσεων,
- τις περιπτώσεις που θυγατρικές εταιρείες μπορεί να μην περιληφθούν ή δεν πρέπει να περιληφθούν στην ενοποίηση,
- τον τρόπο υπολογισμού των δικαιωμάτων μειοψηφίας και
- τον τρόπο απάλειψης των διεταιρικών υπολοίπων.

3.1.3 ΚΥΡΙΑ ΣΗΜΕΙΑ ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗΣ ΔΛΠ ΚΑΙ ΕΛΠ

Τα σημεία διαφοροποίησης της Ελληνικής νομοθεσίας από τα ΔΛΠ σχετικά με το θέμα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων είναι αρκετά. Κάποια από αυτά αφορούν γενικότερες διαφορές που υπάρχουν και σε επίπεδο ατομικών οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών ενώ τα σημαντικότερα από τα άλλα σημεία διαφοροποίησης, που δεν εντάσσονται στην κατηγορία αυτή, παρουσιάζονται παρακάτω:

1. ΜΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Το άρθρο 90 του Ν 2190/20, που είναι προσαρμογή προς την 7^η Οδηγία, αναφέρει ότι οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τον ενοποιημένο ισολογισμό, τα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης και το προσάρτημα. Το άρθρο 42^α του Ν 2190/20, που είναι προσαρμογή προς την 4^η Οδηγία και αναφέρεται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, αναφέρει ότι αυτές περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσης, τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και το προσάρτημα.

Προκύπτει δηλαδή από τον Ν 2190/20 ότι ενώ οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν και να περιλαμβάνουν Πίνακα Διάθεσης στις ατομικές τους οικονομικές καταστάσεις, δεν υπάρχει η υποχρέωση αυτή σε ενοποιημένο επίπεδο.

Αν όμως κάποιος αντιπαραβάλει τα αντίστοιχα εδάφια της 4^{ης} και της 7^{ης} Οδηγίας, θα διαπιστώνει ότι οι δύο αυτές Οδηγίες υποχρεώνουν ακριβώς για τις ίδιες οικονομικές καταστάσεις, τόσο σε ατομικό (4^η Οδηγία) όσο και σε ενοποιημένο (7^η Οδηγία) επίπεδο. Συνεπώς προκύπτει ότι μάλλον ο Έλληνας Νομοθέτης δεν ήθελε να επιβαρύνει τις οικονομικές υπηρεσίες με πρόσθετο φόρτο εργασίας που απαιτούσε η κατάρτιση του Πίνακα Διαθέσεως Ενοποιημένων Αποτελεσμάτων, δεδομένου μάλιστα ότι από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν προσδιορίζεται κάποιος φόρος.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν υπάρχει υποχρέωση για κατάρτιση Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων σε ατομικό ή σε ενοποιημένο επίπεδο. Προβλέπεται όμως η κατάρτιση Πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης, όπου όμως περιλαμβάνονται και οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στον Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων.

Έχουν εντοπιστεί πολλές περιπτώσεις δημοσιευμένων ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όπου, λαμβάνοντας υπόψη και τα στοιχεία των ατομικών οικονομικών καταστάσεων των μητρικών επιχειρήσεων και προπαντός τα ενοποιημένα ίδια κεφάλαια στην αρχή και στο τέλος της χρήσης, η πρώτη άποψη που γεννάται είναι ότι τα αποτελέσματα χρήσεως πιθανότατα δεν είναι ορθά υπολογισμένα. Αυτή η αμφιβολία δεν θα υπήρχε αν καταρτιζόταν και πίνακας διάθεσης.

Προτείνεται λοιπόν και κατά ΕΛΠ να συντάσσεται πίνακας διάθεσης ενοποιημένων αποτελεσμάτων για λόγους συμφωνίας και επιβεβαίωσης και ας μην δημοσιεύεται, αφού δεν απαιτείται από τον νόμο.

2. ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Σχετικά με τις χρεωστικές διαφορές ενοποίησης, το άρθρο 103 παρ 3^α του Ν 2190/20 αναφέρει ότι (α) αυτές αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη και (β) παρέχεται η ευχέρεια της άμεσης και εμφανούς αφαίρεσής τους απ' ευθείας από τα αποθεματικά του ενοποιημένου ισολογισμού.

Τα ΔΛΠ αναφέρουν ότι η απόσβεση της υπεραξίας αυτής δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 20 έτη και ότι η χρονική διάρκεια στην οποία γίνεται η απόσβεση καθώς και η μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης επανεκτιμώνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης.

Για παράδειγμα, έστω η περίπτωση της εταιρείας Θ η οποία έχει στην κατοχή της άδεια αποκλειστικής παραγωγής ή παροχής υπηρεσιών π.χ. για 15 έτη και η εταιρεία Μ, προκειμένου να εξαγοράσει τη Θ πληρώνει τίμημα μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία.

Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά που αναφέρεται ως Goodwill (στην ουσία δηλαδή η χρεωστική διαφορά ενοποίησης στην περίπτωση ενοποίησης) πρέπει, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, να αποσβεσθεί όχι σε 5 έτη, αλλά σε 15 έτη.

3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ

Τα δικαιώματα της μειοψηφίας υπολογίζονται και αναφέρονται σε δύο μεγέθη, αυτά (α) των ιδίων κεφαλαίων και (β) των αποτελεσμάτων της χρήσεως ή της περιόδου.

Ο Ελληνικός νόμος αναφέρει ότι τα πρώτα από αυτά εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο 'δικαιώματα μειοψηφίας' στην κατηγορία 'ίδια κεφάλαια' και ότι τα δεύτερα από αυτά εμφανίζονται στο τέλος του ενοποιημένου λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο 'αναλογία μετοχών ή μεριδίων μειοψηφίας'.

Όμως τα ΔΛΠ αναφέρουν ότι τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό ξεχωριστά από τις υποχρεώσεις και από τα ίδια κεφάλαια.

Πρέπει συνεπώς, οι αναγνώστες ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να υπολογίσουν δείκτες αποδοτικότητας και κεφαλαιακής διάρθρωσης, να μην περιλαμβάνουν τα δικαιώματα μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια. Εξαίρεση ίσως αποτελεί η περίπτωση μέτρησης της κεφαλαιακής επάρκειας που υπολογίζεται και για τους ομίλους των πιστωτικών ιδρυμάτων, όπου τόσο τα ίδια κεφάλαια όσο και τα δικαιώματα της μειοψηφίας αποτελούν στοιχεία μέτρησης φερεγγυότητας, αφού και τα δύο έχουν επενδυθεί στον όμιλο.

4. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΑΓΟΡΑΠΩΛΗΣΙΕΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ

Έστω για παράδειγμα ότι η μητρική επιχείρηση Μ συμμετέχει στη θυγατρική επιχείρηση Θ1, με κόστος κτήσης 100€, με αναλογία της Μ επί των ιδίων κεφαλαίων

της Θ1 ίση με 300€ (εσωτερική λογιστική αξία) και με χρηματιστηριακή αξία της αναλογίας αυτής (βάσει της αξίας των μετοχών της Θ1) έστω 400€.

Με τη διαδικασία της κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, αυτό που ουσιαστικά επιτυγχάνεται είναι να εμφανιστεί η Θ1 στις οικονομικές καταστάσεις της Μ με την αξία της λογιστικής αξίας των 300€, αντί της αξίας κτήσεως των 100€.

Αν στις αρχές της επόμενης χρήσης η εταιρεία Μ πωλήσει τη συμμετοχή της επί της Θ1 αντί τμήματος 150€, τότε το κέρδος που καταγράφει στα ατομικά της βιβλία ανέρχεται σε $150 - 100 = 50\text{€}$. όμως σε ενοποιημένο επίπεδο, η Μ πωλώντας ένα περιουσιακό στοιχείο αξίας 400 (τόσο εμφανιζόταν στις ενοποιημένες καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης) αντί 150€, πρέπει να καταγράψει ζημιά ίση με $400 - 150 = 250\text{€}$.

Αρκετές φορές κατά τα τελευταία χρόνια, πολλές επιχειρήσεις πώλησαν μεγάλα τμήματα (πακέτα) συμμετοχών τους και τα αγόρασαν την ίδια ημέρα, καταγράφοντας έτσι σημαντικά κέρδη στα αποτελέσματα χρήσεως των ατομικών ισολογισμών τους.

Όσον αφορά όμως την κατάσταση των ενοποιημένων αποτελεσμάτων χρήσεως, τα κέρδη από την πώληση δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στα ενοποιημένα αποτελέσματα στο ακέραιο, παρά μόνο στο τμήμα που είναι υπερβάλλον της αντίστοιχης λογιστικής αξίας του μεριδίου που πωλείται, κατά την ημερομηνία της πώλησης. Ακόμη και σε περίπτωση πώλησης χωρίς επαναγορά, το 'ενοποιημένο' κέρδος στο παραπάνω παράδειγμα θα ανερχόταν σε $400 - 300 = 100\text{€}$.

Σημειώνεται ότι αν ήταν υποχρεωτική η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης ενοποιημένων αποτελεσμάτων, δεν θα υπήρχε η δυνατότητα για τον καταρτίζοντα να περιλάβει τέτοια κέρδη στην ενοποιημένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως, αφού δεν θα υπήρχε δυνατότητα να συμφωνηθεί (α) η διαφορά των ιδίων κεφαλαίων της προηγούμενης χρήσης με αυτό της κλειόμενης χρήσης με (β) τα ενοποιημένα αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσης.

5. ΘΕΜΑΤΑ ΣΥΓΓΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Σχετικά με την συμμετοχή στις συγγενείς επιχειρήσεις, η διαφορά ενσωμάτωσης που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή του νόμου για την κάθε συγγενή επιχείρηση (και συνίσταται στη διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης της συμμετοχής και της λογιστικής αξίας που αναλογεί στη μητρική) μπορεί να αναφέρεται στο ενοποιημένο προσάρτημα. Η αντιμετώπιση αυτή όμως αλλοιώνει όχι μόνο τα στοιχεία της κλειόμενης χρήσης, αλλά και της επόμενης χρήσης, οπότε απαιτείται πλέον συνολική προσαρμογή.

Από τον Ελληνικό νόμο προκύπτει ότι για να υπάρχει σχέση συγγενούς επιχείρησης ως προς τη μητρική, πρέπει να υπάρχει ήδη μητρική εταιρεία που να έχει και θυγατρική, άρα να υπάρχει η υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Τα ΔΛΠ δεν θέτουν ως προϋπόθεση την ύπαρξη υποχρέωσης κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου μία συγγενής εταιρεία να εμφανιστεί με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

3.1.4. ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Από την πρώτη εφαρμογή του νόμου περί υποχρεωτικής κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στην Ελλάδα (1991), υπήρξαν προβληματισμοί και σε θεωρητικό και σε πρακτικό επίπεδο για αρκετά θέματα, όπως:

- Με τον αρχικό συμψηφισμό, τα αφορολόγητα αποθεματικά των θυγατρικών εταιρειών που υπήρχαν, έπαυαν να εμφανίζονται με τον τίτλο αυτό στον ενοποιημένο ισολογισμό και αποτελούσαν μέρος των διαφορών ενοποίησης. Έτσι όμως, δεν δίνονταν μια σημαντική πληροφόρηση προς το μέτοχο. Κάποιοι, αντιμετώπισαν το θέμα με σημείωση επί του ισολογισμού περί του περιεχομένου και των συστατικών στοιχείων του λογαριασμού 'διαφορές ενοποίησης' ή με ανάλυσή του στο προσάρτημα.
- Ο συμψηφισμός των επιχορηγήσεων των θυγατρικών εταιρειών, κατά των αρχικό συμψηφισμό, δεν επέτρεπε, σε επόμενες ενοποιήσεις να επαναληφθεί αυτούσια η εγγραφή του αρχικού συμψηφισμού, δεδομένου ότι η επιχορήγηση αποσβενόμενη μειωνόταν και ενδεχομένως ούτε κέρδη εις νέο να μην υπήρχαν.
- Σε αρκετές περιπτώσεις ενοποίησης υπολογίζονταν και αναβαλλόμενοι φόροι βασιζόμενοι στο άρθρο 105 παρ 5 του Ν 2190/20, ενώ στις περισσότερες περιπτώσεις δεν υπολογίζονταν τέτοιοι φόροι.
- Σχετικά με την εμφάνιση του αποτελέσματος από συγγενείς εταιρείες, οι περισσότεροι εμφάνιζαν το καθαρό, μετά από φόρους αποτέλεσμα, ενώ άλλοι έδειχναν την αναλογία επί του μικτού αποτελέσματος των συγγενών και προσαύξαναν και τους 'ενοποιημένους' φόρους με την αναλογία επί των φόρων των συγγενών.
- Η εμφάνιση της αναλογίας του ομίλου και της μειοψηφίας επί των αποτελεσμάτων προ φόρων και επί των αποτελεσμάτων μετά από φόρους, αποτελούν τέσσερα μεγέθη που υπάρχει δυνατότητα να δοθούν όλα στον αναγνώστη μέσω της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης.

Κλείνοντας πρέπει να τονιστεί ότι οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι ένα τεράστιο και σημαντικό θέμα, όχι μόνο για τη διοίκηση, αλλά και για όλους τους συνεργαζόμενους με τον όμιλο και κυρίως για τους μετόχους. Το γεγονός ότι δεν έχει δοθεί μέχρι σήμερα η προσήκουσα βαρύτητα στο θέμα, οφείλεται κατά τη γνώμη του γράφοντος, κυρίως στο γεγονός ότι δεν υπάρχει φορολογική παράμετρος συνδεδεμένη με τα στοιχεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

3.2. Η ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 'ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ' ΣΤΑ ΔΛΠ

3.2.1. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ

Ο λογαριασμός 'Αποτελέσματα εις Νέο' (ΑΝ) είναι λογαριασμός που δημιουργείται κατά το κλείσιμο της πρώτης (συνήθως) εταιρικής χρήσης από τη διάθεση των αποτελεσμάτων χρήσης αυτής και συγκεκριμένα από το μετά τη φορολογία αποτέλεσμα, αφού αφαιρεθούν τα δημιουργούμενα αποθεματικά και τα διανεμόμενα κέρδη.

Κατά τις επόμενες χρήσεις, προκύπτει το τυχόν νέο υπόλοιπο των ΑΝ με τον ίδιο τρόπο, συνυπολογίζοντας όμως και το υπόλοιπο των ΑΝ, όπως είχε στο τέλος της προηγούμενης χρήσης. Τα ΑΝ αποτελούν φορολογημένο μέρος των ιδίων κεφαλαίων, το οποίο μπορεί συνήθως να διανεμηθεί (αν δηλαδή δεν υπάρχουν δεσμεύσεις όπως η ύπαρξη αναπόσβεστων εξόδων πολυετούς απόσβεσης).

Κατά κανόνα υπάρχει θετικό υπόλοιπο στο λογαριασμό ΑΝ. Όμως η ύπαρξη αρνητικού υπολοίπου στο λογαριασμό ΑΝ είναι δυνατή και μπορεί να προκύψει:

- σε ατομικό ισολογισμό εταιρείας (α) σε περίπτωση που το αποτέλεσμα της εταιρείας είναι ζημιά ή (β) σε περίπτωση που το μεν λογιστικό αποτέλεσμα είναι κέρδος, αλλά ο φόρος εισοδήματος είναι μεγαλύτερος από το κέρδος αυτό οπότε και το μετά από φόρους αποτέλεσμα καθίσταται αρνητικό και
- σε ενοποιημένο ισολογισμό εταιρείας όχι μόνο στις παραπάνω περιπτώσεις, ως μεταφερόμενο στοιχείο από τις ενοποιούμενες εταιρείες, αλλά επιπλέον και σε περιπτώσεις καταχώρησης εγγραφών ενοποίησης που είτε (α) μειώνουν την καθαρή θέση, μέσω μείωσης αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων, είτε (β) μειώνουν το ενοποιημένο αποτέλεσμα της χρήσης περισσότερο από το θετικό υπόλοιπο του λογαριασμού ΑΝ προηγούμενων χρήσεων.

Κατά τη διαδικασία μετατροπής οικονομικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί με βάση τα ΕΛΠ σε καταστάσεις που είναι σύμφωνες με τα ΔΛΠ, ο λογαριασμός ΑΝ χρησιμοποιείται σε πολλές εγγραφές προσαρμογής, αφού πολλές είναι και οι περιπτώσεις που πρέπει να προσαρμοστούν στοιχεία των προηγούμενων χρήσεων, όταν βεβαίως η μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ δεν αφορά την πρώτη χρήση λειτουργίας της εταιρείας.

Και επειδή μάλιστα δεν είναι δυνατόν κατά τη διαδικασία μετατροπής να επηρεαστούν ορισμένα μεγέθη των Ιδίων Κεφαλαίων που έχουν σχηματιστεί από διάθεση κερδών (π.χ. αποθεματικά), όταν πρέπει για την προσαρμογή στα ΔΛΠ να μειωθούν τα ίδια κεφάλαια, τα μεν αποθεματικά παραμένουν όπως αυτά δημιουργήθηκαν, τα δε ΑΝ μειώνονται. Η μείωση μάλιστα αυτή είναι δυνατόν να καταλήξει ακόμη και σε αρνητικό υπόλοιπο των ΑΝ.

Βεβαίως, σε μια τέτοια περίπτωση, αν είχαν εξ αρχής καταρτιστεί οι οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, δεν θα είχε προκύψει σε προηγούμενες χρήσεις το αποτέλεσμα εκείνο που προέκυψε κατά τα ΕΛΠ και μέρος του οποίου μετατράπηκε στο εν λόγω αποθεματικό και συνεπώς δεν θα υπήρχε αρνητικό υπόλοιπο στο λογαριασμό ΑΝ, σε καταστάσεις καταρτισθείσες σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

3.2.2. ΑΠΛΟΠΟΙΗΜΕΝΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Α'

Έστω ότι μία εταιρεία λειτουργεί για τρία χρόνια και έχει μεταξύ των άλλων τα δύο παρακάτω στοιχεία που η αντιμετώπισή τους με τα ΔΛΠ, είναι διαφορετική από αυτή των ΕΛΠ:

- 1) έχει την κυριότητά της ένα πάγιο, αξίας κτήσεως 100€, με ωφέλιμη ζωή 10 χρόνια, ενώ ο συντελεστής απόσβεσης, κατά την ελληνική νομοθεσία, είναι ίσος με 20% και
- 2) έχει κατά τα ΕΛΠ δημιουργήσει πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις, η οποία αναγνωρίζεται φορολογικά και ανέρχεται σε 30€, 50€ και 50€ για τις χρήσεις Χ1, Χ2 και Χ3 αντίστοιχα, ενώ κατά τα ΔΛΠ η αναγκαία πρόβλεψη έπρεπε να

ανέρχεται σε 20€, 40€ και 60€ αντίστοιχα και να επιβαρύνει τα λειτουργικά αποτελέσματα.

Έστω ότι ακόμη ισχύουν για την εταιρεία αυτή τα ακόλουθα:

- το αποτέλεσμα από την λειτουργία της εταιρείας, πριν την αφαίρεση αποσβέσεων και προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, ανέρχεται σε 250, 340 και 270 για τις χρήσεις Χ1, Χ2 και Χ3 αντίστοιχα,
- ο συντελεστής υπολογισμού φόρου εισοδήματος ανέρχεται σε 40%, χωρίς να υπάρχουν στοιχεία φορολογικής αναμόρφωσης και
- το υπόλοιπο των αποτελεσμάτων που απομένει μετά τη φορολόγηση, μεταφέρεται ολόκληρο στο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων ΑΝ.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, οι υπολογισμοί κατά τα ΕΛΠ για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων προ φόρων, των φόρων εισοδήματος και των ΑΝ παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα, όπου για λόγους οικονομίας χώρου παρατίθενται ταυτόχρονα και τα αντίστοιχα κατά τα ΔΛΠ ποσά, όπως αυτά προκύπτουν με τον συνυπολογισμό των επιδράσεων των εγγραφών που ακολουθούν.

Χρήση Χ1	ΕΛΠ	ΔΛΠ
Αποτέλεσμα προ αποσβέσεων, προβλέψεων και φόρων	250	250
Μείον: αποσβέσεις	(20)	(10)
Μείον: προβλέψεις	(30)	(20)
Αποτέλεσμα προ φόρων	200	220
Μείον: φόροι (40%)	(80)	(88)
Αποτέλεσμα μετά από φόρους (=ΑΝ)	120	132

Χρήση Χ2	ΕΛΠ	ΔΛΠ
Αποτέλεσμα προ αποσβέσεων, προβλέψεων και φόρων	340	340
Μείον: αποσβέσεις	(20)	(10)
Μείον: προβλέψεις	(20)	(20)
Αποτέλεσμα προ φόρων	300	310
Μείον: φόροι (40%)	(120)	(124)
Αποτέλεσμα μετά από φόρους (=ΑΝ)	180	186
Πλέον: ΑΝ ενάρξεως (τέλος προηγούμενης χρήσης)	120	132
ΑΝ λήξεως	300	318

Χρήση Χ3	ΕΛΠ	ΔΛΠ
Αποτέλεσμα προ αποσβέσεων, προβλέψεων και φόρων	270	270
Μείον: αποσβέσεις	(20)	(10)
Μείον: προβλέψεις	(0)	(20)
Αποτέλεσμα προ φόρων	250	240
Μείον: φόροι (40%)	(100)	(96)
Αποτέλεσμα μετά από φόρους (=ΑΝ)	150	144
Πλέον: ΑΝ ενάρξεως (τέλος προηγούμενης χρήσης)	300	318
ΑΝ λήξεως	450	462

Λαμβάνοντας επίσης υπόψη – για λόγους απλοποίησης – ως δεδομένα, ότι (α) οι αποσβέσεις κοστολογούνται πλήρως στο λογαριασμό ‘κόστος πωληθέντων’ και (β) οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις θεωρούνται ως λειτουργικό αποτέλεσμα και συνεπώς πρέπει και αυτές να επιβαρύνουν το κόστος πωληθέντων, οι λογιστικές

εγγραφές που είναι απαραίτητες προκειμένου να γίνει η μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ, για καθεμιά από τις τρεις χρήσεις αναφέρονται παρακάτω.

I. Χρήση X1

Για τη χρήση X1 είναι απαραίτητες οι παρακάτω τρεις λογιστικές εγγραφές:

------(X1-1)-----		
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις	10	
Κόστος πωληθέντων		10
Εγγραφή τακτοποίησης των παγίων (μέσω τακτοποίησης των σωρευμένων αποσβέσεων) και των αποσβέσεων που επιβάρυναν τα αποτελέσματα της χρήσης X1		

------(X1-2)-----		
Προβλέψεις (λογαριασμός παθητικού)	10	
Έκτακτα αποτελέσματα		30
Κόστος πωληθέντων	20	
Εγγραφή μείωσης της διενεργηθείσας πρόβλεψης από 30€ σε 20€ και ταυτόχρονη επιβάρυνση του ορθού αποτελεσματικού λογαριασμού.		

------(X1-3)-----		
Φόροι χρήσεως (λογαριασμός αποτελεσμάτων)	8	
Αναβαλλόμενοι φόροι (υποχρέωση)		8

Καταχώρηση της αναγνώρισης (υποχρέωσης) αναβαλλόμενων φόρων, που ανέρχονται σε ποσό που υπολογίζεται ως το γινόμενο της επίδρασης των προηγούμενων δύο (X1-1 και X1-2) εγγραφών στα αποτελέσματα της χρήσης επί το συντελεστή υπολογισμού φόρου εισοδήματος ($10Π + 30Π + 20Π = 20Π$ και $20Π * 40\% = 8Π$)

Σημείωση

Επειδή είναι η πρώτη χρήση λειτουργίας της εταιρείας, δεν επηρεάζονται τα ΑΝ ενάρξεως, αλλά επηρεάζονται τα ΑΝ λήξεως, ισόποσα με την επίδραση των αποτελεσμάτων που προκύπτει από τις τρεις εγγραφές (από τα πλάγια ποσά) και ισούται με $10Π + (30-20)Π + 8Π = 12Π$. η αύξηση αυτή των ΑΝ της 31/12/X1 κατά 12€, προκειμένου να υπάρξει η απαραίτητη συμφωνία των ΑΝ κατά τη δεύτερη χρήση, πρέπει να αποτελεί και αποτέλεσμα συμφωνίας που θα προκύπτει από τις εγγραφές της χρήσης X2

II. Χρήση X2

Οι εγγραφές προσαρμογής που είναι απαραίτητες για τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων της χρήσης X2 που είναι σύμφωνες με τα ΔΛΠ, δεν μπορούν να διενεργηθούν χωρίς να ληφθούν υπόψη οι εγγραφές προσαρμογής που διενεργήθηκαν κατά την μετατροπή των αντίστοιχων οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης χρήσης, ήτοι της χρήσης X1 στην παρούσα περίπτωση.

------(X2-1)-----		
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις	20	
Κόστος πωληθέντων		10
Αποτελέσματα εις νέο		10

Εγγραφή τακτοποίησης των παγίων (μέσω τακτοποίησης των σωρευμένων αποσβέσεων) και των αποσβέσεων που επιβάρυναν τα αποτελέσματα της χρήσης X2, καθώς και προσαρμογή των ΑΝ. Η προσαρμογή των ΑΝ γίνεται με πίστωση ίση με την επίδραση επί των αποτελεσμάτων της χρήσης X1 που είχε επιφέρει η αντίστοιχη εγγραφή της χρήσης X1 (τα πλάγια ποσά της X1-1)

------(X2-2)-----		
Προβλέψεις (λογαριασμός παθητικού)	10	
Αποτελέσματα εις νέο		10

Η διενεργηθείσα κατά τα ΕΛΠ πρόβλεψη δεν χρειάζεται προσαρμογή σε επίπεδο αποτελεσμάτων (στα ΕΛΠ τα αποτελέσματα χρήσεως επιβαρύνθηκαν με $50-30=20\text{€}$ και στα ΔΛΠ τα αποτελέσματα χρήσεως επιβαρύνθηκαν με $40-20=20\text{€}$ επίσης), όμως ο ισολογισμός της χρήσης X2 χρειάζεται προσαρμογή. Η προσαρμογή των ΑΝ γίνεται με πίστωση ίση με την επίδραση επί των αποτελεσμάτων της χρήσης X1 που είχε επιφέρει η αντίστοιχη εγγραφή της χρήσης X1 (αλγεβρικό άθροισμα των πλάγιων ποσών της X1-2).

------(X2-3)-----		
Φόροι χρήσεως (λογαριασμός αποτελεσμάτων)	4	
Αναβαλλόμενοι φόροι (υποχρέωση)		4

Καταχώρηση της αναγνώρισης (υποχρέωσης) αναβαλλόμενων φόρων, που ανέρχονται σε ποσό που υπολογίζεται ως το γινόμενο της επίδρασης των προηγούμενων εγγραφών στα αποτελέσματα της χρήσης (πίστωση 10€ από την εγγραφή X2-1) επί το συντελεστή υπολογισμού φόρου εισοδήματος.

------(X2-4)-----		
Αποτελέσματα εις νέο	8	
Αναβαλλόμενοι φόροι (υποχρέωση)		8

Καταχώρηση της αναγνώρισης (υποχρέωσης) αναβαλλόμενων φόρων, που ανέρχονται σε ποσό που υπολογίζεται ως το γινόμενο της επίδρασης των προηγούμενων εγγραφών (X2-1 και X2-2) στα ΑΝ (πίστωση 10€ από την εγγραφή X2-1 πλέον πίστωση 10€ από την εγγραφή X2-2) επί το συντελεστή υπολογισμού φόρου εισοδήματος.

Εναλλακτικά, ως αιτιολογία της εγγραφής αυτής, μπορεί αν αναφερθεί ότι αυτή προκύπτει ως 'επαναληπτικότητα' ή 'λογική συνέχεια' της εγγραφής λογιστικοποίησης αναβαλλόμενων φόρων της προηγούμενης χρήσης (X1-3).

Σημειώσεις

Η επιβεβαίωση της συμφωνίας του λογαριασμού ΑΝ γίνεται ως εξής:

• ΑΝ ενάρξεως (31/12/Χ1) κατά τα ΕΛΠ	120Π
• Εγγραφή Χ2-1	10Π
• Εγγραφή Χ2-2	10Π
• Εγγραφή Χ2-4	<u>8(Χ)</u>
Σύνολο	132Π

Το υπόλοιπο δηλαδή στο οποίο καταλήγουν οι λογιστικές εγγραφές είναι αυτό στο οποίο κατέληξαν οι κατά τα ΔΛΠ οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης.

Ο λογαριασμός ΑΝ στις οικονομικές καταστάσεις της 31/12/Χ2 τις σύμφωνες με τα ΔΛΠ, θα ανέρχεται σε $132Π + 186Π = 318Π$ (ήτοι Πιστωτικό υπόλοιπο 318€)

Ο λογαριασμός 'Αναβαλλόμενοι φόροι' στις οικονομικές καταστάσεις της 31/12/Χ2, τις σύμφωνες με τα ΔΛΠ θα ανέρχεται σε $(88-80)Π + (186-180)Π = 8Π + 6Π = 14Π$ (ήτοι πιστωτικό υπόλοιπο 14€) όπως προκύπτει και από τις εγγραφές Χ2-1 και Χ2-4.

III. Χρήση Χ3

Όπως αναφέρθηκε και πριν τις εγγραφές της χρήσης Χ2, οι εγγραφές προσαρμογής που είναι απαραίτητες για τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων, δεν μπορούν να διενεργηθούν χωρίς να ληφθούν υπόψη οι εγγραφές προσαρμογής που διενεργήθηκαν κατά τη μετατροπή των αντίστοιχων οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης χρήσης, ήτοι της Χ2 στην παρούσα περίπτωση (σημειωτέον ότι οι εγγραφές της χρήσης Χ2 είχαν λάβει ήδη υπόψη τις εγγραφές της χρήσης Χ1).

Για τη χρήση Χ3, η υποχρέωση των αναβαλλόμενων φόρων καταχωρείται με μία μόνο εγγραφή, αντί των δύο που χρησιμοποιήθηκαν παραπάνω για τη χρήση Χ2.

------(Χ3-1)-----		
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις	30	
Κόστος πωληθέντων		10
Αποτελέσματα εις νέο		20

Εγγραφή τακτοποίησης των παγίων (μέσω τακτοποίησης των σωρευμένων αποσβέσεων) και των αποσβέσεων που επιβάρυναν τα αποτελέσματα της χρήσης Χ, καθώς και προσαρμογή των ΑΝ. Η προσαρμογή των ΑΝ γίνεται με πίστωση σε ποσό ίσο με το άθροισμα της επίδρασης επί των αποτελεσμάτων της χρήσης Χ1 πλέον την επίδραση επί των ΑΝ, από την αντίστοιχη εγγραφή της χρήσης Χ2 (ήτοι τη Χ2-1).

------(Χ3-2)-----		
Προβλέψεις (λογαριασμός παθητικού)		10
Κόστος πωληθέντων	20	
Αποτελέσματα εις νέο		10

Εγγραφή αύξησης της διενεργηθείσας πρόβλεψης από 50€ σε 60€ με επιβάρυνση του ορθού αποτελεσματικού λογαριασμού. Η προσαρμογή των ΑΝ γίνεται με πίστωση ίση με την επίδραση επί των ΑΝ της χρήσης Χ2 που είχε επιφέρει η αντίστοιχη εγγραφή της χρήσης Χ2 (ήτοι η Χ2-2).

------(X3-3)-----	
Φόροι χρήσεως (λογαριασμός αποτελεσμάτων)	4
Αναβαλλόμενοι φόροι (υποχρέωση)	8
Αποτελέσματα εις νέο	12

Καταχώρηση της υποχρέωσης αναβαλλόμενων φόρων, που ανέρχεται σε ποσό που υπολογίζεται ως το γινόμενο της επίδρασης των προηγούμενων δύο εγγραφών στα αποτελέσματα της χρήσης (συνολική χρέωση 10€) και στα ΑΝ (συνολική πίστωση 30€) επί το συντελεστή υπολογισμού φόρου εισοδήματος και Κατανομή του ποσού αυτού σε (α) φόρους της χρήσεως X3 και (β) ΑΝ.

Σημειωτέον ότι τα αποτελέσματα χρήσεως επιβαρύνθηκαν με $10Π + 20Χ = 10Χ$ και η επιβάρυνση αυτή συνεπάγεται μείωση των φόρων της χρήσης κατά $10Χ * 40\% = 4€$. Επίσης, τα αποτελέσματα εις νέον έναρξης αυξήθηκαν με $20Π + 10Π = 30Π$ και η αύξηση αυτή συνεπάγεται υποχρέωση αναβαλλόμενων φόρων κατά $30Π * 40\% = 12€$.

Σημειώσεις

Η επιβεβαίωση της συμφωνίας του λογαριασμού ΑΝ της 31/12/Χ3 γίνεται ως εξής:

• ΑΝ έναρξεως (31/12/Χ2) κατά τα ΕΛΠ	300Π
• Εγγραφή Χ3-1	20Π
• Εγγραφή Χ3-2	10Π
• Εγγραφή Χ3-4	<u>12(Χ)</u>
Σύνολο	318Π

Το υπόλοιπο δηλαδή στο οποίο καταλήγουν οι λογιστικές εγγραφές είναι αυτό στο οποίο κατέληξαν οι κατά τα ΔΛΠ οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης.

Ο λογαριασμός 'Αποτελέσματα εις νέο' στις οικονομικές καταστάσεις της 31/12/Χ3 τις σύμφωνες με τα ΔΛΠ, θα ανέρχεται σε $318Π + 144Π = 462Π$ (ήτοι Πιστωτικό υπόλοιπο 462€).

Ο λογαριασμός 'Αναβαλλόμενοι φόροι' στις οικονομικές καταστάσεις της 31/12/Χ3, τις σύμφωνες με τα ΔΛΠ θα ανέρχεται σε $14Π + (150-144)Χ = 14Π + 6Χ = 8Π$ (ήτοι Πιστωτικό υπόλοιπο 8€).

3.2.3. ΒΑΣΕΙΣ ΔΕΥΤΕΡΗΣ & ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ

Αν καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΕΛΠ (λογιστικά) και ταυτόχρονα και σύμφωνα με τα ΔΛΠ (εξωλογιστικά) και όχι μόνο για μια περίοδο, αλλά για περισσότερες, τότε η (εξωλογιστική) προσαρμογή από τα ΕΛΠ προς τα ΔΛΠ:

- για μεν την πρώτη φορά προσαρμογής βασίζεται σε κάποιες εγγραφές, που προκύπτουν από τα αντικειμενικά γεγονότα και συνθήκες διαφοροποίησης μεταξύ των δύο ΛΠ
- για δε τη δεύτερη και οποιαδήποτε επόμενη φορά, οι απαραίτητες εγγραφές προσαρμογής, ναι μεν προκύπτουν από τα αντικειμενικά γεγονότα και συνθήκες διαφοροποίησης μεταξύ των δύο ΛΠ, όμως λαμβάνουν οπωσδήποτε

υπόψη τις εγγραφές προσαρμογής που είχαν γίνει την προηγούμενη φορά, χρήση ή περίοδο.

Για παράδειγμα, έστω ότι η πρώτη φορά προσαρμογής είναι η χρήση X1 και σε αυτή τη χρήση δημιουργείται στα ΔΛΠ μία πρόβλεψη αξίας 10€, που δεν υπήρχε στα ΕΛΠ. τότε τα αποτελέσματα της χρήσης X1 κατά τα ΔΛΠ πρέπει να επιβαρυνθούν το ποσό των 10€. κατά τη δεύτερη φορά προσαρμογής, που γίνεται τη χρήση X2, πρέπει να ληφθεί υπόψη η δημιουργία της πρόβλεψης των 10€ που δημιουργήθηκε τη χρήση X1 και σε περίπτωση που έστω ότι πρέπει η πρόβλεψη αυτή ανέρχεται σε 15€ κατά τα ΔΛΠ στο τέλος της X2, τότε:

- Αν η συγκεκριμένη πρόβλεψη κατά τη χρήση X2 είναι πάλι μηδέν (0) στα ΕΛΠ, τότε τα αποτελέσματα της χρήσης X2 κατά τα ΔΛΠ πρέπει να επιβαρυνθούν με τη διαφορά των $15-10 = 5\text{€}$, η οποία θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό της πρόβλεψης.
- Αν η συγκεκριμένη πρόβλεψη κατά τη χρήση X2 είναι τέσσερα (4)€ στα ΕΛΠ, τότε τα αποτελέσματα της χρήσης X2 κατά τα ΔΛΠ πρέπει να ανέρχονται σε $15-10 = 5\text{€}$ και συνεπώς πρέπει να επιβαρυνθούν, κατά τη μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ, με τη διαφορά $5-4=1\text{€}$. έτσι η πρόβλεψη, ως αποτελεσματικό κονδύλι, θα έχει επιβαρυνθεί συνολικά με 4€ (από τα ΕΛΠ) πλέον 1€ (κατά την προσαρμογή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ) ίσον με 5€.
- Αν η συγκεκριμένη πρόβλεψη κατά τη χρήση X2 είναι επτά (7)€ στα ΕΛΠ, τότε τα αποτελέσματα της χρήσης X2 κατά τα ΔΛΠ πρέπει να επιβαρύνονται με πρόβλεψη $15-10 = 5\text{€}$ και συνεπώς να προσαρμοστούν με μείωση της κατά ΕΛΠ πρόβλεψης κατά το ποσό των $7-5=2\text{€}$. έτσι η πρόβλεψη, ως αποτελεσματικό κονδύλι, θα έχει επιβαρυνθεί συνολικά με 7€ (από τα ΕΛΠ) μείον 2€ (κατά την προσαρμογή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ) ίσον με 5€.

Άρα σε κάθε περίπτωση (οποιαδήποτε πρόβλεψη και αν καταχωρηθεί στα ΕΛΠ τη δεύτερη χρήση) τα κατά τα ΔΛΠ αποτελέσματα της χρήσης X2 θα επιβαρυνθούν με ποσό 5€, αφού τα κατά ΔΛΠ υπόλοιπα των χρήσεων X1 και X2 είναι 10€ και 15€ αντίστοιχα.

3.2.3.1. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ, ΕΝΑΡΞΕΩΣ = ΠΑΡΕΛΘΟΝ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ

Με το παρακάτω παράδειγμα τονίζεται η βασική αρχή ότι οι επιδράσεις που γίνονται στο λογαριασμό αποτελέσματα εις νέο είναι όλες εκείνες που αφορούν το παρελθόν, όλο δηλαδή το διάστημα από την ίδρυση της εταιρείας μέχρι το εξεταζόμενο χρονικό σημείο είτε το σημείο αυτό είναι έναρξη της χρήσης είτε είναι λήξη χρήσης.

Έστω ότι η απόσβεση ενός παγίου για τις χρήσεις X1 μέχρι X5:

- στα ΕΛΠ καταχωρήθηκε σε ποσά 8€, 8€, 0, 12€ και 12€ αντίστοιχα και
- κατά τα ΔΛΠ έπρεπε να είναι ίση με 6 ετήσια, σε όλη την περίοδο

Τα αποτελέσματα εις νέον, επηρεάζονται από το πάγιο αυτό ως εξής:

ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ

	Κατά τα ΕΛΠ (1)	Κατά τα ΔΛΠ (2)	Διαφορά (3)=(2)-(1)
31/12/X1	-8	-6	-2
31/12/X2	-8-8= -16	-6-6= -12	-4
31/12/X3	-8-8-0= -16	-6-6-6= -18	+2
31/12/X4	-8-8-0-12= -28	-6-6-6-6= -24	-4
31/12/X5	-8-8-0-12-12= -40	-6-6-6-6-6= -30	-10

Οι επιδράσεις στα αποτελέσματα χρήσεως και στα αποτελέσματα εις νέον των χρήσεων Χ2 έως Χ5 θα έχουν ως εξής:

Για την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων της 31/12/X2, οι εγγραφές προσαρμογής από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ, πρέπει να έχουν ως εξής:

- την αύξηση των κερδών προ φόρων της χρήσης Χ2 κατά $8-6 = 2\text{€}$
- την αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο ενάρξεως (31/12/X1) κατά 2€ και
- συνεπώς, αθροιστικά, αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο λήξεως (31/12/X2) κατά 4€.

Για την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων της 31/12/X3, οι εγγραφές προσαρμογής από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ, πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα:

- τη μείωση των κερδών προ φόρων της χρήσης Χ3 κατά $6-0 = 6\text{€}$
- την αύξηση των κερδών εις νέο ενάρξεως (31/12/X2) κατά 4€ (που βεβαίως ισοδυναμεί με την αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο λήξεως, όταν έγινε η μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων της 31/12/X2) και
- συνεπώς, αθροιστικά, μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο λήξεως (31/12/X3) κατά 2€.

Για την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων της 31/12/X4, οι εγγραφές προσαρμογής από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ, πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα:

- την αύξηση των κερδών προ φόρων της χρήσης Χ4 κατά $12-6=6\text{€}$
- τη μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο ενάρξεως (31/12/X3) κατά 2€ (που βεβαίως ισοδυναμεί με τη μείωση των αποτελεσμάτων εις νέο λήξεως, όταν έγινε η μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων της 31/12/X3) και
- συνεπώς, αθροιστικά, αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο λήξεως (31/12/X4) κατά 4€

Για την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων της 31/12/X5, οι εγγραφές προσαρμογής από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ, πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα:

- την αύξηση των κερδών προ φόρων της χρήσης Χ5 κατά $12-6=6\text{€}$
- τη αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο ενάρξεως (31/12/X4) κατά 4€ (που βεβαίως ισοδυναμεί με την αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο λήξεως, όταν έγινε η μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων της 31/12/X4) και
- συνεπώς, αθροιστικά, αύξηση των αποτελεσμάτων εις νέο λήξεως (31/12/X5) κατά 10€.

3.2.3.2. ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΠΑΓΙΟΥ

Έστω ότι η εταιρεία Α λειτουργεί από 1/1/2000 και έχει στην κυριότητά της ένα πάγιο, που απέκτησε την 1/1/2000, αξίας κτήσεως 30000€ με ωφέλιμη ζωή 20 χρόνια και συντελεστή απόσβεσης, κατά την ελληνική νομοθεσία, ίσο με 20%.

Η εγγραφή προσαρμογής στα ΔΛΠ για την 31/12/2003, 4 χρόνια μετά την έναρξη χρησιμοποίησης του παγίου, άσχετα αν η εταιρεία Α συντάσσει οικονομικές καταστάσεις για πρώτη φορά με τα ΔΛΠ κατά την ημερομηνία αυτή ή αν συνέτασσε από την 31/12/2000, βασίζεται:

(α) στις καταχωρηθείσες κατά ΔΛΠ αποσβέσεις που είναι:

$1500 \times 4 \text{ έτη} = 1500\text{€}$ για κάθε έτος και

(β) στις καταχωρηθείσες κατά ΕΛΠ αποσβέσεις που είναι:

$30000 \times 20\% = 6000\text{€}$ για κάθε έτος και

$6000 \times 4 \text{ έτη} = 24000\text{€}$ σωρευμένες μέχρι 31/12/2003.

------(A03-1)-----	
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις (από 24000Π σε 6000Π)	18000
Κόστος πωληθέντων (από 6000X σε 1500X)	4500
Αποτελέσματα εις νέο (4500*3 χρήσεις)	13500

Η εγγραφή αυτή αφορά τακτοποίηση των παγίων (μέσω τακτοποίησης των σωρευμένων αποσβέσεων), των αποσβέσεων που επιβάρυναν τα αποτελέσματα της χρήσης 2003 και των ιδίων κεφαλαίων ενάρξεως (μέσω των ΑΝ με ποσό που ισούται με τη διαφορά των σωρευμένων αποσβέσεων ενάρξεως, δηλαδή με ποσό που ισούται με τη διαφορά αποσβέσεων σε ετήσια βάση ($6000 - 1500 = 4500\text{€}$) επί τον αριθμό των χρήσεων του παρελθόντος ήτοι των χρήσεων 2000, 2001 και 2002).

Με άλλα λόγια, οι σωρευμένες αποσβέσεις της περιόδου μέχρι 31/12/2002 στα ΕΛΠ είχαν επιβαρύνει τα αποτελέσματα των προηγούμενων χρήσεων και κατ' επέκταση – κατ' αρχήν ισόποσα – και τα ίδια κεφάλαια της 31/12/2002 με 18000€ Χ, ενώ κατά τα ΔΛΠ έπρεπε να τα είχαν επιβαρύνει σωρευτικά με 4500€ Χ.

Έστω ότι η εταιρεία Α στις 1/7/2004 προχωρά σε πώληση του συγκεκριμένου παγίου, έναντι ποσού 15000€, οπότε τίθεται το ερώτημα:

«Θα χρειαστεί να γίνει στις 31/12/2004, κατά τη μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ, κάποια σχετική εγγραφή προσαρμογής που να αφορά το συγκεκριμένο πάγιο που πωλήθηκε, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι σημείο αφετηρίας για τη μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ είναι οι οικονομικές καταστάσεις οι σύμφωνες με τα ΕΛΠ, οι οποίες βεβαίως και δεν περιέχουν το πάγιο κατά την 31/12/2004.»

Το παραπάνω ερώτημα μπορεί κατ' αρχήν να δείχνει λογικό, όχι όμως και πολύ. Μέχρι δηλαδή να συνειδητοποιήσει ότι κατά την μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ της 31/12/2004, να μην σε επίπεδο ενεργητικού καλώς δεν εμφανίζεται πάγιο και δεν θα υπάρξει εκεί κάποια προσαρμογή, όμως σε επίπεδο αποτελεσμάτων πρέπει οπωσδήποτε να γίνει προσαρμογή, αφού το αποτέλεσμα από την πώληση είναι διαφορετικό κατά τα ΕΛΠ και διαφορετικό κατά τα ΔΛΠ.

Και είναι διαφορετικό το αποτέλεσμα, αφού το μεν τίμημα από την πώληση είναι καθορισμένο και ίσο με 1500€ (και ίδιο βέβαια είτε σε ΕΛΠ είτε σε ΔΛΠ) όμως η αναπόσβεστη αξία του παγίου κατά την ημερομηνία της πώλησης είναι άλλη κατά τα ΕΛΠ και άλλη κατά τα ΔΛΠ.

Υπολογισμοί και λογιστική εγγραφή μετατροπής

Κατ' αρχήν στα λογιστικά βιβλία που κρατούνται σύμφωνα με τα ΕΛΠ, κατά την ημερομηνία της πώλησης, έγιναν οι εξής δύο λογιστικές εγγραφές:

----- (1) -----		
Αποσβέσεις χρήσεως (6000X6/12)	3000	
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις		3000
Καταχώρηση της (αναλογίας) απόσβεσης της χρήσης.		

----- (2) -----		
Πάγιο		30000
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις	27000	
Ταμείο	15000	
Κέρδος από την πώληση του παγίου		12000
Διαγραφή του παγίου και καταχώρηση ΕΛΠ αποτελέσματος από την πώληση.		

Αποτέλεσμα των παραπάνω εγγραφών ήταν η καταχώρηση κέρδους (12000€) στα τηρούμενα κατά τα ΕΛΠ βιβλία.

Σύμφωνα όμως με τα ΔΛΠ, η αξία του συγκεκριμένου παγίου ήταν διαφορετική κατά την ημερομηνία της πώλησης (άσχετα αν τηρείται ιδιαίτερο μητρώο ή καρτέλα για το πάγιο με βάση τα ΔΛΠ) αφού οι σωρευμένες αποσβέσεις του βασίζονται σε διαφορετική ωφέλιμη ζωή από αυτή των ΕΛΠ.

Πιο συγκεκριμένα, κατά τα ΔΛΠ, οι αποσβέσεις της περιόδου 1/1-1/7/2004 θα ανέρχονταν σε 750€ (και όχι σε 3000€) οι συνολικές σωρευμένες αποσβέσεις του πωλούμενου παγίου σε 6750€ (και όχι σε 27000€) και το αποτέλεσμα από την πώληση σε: Αναπόσβεστη αξία Μείον Τίμημα = (30000€ - 6750€) – 15000 = 8250€ ζημιά (και όχι σε 12000€ κέρδος).

Έτσι, η εγγραφή προσαρμογής στα ΔΛΠ για την 31/12/2004 θα είναι:

----- (Α04-Χ) -----		
Κόστος πωληθέντων (3000X σε 750X)		2250
Κέρδος από την πώληση του παγίου	12000	
Ζημιά από την πώληση του παγίου	8250	
Αποτελέσματα εις νέο		18000

Σε επιβεβαίωση της ορθότητας του ποσού με το οποίο επηρεάζεται ο λογαριασμός ΑΝ ήτοι των 18000, αυτό προκύπτει και ως το αλγεβρικό άθροισμα των επιδράσεων της περσινής αντίστοιχης εγγραφής της Νο 1 παραπάνω επί (α) των τότε ΑΝ της 31/12/2002 και (β) των αποτελεσμάτων της χρήσεως 2003. δηλαδή 13500Π + 4500Π = 18000Π

Επόμενο ερώτημα που μπορεί να τεθεί είναι:

«Υπάρχει ανάγκη και για εγγραφή προσαρμογής (σχετιζόμενη με το συγκεκριμένο πάγιο που πωλήθηκε το 2004) κατά την 31/12/2005 ή σε ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις του 2005»

Κατ' αρχήν, τεχνική επαλήθευση της μη ανάγκης για διενέργεια τέτοιας εγγραφής προσαρμογής αποτελεί το γεγονός ότι από την παραπάνω εγγραφή (Α04-Χ) το αλγεβρικό άθροισμα των επιδράσεων επί (α) των ΑΝ και (β) των αποτελεσμάτων της χρήσεως 2004 είναι μηδενικό, αφού όλα τα ποσά της εγγραφής αυτής είναι με πλάγια γράμματα.

Όμως, στην ιδιαίτερη περίπτωση που οι αποσβέσεις του συγκεκριμένου παγίου της χρήσης 2004 δεν είχαν κοστολογηθεί πλήρως στα πωληθέντα, αλλά παρέμεναν εν μέρει και σε αποθέματα λήξεως, τότε με την παραπάνω εγγραφή (Α04-Χ) θα είχαν επηρεαστεί και τα αποθέματα, οπότε το αλγεβρικό άθροισμα της προηγούμενης παραγράφου δεν θα ήταν μηδενικό, άρα θα υπήρχε και η ανάγκη κατά το 2005 για εγγραφή προσαρμογής σχετικά με το συγκεκριμένο πάγιο που πωλήθηκε το 2004.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Όπως αναφέρεται και παραπάνω:

Αν καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΕΛΠ και ταυτόχρονα και σύμφωνα με τα ΔΛΠ (εξωλογιστικά) και μάλιστα όχι μόνο για μια περίοδο, αλλά για περισσότερες, τότε η (εξωλογιστική) προσαρμογή από τα ΕΛΠ προς τα ΔΛΠ:

- για την μεν πρώτη φορά προσαρμογής βασίζεται σε κάποιες εγγραφές, που προκύπτουν από τα αντικειμενικά γεγονότα και τις συνθήκες διαφοροποίησης μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ ενώ
- για τη δεύτερη και οποιαδήποτε επόμενη φορά, οι απαραίτητες εγγραφές προσαρμογής, ναι μεν προκύπτουν από τα αντικειμενικά γεγονότα και τις συνθήκες διαφοροποίησης μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ, όμως λαμβάνουν οπωσδήποτε υπόψη τις εγγραφές προσαρμογής που είχαν γίνει την προηγούμενη φορά, χρήση ή περίοδο.

Πρέπει επίσης να αναφερθεί ότι και η ορθότητα του Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων είναι στενά συνδεδεμένη με την συμφωνία του λογαριασμού 'Αποτελέσματα εις νέο' και την κίνησή του από χρήση σε χρήση, απαιτώντας αυξημένη μάλιστα προσοχή σε περίπτωση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όπου συμβαίνει και μεταβολή στη σύνθεση του ομίλου από χρήση σε χρήση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

4.1.ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (Δ.Λ.Π.1)

PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS (I.A.S.1)

4.1.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού, δηλαδή αυτών που προορίζονται να καλύψουν τις ανάγκες των χρηστών εκείνων που δεν έχουν την δυνατότητα να ζητήσουν εκθέσεις προοριζόμενες για κάλυψη των δικών τους αναγκών. Έτσι, το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (ιδιαίτερες και ενοποιημένες) όλων των επιχειρήσεων, ανεξαρτήτως κλάδου στον οποίο ανήκουν. Η ορολογία που χρησιμοποιείται σε αυτό το πρότυπο, ταιριάζει περισσότερο σε επιχειρήσεις που αποσκοπούν στην επίτευξη κέρδους. Γεγονός που σημαίνει ότι μη κερδοσκοπικές επιχειρήσεις που επιθυμούν να εφαρμόσουν αυτό το πρότυπο, ενδεχομένως να χρειάζεται να προβούν σε τροποποιήσεις περιγραφών, όχι μόνο των κονδυλίων, αλλά και των ιδίων οικονομικών καταστάσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσεως μιας επιχείρησης και των συναλλαγών που έχουν αναληφθεί από αυτήν, που επιδιώκουν να παρέχουν πληροφορίες στους εξωτερικούς χρήστες, σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμειακές ροές.

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- Τον ισολογισμό
- Τα αποτελέσματα χρήσεως
- Τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων
- Τις ταμειακές ροές
- Το προσάρτημα (επεξηγηματικές σημειώσεις)

Την ευθύνη για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων φέρει το Διοικητικό Συμβούλιο ή άλλο διοικούν όργανο της επιχείρησης.

4.1.2. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

1. Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Δ.Λ.Π.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές μιας επιχείρησης. Αυτό επιτυγχάνεται με την κατάλληλη εφαρμογή των ΔΛΠ και τις αναγκαίες γνωστοποιήσεις. Η επιχείρηση που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Για να θεωρηθεί όμως ότι μια επιχείρηση συντάσσει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ πρέπει να συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου. Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις που η διοίκηση καταλήγει στο συμπέρασμα, να παρεκκλίνει από

την εφαρμογή ή συγκεκριμένη ρύθμιση ενός Προτύπου, για να επιτευχθεί μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση, τότε η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- Την κατάληξη της Διοίκησης στο συμπέρασμα, ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της επιχείρησης, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές της.
- Ότι έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη με τα εφαρμοστέα ΔΛΠ με εξαίρεση την συγκεκριμένη παρέκκλιση.
- Το πρότυπο από το οποίο η επιχείρηση έχει παρεκκλίνει, τη φύση της παρέκκλισης, συμπεριλαμβανομένου του χειρισμού που το πρότυπο θα απαιτούσε, το λόγο για τον οποίο ο χειρισμός θα ήταν παραπλανητικός για τις περιστάσεις και τον χειρισμό που υιοθετήθηκε.
- Την οικονομική επίπτωση της παρέκκλισης στο καθαρό κέρδος ή στη ζημία, στα περιουσιακά στοιχεία, στις Υποχρεώσεις, στα Ίδια Κεφάλαια και στις Ταμειακές Ροές της επιχείρησης για κάθε χρήση που παρουσιάζεται.

2. Επιλογή λογιστικών μεθόδων

Η διοίκηση πρέπει να επιλέγει και να εφαρμόζει τις λογιστικές μεθόδους ούτως ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να συμμορφώνονται με όλες τις ρυθμίσεις κάθε εφαρμοστέου Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου. Όπου δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση, η Διοίκηση πρέπει να αναπτύξει μεθόδους που να εξασφαλίζουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες οι οποίες είναι:

- Συναφείς προς τις ανάγκες για την λήψη αποφάσεων από τους χρήστες.
- Αξιόπιστες ως προς το ότι:
 - Απεικονίζουν πιστά τα αποτελέσματα για την οικονομική θέση της επιχείρησης.
 - Αντανακλούν την οικονομική ουσία των γεγονότων και συναλλαγών και όχι απλώς τον νομικό τύπο.
 - Είναι ουδέτερες, τουτέστιν ελεύθερες από προκατάληψη.
 - Έχουν καταρτιστεί με σύνεση.
 - Είναι πλήρης, από όλες τις ουσιαστικές απόψεις.

3. Συνέχιση επιχειρηματικής δραστηριότητας (going concern)

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας, εκτός αν η Διοίκηση, προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές ή δεν έχει καμία άλλη πραγματική εναλλακτική επιλογή από το να πράξει έτσι. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται μαζί με τη βάση πάνω στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η επιχείρηση δεν θεωρείται ότι μπορεί να συνεχίσει την επιχειρηματική δραστηριότητά της.

4. Αυτοτέλεια των χρήσεων

Η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της τηρώντας την αυτοτέλεια των χρήσεων, με εξαίρεση τις πληροφορίες των Ταμειακών Ροών. Άμεση συνέπεια της αρχής αυτής, είναι και η αρχή της αντιπαραθέσεως (Matching principle) εσόδων και εξόδων, την οποία μνημονεύει η παραγρ. 26 του ΔΛΠ 1.

5. Ομοιομορφία παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων

Η εμφάνιση και η ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρείται όμοια από χρήση σε χρήση εκτός αν:

- Μια μεταβολή στη φύση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μια επανεξέταση του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων προβλέπεται ότι θα καταλήξει σε μια καταλληλότερη παρουσίαση των γεγονότων και συναλλαγών.
- Μια μεταβολή απαιτείται από ένα ΔΛΠ.

Όταν γίνεται μια τέτοια μεταβολή, τότε επαναταξινομούνται και οι συγκριτικές πληροφορίες.

6. Σπουδαιότητα και ολότητα

Κάθε ουσιώδες στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Επουσιώδη ποσά πρέπει να συναθροίζονται με ποσά όμοιας φύσης ή λειτουργίας και δεν χρειάζεται να παρουσιάζονται ξεχωριστά.

7. Συμψηφισμοί

Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν πρέπει να συμψηφίζονται, εκτός αν ο συμψηφισμός απαιτείται ή επιτρέπεται από άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο [ΔΛΠ 1 παραγρ. 33].

Έσοδα και έξοδα πρέπει να συμψηφίζονται όταν και μόνο όταν:

- Ένα ΔΛΠ το επιτρέπει ή το απαιτεί.
- Κέρδη, ζημίες και σχετικά έξοδα που προκύπτουν από τις ίδιες ή όμοιες συναλλαγές και γεγονότα δεν είναι ουσιώδη.
- Τα έκτακτα κονδύλια μπορεί να παρουσιάζονται καθαρά από τους σχετικούς φόρους και δικαιώματα μειοψηφίας ενώ τα ακαθάριστα (μικτά) ποσά εμφανίζονται στο προσάρτημα.
- Κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από μια ομάδα όμοιων συναλλαγών απεικονίζονται καθαρά.

8. Συγκριτική πληροφόρηση

Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη χρήση για όλες τις αριθμητικές πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις εκτός αν ένα ΔΛΠ επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά. Όταν η παρουσίαση ή κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις μιας χρήσης μεταβάλλεται, τα συγκριτικά κονδύλια πρέπει να ανακατατάσσονται εκτός αν αυτό δεν είναι πρακτικά δυνατό. Επίσης, για κάθε ανακατάταξη, γνωστοποιείται η φύση της, το ποσό και η αιτία. Όταν δεν είναι δυνατό να γίνει ανακατάταξη συγκριτικών ποσών, πρέπει να γνωστοποιείται

η αιτία της μη ανακατάταξης και η φύση των μεταβολών που θα είχαν γίνει, αν τα ποσά είχαν ανακαταγεί.

4.1.3. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

➤ Γνωστοποιήσεις επί των πινάκων των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύονται και να διακρίνονται από άλλες πληροφορίες στα ίδια δημοσιευόμενα έντυπα. Επίσης, πρέπει να εκτίθενται οι ακόλουθες πληροφορίες:

- Η επωνυμία της επιχείρησης.
- Αν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων.
- Η ημέρα του ισολογισμού και η καλυπτόμενη περίοδος.
- Το τηρούμενο νόμισμα.
- Ο βαθμός ακρίβειας που χρησιμοποιήθηκε στη παρουσίαση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως.

➤ Ισολογισμός

Η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίζει βασιζόμενη στη φύση των δραστηριοτήτων της αν πρέπει ή όχι, να παρουσιάζει τα κυκλοφοριακά και μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία και τις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της ως ιδιαίτερες κατηγορίες στον Ισολογισμό.

➤ Αποτελέσματα χρήσεως

Ο πίνακας της Καταστάσεως Αποτελεσμάτων πρέπει να περιλαμβάνει ως ελάχιστο, θέσεις στοιχείων που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια:

- Έσοδα
- Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως.
- Χρηματοοικονομικά έξοδα.
- Κέρδη, ζημίες από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- Δαπάνη φόρου.
- Κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες.
- Έκτακτα κονδύλια.
- Δικαιώματα μειοψηφίας.
- Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως.

➤ Πίνακας μεταβολών ιδίων κεφαλαίων

Η κατάσταση αυτή πρέπει να εμφανίζει:

- Το καθαρό αποτέλεσμα χρήσεως.
- Κάθε έσοδο, έξοδο, κέρδος ή ζημία που καταχωρείται κατευθείαν στο Ίδια Κεφάλαια όταν αυτό απαιτείται από συγκεκριμένα ΔΛΠ.
- Τη συσσωρευτική επίδραση των μεταβολών από επιδράσεις λογιστικών μεθόδων και βασικών λαθών σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

4.2. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (Δ.Λ.Π.2) **INVENTORIES (I.A.S.2)**

4.2.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να περιγράψει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων στη βάση του ιστορικού κόστους, παρέχοντας οδηγίες για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία μέχρις ότου καταστούν έξοδα με την πώλησή τους. Αναφέρεται επίσης, στις τυχόν υποτιμήσεις αυτών και στις κοστολογικές μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την αποτίμησή τους.

Το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι άμεσα σχετιζόμενες υπηρεσίες και με τις οποίες ασχολείται το Δ.Λ.Π. 11.
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
- Γεωργικά και δασικά προϊόντα και μεταλλεύματα υπό εξόρυξη και αγροτική παραγωγή, τα οποία αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους σύμφωνα με καθιερωμένες πρακτικές από τις επιχειρήσεις των κλάδων αυτών.
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες με τα οποία ασχολείται το Δ.Λ.Π. 41.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- Κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.
- Βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής για μια τέτοια πώληση.
- Είναι με την μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Στην έννοια των αποθεμάτων περιλαμβάνονται ακόμη και γήπεδα, διαμερίσματα, κτίρια κ.λ.π. που κατέχονται για μεταπώληση.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης των αποθεμάτων κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

4.2.2. ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ:

Το κόστος αποθεμάτων συντίθεται από τα εξής:

- Κόστος αγοράς
- Κόστος μετατροπής
- Λοιπές δαπάνες

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που μπορεί η επιχείρηση στη συνέχεια να ανακτήσει ή συμψηφίσει), μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτά στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Οι εκπτώσεις μειώνουν το κόστος αγοράς. Στο κόστος αγοράς μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και συναλλαγματικές διαφορές με την προϋπόθεση ότι η αγορά έγινε πρόσφατα σε ξένο νόμισμα και ακολούθησε σοβαρή υποτίμηση ή διολίσθηση του ξένου νομίσματος έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντισταθμίσεως, η δε υποχρέωση που προέκυψε από την αγορά δεν μπορεί να τακτοποιηθεί.

Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλες τις άμεσα σχετιζόμενες δαπάνες προς την παραγωγή καθώς και μια συστηματική κατανομή των σταθερών και μεταβλητών εξόδων παραγωγής που απαιτούνται για την μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά.

Σταθερά έξοδα παραγωγής είναι αυτά που δεν μεταβάλλονται με τον όγκο παραγωγής. Η κατανομή των σταθερών γενικών εξόδων στο κόστος παραγωγής, βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των εγκαταστάσεων. Έτσι το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που δεν επιμερίζεται στο κόστος παραγωγής σε περιόδους χαμηλής παραγωγικότητας, βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα χρήσεως. Σε περιπτώσεις ταυτόχρονης παραγωγής προϊόντων για τα οποία οι δαπάνες παραγωγής δεν μπορούν να εξατομικευτούν κατά προϊόν, η κατανομή αυτών γίνεται με ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο, βασιζόμενη για παράδειγμα, στις αξίες πώλησης των προϊόντων αυτών. Επίσης, σε περιπτώσεις παραγωγής υποπροϊόντων με ασήμαντη αξία, το προϊόν της πώλησης (καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία) αυτών αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος.

Οι λοιπές δαπάνες μπορεί να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος μόνο κατά την έκταση που απαιτούνται να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάστασή τους, όπως για παράδειγμα, οι δαπάνες σχεδιασμού προϊόντων για ειδικούς πελάτες.

Δαπάνες που δεν περιλαμβάνονται στο κόστος είναι τα υπερβολικά ποσά άχρηστων υλικών και εργασίας και γενικά έξοδα διοίκησης και διάθεσης. Το κόστος αποθήκευσης ετοιμών προϊόντων πριν από την πώληση δεν βαρύνει το κόστος των αποθεμάτων αλλά τα αποτελέσματα χρήσεως όταν πραγματοποιείται. Όταν όμως το κόστος αποθήκευσης είναι αναγκαίο στην παραγωγική διαδικασία, όπως το κόστος παλαίωσης του κρασιού ή της ωρίμανσης του τυριού αυτό θεωρείται κόστος του αποθέματος.

Το κόστος των αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες, αποτελείται από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού, που περιλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα επιρριπτά γενικά έξοδα. Εργασία και λοιπές δαπάνες που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό καταχωρούνται ως δαπάνες στην περίοδο που πραγματοποιούνται.

Το δανειακό κόστος περιλαμβάνεται στο κόστος αποθεμάτων με τις προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π. 23.

4.2.3. ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ (COST FORMULAS)

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να προσδιορίζεται με μια από τις παρακάτω μεθόδους:

- Του εξατομικευμένου κόστους για είδη που δεν αντικαθίστανται σε μιας κανονικής ροής παραγωγική διαδικασία καθώς και αγαθών και υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς.
- Είτε της μεθόδου FIFO, είτε του Μέσου Σταθμικού Κόστους (weighted average cost) για όλα τα είδη εκτός αυτών που αναφέρθηκαν ανωτέρω.
- Της μεθόδου LIFO, η οποία όμως δεν προτείνεται ως βάση αλλά ως εναλλακτική μέθοδος.

Οι κοστολογικές μέθοδοι πρέπει να είναι ίδιες για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση σε μια επιχείρηση. Για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση μπορεί να δικαιολογούνται διαφορετικές κοστολογικές μέθοδοι.

4.2.4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Η αποτίμηση αυτή γίνεται κατ' είδος αποθέματος.

Μπορεί όμως να ομαδοποιούνται κάποια όμοια ή συγγενή είδη, σε περιπτώσεις αγαθών με την ίδια τελική χρήση, που παράγονται από την ίδια παραγωγική γραμμή, διατίθενται στην ίδια αγορά και δεν μπορούν πρακτικά να διαχωριστούν.

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λαμβάνουν υπόψη τους γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της χρήσης, τα οποία επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες την ημερομηνία του Ισολογισμού συνθήκες. Λαμβάνουν επίσης, υπόψη τους το σκοπό για τον οποίο διατηρούνται τα αποθέματα, όπως για παράδειγμα αποθέματα που διατηρούνται για να καλύψουν προσυμφωνημένες πωλήσεις.

Οι πρώτες ύλες και τα υλικά που διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων δεν αποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν, αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Αν οι συνθήκες που οδήγησαν στην υποτίμηση δεν υφίστανται πλέον, τότε η υποτίμηση αναστρέφεται, ούτως ώστε η νέα λογιστική αξία, να είναι χαμηλότερη μεταξύ κόστους και αναθεωρημένης καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

4.2.5. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Η λογιστική αξία των αποθεμάτων καταχωρείται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία καταχωρήθηκε τι έσοδο από την πώληση αυτών.

Τα ποσά της υποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως που προέκυψε η υποτίμηση. Μια αναστροφή της υποτίμησης καταχωρείται στα αποτελέσματα κατά τη χρήση στην οποία συνέβη.

4.3. ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ (Δ.Λ.Π.7) **CASH FLOW STATEMENTS (I.A.S.7)**

4.3.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να παρέχει πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για να εκτιμούν τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα αλλά και τις ανάγκες της επιχείρησης να τα χρησιμοποιεί. Η Κατάσταση Ταμιακών Ροών είναι αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων και επιβάλλεται η κατάρτισή της για όλους τους τύπους των επιχειρήσεων, ανεξαρτήτως κλάδου στον οποίο ανήκουν.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ταμιακά διαθέσιμα είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης και από καταθέσεις που μπορεί να αναληφθούν άμεσα.

Ταμιακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους. Τέτοια παραδείγματα είναι οι επενδύσεις με λήξη μικρότερη των τριών μηνών από την απόκτησή τους.

Ταμιακές ροές νοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων.

4.3.2. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Η κατάσταση ταμιακών ροών πρέπει να απεικονίζει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της χρήσεως, ταξινομημένες κατά **επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.**

Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ροές, τις οποίες χρησιμοποιεί για την εξόφληση δανείων, την πληρωμή μερίσματος κα σε νέες επενδύσεις, χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης. Τέτοιες δραστηριότητες είναι:

- Εισπράξεις από πώληση αγαθών κα παροχή υπηρεσιών.
- Εισπράξεις από δικαιώματα, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα.
- Πληρωμές προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών.
- Πληρωμές προς εργαζομένους και για λογαριασμό αυτών.
- Εισπράξεις – πληρωμές μιας ασφαλιστικής επιχείρησης για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, συντάξεις και άλλες ασφαλιστικές παροχές.
- Πληρωμές ή επιστροφές φόρων εισοδήματος.
- Εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις ανταλλαγής ή μεταπώλησης.

Οι επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντικές αφού αντιπροσωπεύουν δαπάνες που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές. Τέτοιες δραστηριότητες είναι:

- Πληρωμές για απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και ιδιοκατασκευαζόμενων ακινητοποιήσεων.
- Προϊόντα ασφαλιστικών αποζημιώσεων από καταστροφές ενσώματων ακινητοποιήσεων.
- Εισπράξεις από πωλήσεις στοιχείων ως ανωτέρω.
- Πληρωμές για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες.
- Εισπράξεις από πωλήσεις των αμέσως ανωτέρω στοιχείων.
- Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίνονται σε τρίτους.
- Εισπράξεις από τις περιπτώσεις των ανωτέρω δανείων, προκαταβολών κ.λ.π.
- Πληρωμές για προθεσμιακές και μελλοντικές συμβάσεις, για συμβάσεις άσκησης Δικαιωμάτων Προαίρεσης (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps) εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση, ή οι πληρωμές κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.
- Εισπράξεις από τις ανωτέρω περιπτώσεις.

Όταν μια σύμβαση λογιστικοποιείται για αντιστάθμιση των κινδύνων συγκεκριμένης θέσης σε συνάλλαγμα και χρεόγραφο, τότε οι ταμιακές ροές της σύμβασης κατατάσσονται κατά τον ίδιο τρόπο όπως και οι ροές του αντισταθμισμένου μέσου.

Οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι χρήσιμες γιατί βοηθούν στην εκτίμηση των ταμιακών ροών από τους χρηματοδότες της επιχείρησης. Τέτοιες δραστηριότητες είναι:

- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής.
- Πληρωμές στους μετόχους για εξαγορά ή επιστροφή μετοχών της επιχείρησης.
- Εισπράξεις μετρητών από έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων.
- Εκταμιεύσεις για επιστροφή δανείων.
- Πληρωμή σε μισθωτή για μείωση υπολοίπου χρηματοδοτικής μίσθωσης.

4.4. ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ, ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ (Δ.Λ.Π.8) **NET PROFIT OF LOSS FOR THE PERIOD, FUNDAMENTAL ERRORS AND CHANGES IN ACCOUNTING POLISCSIES(I.A.S.8)**

4.4.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει την κατάταξη, γνωστοποίηση και λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων στοιχείων των αποτελεσμάτων χρήσεως, ώστε να ενισχύεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης προηγούμενων χρήσεων, όσο και με αυτές άλλων επιχειρήσεων. Τα στοιχεία αυτά είναι κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, τα έκτακτα κονδύλια και η λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις, στα βασικά λάθη και στις λογιστικές μεθόδους.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Συνήθεις δραστηριότητες είναι όλες οι δραστηριότητες που αναλαμβάνονται από μια επιχείρηση ως μέρος των επιχειρηματικών επιδιώξεών της, καθώς και αυτές που αναλαμβάνει η επιχείρηση για τη διεύρυνση των κύριων δραστηριοτήτων της.

Έκτακτα κονδύλια είναι έσοδα ή έξοδα που προκύπτουν από γεγονότα ή συναλλαγές, οι οποίες σαφώς διακρίνονται από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης και συνεπώς δεν αναμένεται να επαναλαμβάνονται συχνά ή σε τακτά διαστήματα.

Βασικά λάθη είναι λάθη αποκαλυπτόμενα κατά την τρέχουσα χρήση, τα οποία είναι τέτοιας σημασίας, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις μιας ή περισσότερων προγενέστερων χρήσεων δεν θεωρείται πλέον ότι υπήρξαν αξιόπιστες.

Λογιστικές μέθοδοι είναι συγκεκριμένες αρχές, θέσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που υιοθετούνται από μια επιχείρηση κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Λογιστικές εκτιμήσεις είναι κρίσεις βασιζόμενες σε πρόσφατες διαθέσιμες πληροφορίες, προκειμένου να αποτιμηθούν διάφορα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων για τα οποία υπάρχει αβεβαιότητα, π.χ. ωφέλιμη ζωή παγίων, επισφαλείς απαιτήσεις, απαξιωμένα αποθέματα κ.λ.π.

4.4.2. ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

Το καθαρό κέρδος ή ζημία μιας χρήσεως περιλαμβάνει το κέρδος ή τη ζημία από τις συνήθεις δραστηριότητες και τα έκτακτα κονδύλια. Ως στοιχεία των συνήθων δραστηριοτήτων θεωρούνται και τα παρακάτω:

- Η υποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία καθώς επίσης και η αναστροφή τέτοιας υποτίμησης.
- Η αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και η αναστροφή τυχόν πρόβλεψης για δαπάνες αναδιάρθρωσης.

- Διαθέσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων.
- Διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες.
- Δικαστικοί συμβιβασμοί.
- Άλλες αναστροφές προβλέψεων.

Το αποτέλεσμα μιας διακοπείσας επιχειρηματικής δραστηριότητας μπορεί να θεωρηθεί και έκτακτο κονδύλι στην περίπτωση για παράδειγμα της απαλλοτρίωσης μιας θυγατρικής εξωτερικού από μια ξένη κυβέρνηση. Τα έκτακτα κονδύλια προσδιορίζονται ως τέτοια μάλλον από τη φύση τους σε σχέση με τις συνήθεις δραστηριότητες, παρά από τη συχνότητα με την οποία συμβαίνουν. Πάντως, σύμφωνα με αυτό το πρότυπο, σπάνια κάποια κονδύλια χαρακτηρίζονται ως έκτακτα, όπως για παράδειγμα η απαλλοτρίωση περιουσιακών στοιχείων και οι φυσικές καταστροφές.

4.4.3. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

Οι εκτιμήσεις πρέπει να αναθεωρούνται αν υπάρχουν μεταβολές στις συνθήκες στις οποίες βασίστηκαν. Το αποτέλεσμα των μεταβολών χαρακτηρίζεται στοιχείο των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχείρησης και λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσεως στην οποία έγινε η μεταβολή αν επιδρά μόνο σ' αυτήν και των μελλοντικών χρήσεων, αν η μεταβολή επιδρά και στις μελλοντικές χρήσεις. Το αποτέλεσμα της μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης συμπεριλαμβάνεται στην ίδια κατηγορία των αποτελεσμάτων χρήσης που είχε συμπεριληφθεί η αρχική εκτίμηση.

Υπάρχει πολλές φορές δυσχέρεια στη διάκριση μιας μεταβολής λογιστικής μεθόδου από μια μεταβολή λογιστικής εκτιμήσεως. Στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτιμήσεως με κατάλληλη γνωστοποίηση.

4.4.4. ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ

Τα βασικά λάθη μπορεί να είναι αριθμητικά σφάλματα, κακή εφαρμογή λογιστικών μεθόδων, κακή ερμηνεία γεγονότων, απάτη, αβλεψία κ.λ.π.

Το ποσό της διορθώσεως ενός βασικού λάθους που σχετίζεται με προηγούμενες χρήσεις, πρέπει να φέρεται σε διόρθωση του υπολοίπου ενάρξεως του λογαριασμού "κέρδη εις νέον". Επίσης πρέπει να γίνεται επαναδιατύπωση της συγκριτικής πληροφόρησης, αν αυτό πρακτικά δεν είναι αδύνατο. Το ποσό της διορθώσεως που αφορά χρήσεις παλαιότερες εκείνων που εμφανίζονται στη συγκριτική πληροφόρηση φέρεται σε διόρθωση του υπολοίπου κερδών ή ζημιών εις νέον της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες χρήσεις. Εναλλακτικά, το ποσό της διόρθωσης του βασικού λάθους, μπορεί να λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας της τρέχουσας χρήσης, σε περιπτώσεις για παράδειγμα που οι τοπικές νομοθεσίες απαιτούν συγκριτική πληροφόρηση που να συμφωνεί με τις καταστάσεις που παρουσιάστηκαν στις προηγούμενες χρήσεις.

4.4.5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ

Μεταβολή σε λογιστική μέθοδο πρέπει να γίνεται μόνο όταν αυτό απαιτείται από νόμο, όργανο θεσπίσεως λογιστικών προτύπων ή εφόσον η μεταβολή θα καταλήξει σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις. Δεν θεωρούνται μεταβολές λογιστικών μεθόδων:

- Η υιοθέτηση μιας λογιστικής μεθόδου για γεγονότα ή συναλλαγές που διαφέρουν στην ουσία από προηγουμένως επισυμβάντα γεγονότα ή συναλλαγές.
- Η υιοθέτηση μιας νέας λογιστικής μεθόδου για γεγονότα ή συναλλαγές που δεν συνέβαιναν προηγουμένως ή ήταν επουσιώδη.

Η για πρώτη φορά εφαρμογή μιας μεθόδου αναπροσαρμογής της αξίας των περιουσιακών στοιχείων αποτελεί μεταβολή λογιστικής μεθόδου, αλλά αντιμετωπίζεται ως αναπροσαρμογή σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 "Ενσώματες ακινητοποιήσεις" ή το Δ.Λ.Π. 38 "Αύλα περιουσιακά στοιχεία".

Μεταβολή λογιστικής μεθόδου που γίνεται κατά την πρώτη εφαρμογή ενός Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου, λογιστικοποιείται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του προτύπου αυτού και αν δεν υπάρχουν τέτοιες, σύμφωνα με τις γενικές που είναι:

- **Βασική αντιμετώπιση (κύρια μέθοδος)**

Μια μεταβολή λογιστικής μεθόδου πρέπει να έχει αναδρομική εφαρμογή εκτός και αν το ποσό κάθε προκύπτουσας προσαρμογής που σχετίζεται με προηγούμενες χρήσεις, δεν μπορεί να προσδιορισθεί. Κάθε προκύπτουσα αναπροσαρμογή καταχωρείται σε διόρθωση του "Υπολοίπου κερδών ή ζημιών εις νέον". Η συγκριτική επίσης, πληροφόρηση επαναδιατυπώνεται εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατο.

- **Εναλλακτική μέθοδος**

Μια μεταβολή σε λογιστική μέθοδο, μπορεί συμπεριληφθεί στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της τρέχουσας χρήσης, αν η αναδρομική επίδραση δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύλογα. Αν και το ποσό που πρέπει να συμπεριληφθεί στην τρέχουσα χρήση δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύλογα, τότε η μεταβολή της λογιστικής μεθόδου πρέπει να εφαρμόζεται μελλοντικώς.

4.5. ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (Δ.Λ.Π.10) **EVENTS AFTER THE BALANCE SHEET DATE (I.A.S.10)**

4.5.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει πότε μια επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις, για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει μια επιχείρηση να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία Ισολογισμού.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού είναι εκείνα τα γεγονότα ευνοϊκά και μη ευνοϊκά που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση.

Τα γεγονότα αυτά διακρίνονται σε δυο κατηγορίες:

- Τα διορθωτικά γεγονότα, τα οποία παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- Τα μη διορθωτικά γεγονότα, τα οποία παρέχουν ένδειξη των συνθηκών που προέκυψαν μετά την ημερομηνία Ισολογισμού.

Στη χώρα μας η έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων παρέχεται με την απόφαση έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας.

4.5.2. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

➤ Διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού

Η επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόζει τα ποσά που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις, ώστε αυτά να αντανakλούν τα γεγονότα που αναπροσαρμόζουν μετά την ημερομηνία Ισολογισμού. Τέτοια παραδείγματα διορθωτικών γεγονότων είναι:

- Η επίλυση μετά την ημερομηνία Ισολογισμού, μιας δικαστικής υπόθεσης απαιτεί την καταχώρηση πρόβλεψης ή την αναθεώρησή της, για μια παρούσα δέσμευση που είχε η επιχείρηση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.
- Η λήψη πληροφορίας μετά την ημερομηνία Ισολογισμού, που δείχνει την απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία Ισολογισμού, π.χ. η πτώχευση ενός πελάτη από τον οποίο υπάρχει απαίτηση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού και η πώληση αποθεμάτων που υπήρχαν κατά την ημερομηνία Ισολογισμού σε τιμές κάτω του κόστους.
- Ο προσδιορισμός του κόστους περιουσιακών στοιχείων μετά την ημερομηνία Ισολογισμού που είχαν όμως αγοραστεί κατά την

ημερομηνία του Ισολογισμού ή του προϊόντος από τα περιουσιακά στοιχεία, που πωλήθηκαν πριν την ημερομηνία του Ισολογισμού.

- Ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού του ποσού του κέρδους που διανέμεται ή των επιπρόσθετων πληρωμών προς τους εργαζομένους, αν η επιχείρηση είχε δέσμευση (νόμιμη ή τεκμαιρόμενη) κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, να κάνει τέτοιες πληρωμές.
- Η αποκάλυψη απάτης ή λαθών που δείχνουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις ήταν λανθασμένες.

➤ Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού

Η επιχείρηση δεν πρέπει να αναπροσαρμόζει τα ποσά που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της για να αντανakλούν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού. Όταν τα γεγονότα αυτά όμως, είναι σημαντικά η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη φύση των γεγονότων και μια εκτίμηση του οικονομικού αποτελέσματος αυτών, ή μια δήλωση ότι τέτοια εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει. Παραδείγματα τέτοιων μη διορθωτικών γεγονότων είναι:

- Η πτώση της αγοραίας αξίας των επενδύσεων μεταξύ ημερομηνίας Ισολογισμού και της ημερομηνίας που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση. Η πτώση της αγοραίας αξίας δεν αφορά στην κατάσταση των επενδύσεων κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού αλλά αντανakλά περιστάσεις που ανέκυψαν στην περίοδο που ακολουθεί.
- Μια μεγάλη ενοποίηση επιχειρήσεων μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού ή η πώληση μιας μεγάλης θυγατρικής.
- Ανακοίνωση ενός προγράμματος για διακοπή μιας δραστηριότητας ή η σύναψη σχετικών δεσμευτικών συμφωνιών.
- Μεγάλες αγορές ή πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων ή απαλλοτριώσεις αυτών από την Κυβέρνηση.
- Καταστροφή παραγωγικής εγκατάστασης π.χ. από πυρκαϊά.
- Ανακοίνωση ή έναρξη εφαρμογής μεγάλης αναδιάρθρωσης.
- Μεγάλες συναλλαγές κοινών μετοχών και δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές.
- Ανώμαλες ευρείες μεταβολές σε τιμές περιουσιακών στοιχείων ή συναλλάγματος.
- Μεταβολές στους συντελεστές φόρου που έχουν ουσιώδη επίδραση στις τρέχουσες και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.
- Ανάλυση ουσιωδών δεσμεύσεων ή ενδεχομένων υποχρεώσεων.
- Έναρξη μεγάλης δικαστικής αμφισβήτησης που ανακύπτει από γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία Ισολογισμού.

4.6. ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ (Δ.Λ.Π.11) CONSTRUCTION CONTRACTS (I.A.S.11)

4.6.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και εξόδων στις συμβάσεις κατασκευής έργων, στις οποίες η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει κα τελειώνει σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Το Δ.Λ.Π. 11 εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων στις οικονομικές καταστάσεις των κατασκευαστών.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Σύμβαση κατασκευής έργου είναι μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου, ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεδεμένα ή αλληλοεξαρτώμενα, σε ότι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και την λειτουργία τους, ή τον τελικό σκοπό, ή την χρήση τους. Οι συμβάσεις μπορεί να είναι σταθερής τιμής και προστιθέμενης αμοιβής.

Σταθερής τιμής είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου, κατά την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε μία συμβατική σταθερή τιμή ή σε ένα σταθερό ποσοστό κατά κατασκευαζόμενη μονάδα, που σε μερικές περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.

Προστιθέμενης αμοιβής είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το συμφωνημένο, ή αλλιώς καθορισμένο κόστος, πλέον ενός ποσοστού πάνω στο κόστος αυτό, ή μιας σταθερής αμοιβής.

Οι συμβάσεις κατασκευής έργων μπορεί να συνάπτονται για την κατασκευή ενός απλού έργου ή ενός πλήθους αυτών που είναι αλληλοσυνδεδεμένα ή αλληλοεξαρτώμενα όπως για παράδειγμα ένα διυλιστήριο και περιλαμβάνουν συμβάσεις για την παροχή υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την κατασκευή του έργου και συμβάσεις για την καθαίρεση ή αποκατάσταση στοιχείων και του περιβάλλοντος χώρου.

Στις περιπτώσεις που μια σύμβαση καλύπτει πλήθος περιουσιακών στοιχείων, η κατασκευή του καθενός πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή σύμβαση εφόσον:

- Έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προτάσεις για κάθε περιουσιακό στοιχείο.
- Κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε ιδιαίτερη διαπραγμάτευση και ο κατασκευαστής και ο πελάτης είναι σε θέση να αποδεχτούν ή απορρίψουν το τμήμα της σύμβασης που σχετίζεται με κάθε περιουσιακό στοιχείο.
- Οι δαπάνες κα τα έσοδα από κάθε περιουσιακό στοιχείο μπορούν να εξατομικευτούν.

Μια ομάδα συμβάσεων με έναν ή περισσότερους πελάτες πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια απλή σύμβαση εφόσον:

- Έχουν συναφθεί ως ενιαίο σύνολο (πακέτο).
- Είναι τόσο στενά αλληλοσυνδεόμενες, που στην πραγματικότητα αποτελούν μέρος ενός ενιαίου προγράμματος με ένα γενικό περιθώριο κέρδους.
- Εκτελούνται συγχρόνως ή με συνεχή αλληλουχία.

Μια σύμβαση μπορεί να προβλέπει την κατασκευή ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου κατά την διακριτική ευχέρεια του πελάτη ή μπορεί να τροποποιηθεί για να συμπεριλάβει την κατασκευή ενός πρόσθετου στοιχείου. Η κατασκευή του πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή σύμβαση εφόσον:

- Το πρόσθετο περιουσιακό στοιχείο διαφέρει ουσιωδώς σε σχεδιασμό, τεχνολογία ή λειτουργία από το περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία που καλύπτονται από την αρχική σύμβαση.
- Η τιμή του πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου συμφωνείται χωρίς αναφορά στην αρχική συμβατική τιμή.

4.6.2. ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΕΣΟΔΟ

Το συμβατικό έσοδο αποτελείται:

- Από το αρχικό ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε στη σύμβαση.
- Από τις τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο, τις αποζημιώσεις και τα κίνητρα κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι θα αποτελέσουν έσοδο και μπορούν να υπολογιστούν βάσιμα.

Τροποποίηση του συμβατικού έργου είναι μια οδηγία από τον πελάτη για μεταβολή στο έργο π.χ. αλλαγή προδιαγραφών ή σχεδιασμού.

Η τροποποίηση συμπεριλαμβάνεται στο συμβατικό έργο εφόσον:

- Πιθανολογείται ότι ο πελάτης θα αποδεχτεί την τροποποίηση και το ποσό του εσόδου που προκύπτει από αυτή.
- Το ποσό του εσόδου μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα.

Αποζημίωση είναι το ποσό που ο κατασκευαστής επιδιώκει να εισπράξει από τον πελάτη ή άλλο τρίτο για κάλυψη δαπανών που δεν περιλαμβάνονται στη συμβατική τιμή, π.χ. καθυστερήσεις με ευθύνη του πελάτη από λάθη στις προδιαγραφές ή το σχεδιασμό. Η αποζημίωση συμπεριλαμβάνεται στο συμβατικό έσοδο εφόσον:

- Οι διαπραγματεύσεις έχουν φτάσει σε προχωρημένο στάδιο, ώστε να πιθανολογείται ο πελάτης να αποδεχτεί την αποζημίωση.
- Το ποσό που πιθανολογείται ότι θα αποδεχτεί ο πελάτης μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα.

Κίνητρα είναι πρόσθετα ποσά πληρωτέα στον κατασκευαστή εφόσον καλύπτονται καθορισμένα πρότυπα εκτέλεσης, π.χ. έγκαιρη ολοκλήρωση του έργου, μπορεί να προβλέπει πληρωμή κινήτρων. Τα κίνητρα συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο εφόσον:

- Η εκτέλεση της σύμβασης βρίσκεται σε προχωρημένο στάδιο ώστε να πιθανολογείται ότι θα καλυφθούν τα καθορισμένα πρότυπα εκτέλεσης.
- Το ποσό των κινήτρων μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα.

4.6.3. ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Το συμβατικό κόστος πρέπει να περιλαμβάνει:

- Τις δαπάνες που αφορούν άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση.
- Τις δαπάνες που είναι επιρριπτές στις συμβατικές δραστηριότητες γενικώς και μπορούν να επιμεριστούν στη σύμβαση κατασκευής.
- Όσες άλλες δαπάνες επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης κατασκευής.

Οι δαπάνες που αφορούν άμεσα μια σύμβαση περιλαμβάνουν:

- Άμεσα εργατικά, συμπεριλαμβανομένης και της επίβλεψης.
- Κόστος υλικών που χρησιμοποιήθηκαν.
- Αποσβέσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν στην εκτέλεση της σύμβασης.
- Δαπάνες μετακίνησης μηχανημάτων εξοπλισμού και υλικών στους χώρους κατασκευής.
- Δαπάνες μίσθωσης μηχανημάτων και εξοπλισμού.
- Δαπάνες σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που συνδέονται άμεσα με την εκτέλεση της σύμβασης.
- Υπολογιστικό κόστος εργασιών επανόρθωσης και εγγυήσεων.
- Αποζημιώσεις τρίτων.

Οι δαπάνες που μπορεί να επιρρίπτονται γενικώς στις συμβατικές δραστηριότητες και να επιμερίζονται σε συγκεκριμένες συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνουν:

- Ασφάλιστρα.
- Δαπάνες σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που δεν συνδέονται άμεσα σε συγκεκριμένη σύμβαση.
- Γενικά έξοδα κατασκευών.

Οι δαπάνες αυτές κατανέμονται με τη χρήση συστηματικών και ορθολογικών μεθόδων και η κατανομή τους βασίζεται σε ομαλό επίπεδο κατασκευαστικής δραστηριότητας.

Δαπάνες που επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη, μπορεί να συμπεριλαμβάνουν ορισμένα γενικά έξοδα Διοίκησης και Ανάπτυξης, η καταβολή των οποίων όμως πρέπει να καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης.

Δαπάνες που δεν μπορούν να επιρριφθούν στις συμβατικές δραστηριότητες ή δεν μπορούν να επιβαρύνουν μια σύμβαση είναι:

- Γενικά έξοδα Διοίκησης των οποίων η ανάκτηση δεν προβλέπεται από την σύμβαση.
- Έξοδα πώλησης.
- Έξοδα ερευνών και ανάπτυξης των οποίων η ανάκτηση δεν προβλέπεται από την σύμβαση.
- Αποσβέσεις μηχανημάτων και εξοπλισμού σε αδράνεια.

Το συμβατικό κόστος μιας σύμβασης αφορά την περίοδο από την ημερομηνία της σύμβασης έως την πλήρη ολοκλήρωσή της. Δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με μια σύμβαση και που συντελέστηκαν για την σύναψή της περιλαμβάνονται στο

συμβατικό κόστος εφόσον μπορούν να εξατομικευτούν και να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Δεν περιλαμβάνονται στο συμβατικό κόστος δαπάνες για τη σύναψη μιας σύμβασης που καταχωρήθηκαν στα αποτελέσματα χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν, ενώ η σύμβαση συνάπτεται σε επόμενη χρήση.

4.7. ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ.Λ.Π.12) **INCOME TAXES (I.A.S.12)**

4.7.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθμός 12 έχει ως σκοπό να προ-διαγράψει το λογιστικό χειρισμό του φόρου εισοδήματος.

Το προέχον όμως θέμα της Λογιστικής των φόρων εισοδήματος, είναι ο τρόπος λογιστικής παρακολούθησης των τρεχουσών και των φορολογικών συνεπειών από:

- Την μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού ή το μελλοντικό διακανονισμό των υποχρεώσεων που απεικονίζονται στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης και
- Συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας χρήσεως που απεικονίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Το αρχικό Δ.Λ.Π. 12 Λογιστική Φόρων Εισοδήματος, που εγκρίθηκε από την IASC το Μάρτιο του 1979, ανέφερε ότι η πρόβλεψη για τους πληρωτέους φόρους υπολογίζεται, σύμφωνα με τους κανόνες προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος που έχουν θεσπίσει οι φορολογικές αρχές. Συνεπώς, οι κανόνες αυτοί δεν είναι όμοιοι με τους κανόνες προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος π.χ. ορισμένα κονδύλια θεωρούνται ότι πρέπει να περιληφθούν στον υπολογισμό του λογιστικού αποτελέσματος, όπως τυχόν δωρεές, ενώ πρέπει να εξαιρεθούν από τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Ένα άλλο παράδειγμα διαφοράς μπορεί να αφορά έσοδα που φορολογούνται κατά το χρόνο εισπράξεως και όχι κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους. Ακόμη θα μπορούσε να αναφερθούν οι αποσβέσεις (φορολογικές και ωφέλιμης ζωής).

Στα ανωτέρω παραδείγματα θα μπορούσε να προστεθεί ακόμη η αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού, ή η εφαρμογή της λογιστικής του τρέχοντος κόστους. Και αυτές οι περιπτώσεις μπορεί να καταλήξουν σε διαφορές μεταξύ του φορολογητέου και του λογιστικού αποτελέσματος.

Σύμφωνα με τη Μέθοδο του πληρωτέου φόρου, η δαπάνη για φόρο της τρέχουσας χρήσεως είναι κανονικά ίση με την πρόβλεψη για πληρωτέους φόρους. Η έκταση και η πιθανή φορολογική επίπτωση από τις προαναφερόμενες διαφορές στον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος και του φορολογητέου εισοδήματος, μπορεί να περιληφθεί στις σημειώσεις (προσάρτημα) των οικονομικών καταστάσεων, χωρίς κανένα άλλο λογιστικό χειρισμό.

Το βασικό επιχείρημα υπέρ αυτής της μεθόδου στηρίζεται στην άποψη ότι οι φόροι εισοδήματος αποτελούν διανομή κέρδους και όχι λειτουργική δαπάνη της επιχειρήσεως. Βέβαια, υπάρχουν και άλλα επιχειρήματα υπέρ αυτής της μεθόδου.

Όμως, είναι γενικά παραδεκτό ότι οι φόροι εισοδήματος είναι έξοδα. Εφόσον οι φόροι εισοδήματος είναι έξοδα, που γίνονται από την επιχείρηση για την πραγματοποίηση κέρδους, πρέπει να εντάσσονται στις ίδιες χρήσεις μέσα στις οποίες αφορούν τα έσοδα και τα έξοδα με τα οποία σχετίζονται.

Έτσι, προκύπτει η ανάγκη της λογιστικοποίησης των φορολογικών επιπτώσεων, που μπορεί να προκύψουν. Για την λογιστικοποίηση των φορολογικών επιπτώσεων

χρησιμοποιούνται δύο μέθοδοι, η μέθοδος της αναβολής και η μέθοδος της υποχρεώσεως.

4.7.2. ΜΕΘΟΔΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΠΙΠΤΩΣΕΩΝ

1. ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΒΟΛΗΣ

Οι φορολογικές επιπτώσεις από τις τρέχουσες χρονικές λογιστικές διαφορές (= είναι οι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος μιας χρήσεως. Αυτές δημιουργούνται σε μια χρήση και τακτοποιούνται την επόμενη ή τις επόμενες), αναβάλλονται και κατανέμονται σε μελλοντικές χρήσεις, που γίνεται η λογιστική τακτοποίηση των χρονικών λογιστικών διαφορών.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της αναβολής, ο φόρος μιας χρήσεως περιλαμβάνει:

- Την πρόβλεψη για πληρωτέους φόρους και
- Την φορολογική επίπτωση από τις χρονικές λογιστικές διαφορές που με την αναβολή μεταφέρεται σε άλλη ή άλλες χρήσεις.

Οι φορολογικοί συντελεστές που χρησιμοποιήθηκαν αρχικά για τις φορολογικές επιπτώσεις χρησιμοποιούνται και για την τακτοποίηση των χρονικών λογιστικών διαφορών.

2. ΜΕΘΟΔΟΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΣ

Σύμφωνα με τη μέθοδο υποχρεώσεως οι αναμενόμενες φορολογικές επιπτώσεις από τις τρέχουσες χρονικές λογιστικές διαφορές προσδιορίζονται και εμφανίζονται είτε ως μελλοντικές υποχρεώσεις πληρωτέων φόρων, είτε ως περιουσιακά στοιχεία, που αντιπροσωπεύουν προκαταβολές μελλοντικών φόρων.

Σύμφωνα με τη μέθοδο υποχρεώσεως, ο φόρος της χρήσεως περιλαμβάνει:

- Την πρόβλεψη για πληρωτέους φόρους
- Το ποσό που προβλέπεται ότι είναι πληρωτέο ή ότι έχει προπληρωθεί σχετικά με τις χρονικές λογιστικές διαφορές, που δημιουργούνται ή τακτοποιούνται κατά την τρέχουσα χρήση
- Τις προσαρμογές στον Ισολογισμό των υπολοίπων των αναβαλλόμενων επιπτώσεων από φόρους που είναι αναγκαίες, για να αντικατοπτρίζονται είτε οι αλλαγές των φορολογικών συντελεστών είτε η επιβολή νέων φόρων.

Γίνεται αντιληπτό ότι οι φορολογικές επιπτώσεις από τις χρονικές λογιστικές διαφορές, που δημιουργούνται ή τακτοποιούνται λογιστικά στην τρέχουσα χρήση και οι προσαρμογές των υπολοίπων των αναβαλλόμενων επιπτώσεων από φόρους, προσδιορίζονται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν.

4.7.3. ΠΟΙΑ ΜΕΘΟΔΟ ΕΠΙΒΑΛΛΕΙ ΤΟ ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ (ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2000) Δ.Λ.Π. 12

Οι προαναφερόμενες ανωτέρω, μέθοδος αναβολής και μέθοδος υποχρέωσης (κατάστασης των Αποτελεσμάτων) αποτελούσαν τις οριζόμενες από το αρχικό Δ.Λ.Π. 12 (1979) μεθόδους. Το Δ.Λ.Π. (αναθεωρημένο 2000) απαγορεύει τη μέθοδο αναβολής και απαιτεί τη μέθοδο Υποχρέωσης του Ισολογισμού.

Η μέθοδος υποχρέωσης της Καταστάσεως Αποτελεσμάτων εστιάζεται στις χρονικές διαφορές, ενώ η μέθοδος υποχρέωσης του Ισολογισμού εστιάζεται στις προσωρινές διαφορές.

Όπως σημειώσαμε, χρονικές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ Φορολογητέου αποτελέσματος και Λογιστικού αποτελέσματος, που δημιουργούνται σε μια χρήση και αναστρέφονται σε μια ή περισσότερες επόμενες χρήσεις.

Προσωρινές διαφορές είναι διαφορές μεταξύ φορολογικής βάσεως ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης και της λογιστικής αξίας του στον Ισολογισμό.

Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης, είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

4.7.4. ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 12, έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των φόρων. Επίσης, αναφέρθηκε ότι το προέγον θέμα στη Λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι ο τρόπος της λογιστικής παρακολουθήσεως των τρεχουσών και μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από τη μελλοντική ανάκτηση (διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που απεικονίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης, όπως και από τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας χρήσεως που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Είναι ευνόητο ότι η επιχείρηση, όταν καταχωρεί ένα στοιχείο του ενεργητικού ή μια υποχρέωση, αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία της υποχρέωσης.

ΟΡΙΣΜΟΙ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 12

Το Δ.Λ.Π. 12 προσδιορίζει το περιεχόμενο ορισμένων εννοιών ως εξής:

Λογιστικό αποτέλεσμα	=	καθαρό κέρδος ή ζημία μιας χρήσεως πριν από το φόρο.
Φορολογητέο εισόδημα	=	το ποσό κέρδους ή ζημίας της χρήσεως (φορολογική ζημία) φορολογικώς προσδιορισμένο.

Έξοδο φόρου [έσοδο φόρου]	=	το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσεως και αφορά τον τρέχοντα και αναβαλλόμενο φόρο.
Τρέχων φόρος	=	είναι το ποσό των πληρωτέων / επιστρεπτέων φόρων εισοδήματος που αφορούν στο φορολογητέο κέρδος / φορολογική ζημία μιας χρήσεως.
Αναβαλλόμενες Φορολογικές υποχρεώσεις	=	ποσά πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες χρονικές διαφορές.
Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις	=	ποσά φόρων εισοδήματος επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε: • εκπεστέες χρονικές διαφορές. • μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες. • μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.
Προσωρινές Διαφορές	=	διαφορές μεταξύ της Λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή Υποχρέωσης στον Ισολογισμό και της φορολογικής βάσεως αυτού.
Φορολογική Βάση ενός Περιουσιακού Στοιχείου ή Υποχρέωσης	=	το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

4.8. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ (Δ.Λ.Π.14) **SEGMENT REPORTING (I.A.S.14)**

4.8.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές παροχής οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα, ώστε να βοηθούνται οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, να κατανοούν καλύτερα την προηγούμενη απόδοση, τους κινδύνους και τα οφέλη της επιχείρησης και να διαμορφώνουν ολοκληρωμένη άποψη για την επιχείρηση ως σύνολο. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για όλες τις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων των οποίων οι μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες σε χρηματιστήρια ή αυτών που είναι στη διαδικασία εισαγωγής σε χρηματιστήριο και αναφέρεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Αν όμως οι μετοχές μιας θυγατρικής διαπραγματεύονται δημόσια, πρέπει και αυτή να παρουσιάζει πληροφόρηση κατά τομέα.

ΟΡΙΣΜΟΙ (2)

Επιχειρησιακός τομέας είναι ένα δυνάμενο να διακριθεί μέρος μιας επιχείρησης που απασχολείται με την παροχή ενός εξατομικευμένου προϊόντος ή υπηρεσίας ή μιας ομάδας σχετιζόμενων μεταξύ τους προϊόντων ή υπηρεσιών και που υπόκεινται σε κινδύνους και αποδόσεις οι οποίες διαφέρουν από εκείνες των άλλων επιχειρηματικών τομέων. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό αν τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες σχετίζονται μεταξύ τους είναι:

- Το είδος αυτών.
- Η μορφή της παραγωγικής διαδικασίας.
- Ο τύπος ή η κατηγορία του πελάτη.
- Οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για τη διανομή των προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών.
- Το πλαίσιο του λειτουργικού περιβάλλοντος π.χ. τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρίες, επιχειρήσεις δημόσιας ωφέλειας κ.λ.π.

Γεωγραφικός τομέας είναι ένα δυνάμενο να διακριθεί μιας επιχείρησης που απασχολείται με την παροχή προϊόντων ή υπηρεσιών, μέσα σε ένα ειδικό οικονομικό περιβάλλον, που υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις που διαφέρουν από εκείνες των μερών που λειτουργούν σε άλλα οικονομικά περιβάλλοντα.

Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην εξατομίκευση των γεωγραφικών τομέων είναι:

- Ομοιότητα οικονομικών και πολιτικών συνθηκών.
- Σχέσεις μεταξύ των εργασιών σε διάφορους γεωγραφικούς χώρους.
- Ταύτιση των εργασιών.
- Ειδικοί κίνδυνοι που συνδέονται με τις εργασίες σε συγκεκριμένη περιοχή.
- Κανόνες συναλλαγματικού ελέγχου.
- Νομισματικοί κίνδυνοι.

Τομέας προς παρουσίαση είναι ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας που εξατομικεύεται με βάση τους προαναφερόμενους ορισμούς, για τον οποίο απαιτείται από αυτό τι πρότυπο ή παροχή πληροφοριών σε επίπεδο τομέα.

Έσοδα τομέα είναι τα έσοδα που παρουσιάζονται στην Κατάσταση των Αποτελεσμάτων της επιχείρησης τα οποία αφορούν άμεσα σε έναν τομέα καθώς και η αναλογία των εσόδων της επιχείρησης που μπορεί να κατανεμηθεί εύλογα σε ένα τομέα, είτε αυτά προέρχονται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες, είτε από συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας της επιχείρησης.

Τα έσοδα του τομέα δεν περιλαμβάνουν:

- Έκτακτα κονδύλια.
- Έσοδα από τόκους και μερίσματα που συμπεριλαμβάνουν τόκους δουλευμένους από προκαταβολές ή δάνεια σε άλλους τομείς, εκτός αν οι δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοοικονομικής φύσεως.
- Κέρδη από πωλήσεις επενδύσεων ή κέρδη από απόσβεση χρεών, εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοοικονομικής φύσεως.

Τα έσοδα του τομέα περιλαμβάνουν ένα μερίδιο της επιχείρησης από τα κέρδη ή τις ζημιές των συγγενών, των κοινοπραξιών ή άλλων επενδύσεων, που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εφόσον τα κονδύλια αυτά περιλαμβάνονται στα ενοποιημένα ή συνολικά έσοδα της επιχείρησης. Περιλαμβάνουν επίσης, το κοινοπρακτικό μερίδιο από τα έσοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, που παρακολουθείται με βάση την αναλογική ενοποίηση (Δ.Λ.Π. 31).

Έξοδα τομέα είναι τα έξοδα που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα τα οποία αφορούν άμεσα τον τομέα, καθώς και η σχετική αναλογία των εξόδων που μπορεί να κατανεμηθεί εύλογα στον τομέα και τα οποία συμπεριλαμβάνουν έξοδα σχετιζόμενα με πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και με συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας επιχείρησης.

Τα έξοδα του τομέα δεν περιλαμβάνουν:

- Έκτακτα κονδύλια.
- Τόκους, περιλαμβανομένων και όσων προέκυψαν από προκαταβολές ή δάνεια από άλλους τομείς, εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοοικονομικής φύσεως.
- Ζημιές από πωλήσεις επενδύσεων, ή από απόσβεση χρεών εκτός αν οι δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοοικονομικής φύσεως.
- Το μερίδιο της επιχείρησης από ζημιές συγγενών εταιριών, κοινοπραξιών ή άλλων επενδύσεων που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- Επιβάρυνση φόρου εισοδήματος.
- Γενικά έξοδα διοίκησης, έξοδα έδρας και άλλα έξοδα που προκύπτουν σε επίπεδο επιχείρησης και αφορούν την επιχείρηση ως σύνολο. Αν όμως οι δαπάνες αυτές αφορούν αποκλειστικά ένα τομέα μπορούν να βαρύνουν τον τομέα αυτό.

Τα έξοδα του τομέα περιλαμβάνουν επίσης, το κοινοπρακτικό μερίδιό του από τις δαπάνες μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας που παρακολουθείται με την μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης.

Αποτέλεσμα τομέα είναι τα έσοδα του τομέα μείον τα έξοδα. Το αποτέλεσμα του τομέα προσδιορίζεται πριν από κάθε προσαρμογή για δικαιώματα μειοψηφίας.

Περιουσιακά στοιχεία τομέα είναι τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία που απασχολούνται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα και τα οποία είτε τον αφορούν άμεσα, είτε μπορούν να κατανεμηθούν σε αυτόν με ορθολογικό τρόπο.

Αν το αποτέλεσμα ενός τομέα περιλαμβάνει έσοδα από τόκους ή μερίσματα, τότε τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν τα αντίστοιχα στοιχεία που δημιουργούν τα έσοδα αυτά.

Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα μπορούν να περιλαμβάνουν επενδύσεις που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, μόνο αν το κέρδος ή η ζημία από τέτοιες επενδύσεις περιλαμβάνεται στα έσοδα του τομέα.

Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιο από τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομική μονάδας που παρακολουθείται με τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης. Στα περιουσιακά στοιχεία δεν περιλαμβάνονται απαιτήσεις φόρου εισοδήματος.

Τέλος, τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα προσδιορίζονται, με την αφαίρεση των σχετικών αποσβέσεων και προβλέψεων.

Υποχρεώσεις τομέα είναι εκείνες οι λειτουργικές υποχρεώσεις που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα και που είτε άμεσα αφορούν τον τομέα, είτε μπορεί να κατανεμηθούν στον τομέα με ορθολογικό τρόπο.

Αν το αποτέλεσμα του τομέα περιλαμβάνει δαπάνες τόκων, οι υποχρεώσεις του τομέα περιλαμβάνουν τις αντίστοιχες έντοκες υποχρεώσεις.

Οι υποχρεώσεις του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιο των υποχρεώσεων μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας που παρακολουθείται με τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης.

Τέλος, στις υποχρεώσεις του τομέα δεν περιλαμβάνονται υποχρεώσεις φόρου εισοδήματος.

4.8.2. ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΜΕΩΝ

Καθοριστικό ρόλο για την επιλογή του πρωτεύοντος τύπου παρουσίασεως των πληροφοριών κατά τομέα, παίζει η πηγή και η φύση των κινδύνων και αποδόσεων μιας επιχείρησης. Έτσι, αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων, έχουν σχέση κυρίως με τα προϊόντα και τις υπηρεσίες, ο πρωτεύων τύπος παρουσίασης πρέπει να είναι οι επιχειρηματικοί τομείς με δευτερεύοντα τύπο για την γεωγραφική παρουσίαση. Ομοίως, αν οι κίνδυνοι και οι αποδόσεις σχετίζονται κυρίως με γεωγραφικούς παράγοντες τότε πρωτεύων τύπος παρουσίασης πρέπει να είναι οι γεωγραφικοί τομείς με δευτερεύουσα πληροφόρηση την παρουσίαση κατά ομάδες προϊόντων ή υπηρεσιών.

Η βάση για τον εντοπισμό της πηγής και της φύσης των κινδύνων και των διαφορετικών ποσοστών απόδοσης για τον προσδιορισμό του πρωτεύοντα και δευτερεύοντα τύπου παρουσίασης, είναι η εσωτερική, οργανωτική και διοικητική δομή της επιχείρησης, καθώς και το σύστημα της παρουσίασης των πληροφοριών προς το Διοικητικό Συμβούλιο και την τακτική Γενική Συνέλευση. Αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων επηρεάζονται ισχυρά και από τις διαφορές στα προϊόντα και υπηρεσίες και από τις γεωγραφικές περιοχές, όπως αυτό προκύπτει από τα δεδομένα των πληροφοριών προς τη Γενική Συνέλευση, τότε ως πρωτεύων τύπος παρουσιάσεως επιλέγονται οι επιχειρηματικοί τομείς. Αν ο τύπος παρουσιάσεως των πληροφοριών προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τη Γενική Συνέλευση δεν βασίζεται ούτε σε συγκεκριμένα προϊόντα ή υπηρεσίες, ούτε στη γεωγραφία, τότε η Διοίκηση, πρέπει να επιλέγει ποιος είναι ο πρωτεύων και ποιος ο δευτερεύων τύπος παρουσίασης. Στην περίπτωση αυτή (της επιλογής από την επιχείρηση) η παρουσίαση των τομέων θα πρέπει να είναι σύμφωνη με τους ορισμούς που αναφέρθηκαν στην παράγραφο 2.

Αν κάποιοι τομείς, έτσι όπως παρουσιάζονται προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τη Γενική Συνέλευση, δεν πληρούν τον ορισμό του τομέα, η Διοίκηση πρέπει να αναζητά ένα κατώτερο επίπεδο πληροφόρησης που ίσως πληρεί τους όρους καθορισμού του τομέα.

Σε περίπτωση που εντοπιστούν τέτοιοι τομείς (σε χαμηλότερο επίπεδο) τότε ισχύουν:

- Δύο ή περισσότεροι όμοιοι τομείς μπορεί να παρουσιάζονται ως ένας. Όμοιοι θεωρούνται οι τομείς εκείνοι που παρουσιάζουν όμοια μακροχρόνια οικονομική απόδοση και επιπλέον είναι όμοιοι σε όλους τους παράγοντες των ορισμών της παραγράφου 2.
- Ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας θεωρείται απεικονιστέος, αν η πλειονότητα των εσόδων που προέρχεται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και επιπλέον :
 - Τα έσοδά του από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και από συναλλαγές με άλλους τομείς είναι τουλάχιστον 10% του συνόλου των εσόδων (εξωτερικών και εσωτερικών) όλων των τομέων, ή,
 - Το αποτέλεσμα του τομέα (κέρδος ή ζημία) είναι τουλάχιστον 10% του συνολικού αποτελέσματος όλων των κερδοφόρων ή όλων των ζημιογόνων τομέων οποιοδήποτε είναι μεγαλύτερο σε απόλυτο ποσό, ή,
 - Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα είναι τουλάχιστον 10% του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των τομέων.

Αν ένας εσωτερικά παρουσιαζόμενος τομέας είναι κάτω των ορίων του 10% που αναφέρθηκε παραπάνω τότε:

- Μπορεί να προσδιοριστεί ως τομέας που πρέπει να παρουσιαστεί.
- Μπορεί να συνενωθεί με άλλον ή άλλους όμοιους τομείς που δεν πληρούν τα ανωτέρω όρια.
- Μπορεί να συμπεριληφθεί στα μη κατανεμόμενα στοιχεία για λόγους συμφωνίας.

Οι τομείς που παρουσιάζονται πρέπει να συγκεντρώνουν το 75% των ενοποιημένων εσόδων της επιχείρησης. Αν το ποσοστό αυτό δεν συγκεντρώνεται πρέπει να

προσδιοριστούν και άλλοι τομείς για παρουσίαση έστω και αν δεν ανταποκρίνονται στα όρια του 10%.

Ένας τομέας που προσδιορίστηκε για παρουσίαση στην προηγούμενη χρήση επειδή πληρούσε το σχετικό όριο του 10%, πρέπει να παρουσιάζεται και στην τρέχουσα χρήση, ανεξαρτήτως του αν στη χρήση αυτή πληρεί το απαιτούμενο όριο. Αν ένας τομέας προσδιορίστηκε για παρουσίαση στην τρέχουσα χρήση, επειδή πληρεί τα σχετικά όρια του 10% τα δεδομένα του τομέα αυτού πρέπει να παρουσιαστούν και για την προηγούμενη χρήση, εκτός αν αυτό δεν είναι πρακτικά δυνατό.

4.8.3. ΠΡΩΤΕΥΩΝ ΤΥΠΟΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΤΩΝ ΤΟΜΕΩΝ

Για κάθε τομέα σύμφωνα με τον πρωτεύοντα τύπο παρουσίασης, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- Τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και άλλους τομείς.
- Το μικτό αποτέλεσμα κάθε τομέα.
- Την συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του κάθε τομέα.
- Τις υποχρεώσεις του κάθε παρουσιαζόμενου τομέα.
- Το κόστος αγοράς στη χρήση των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- Το συνολικό ποσό της χρήσης, των αποσβέσεων, των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- Για κάθε τομέα γνωστοποιείται το συνολικό μερίδιο της επιχείρησης στο καθαρό κέρδος ή τη ζημία των συγγενών εταιριών των κοινοπραξιών ή άλλων συμμετοχών που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εφόσον όλες οι εργασίες των επιχειρήσεων αυτών γίνονται ουσιαστικά μόνο με τον παρουσιαζόμενο τομέα.
- Η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει μια συμφωνία μεταξύ των πληροφοριών που γνωστοποιούνται για του σ παρουσιαζόμενους τομείς και των συγκεντρωτικών πληροφοριών των ενοποιημένων ή των ατομικών οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

4.8.4. ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΑ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ

Αν ο πρωτεύων τύπος παρουσίασης είναι οι επιχειρηματικοί τομείς τότε οι ακόλουθες πληροφορίες πρέπει να παρουσιάζονται:

- Τα έσοδα του τομέα από εξωτερικούς πελάτες κατά γεωγραφικό τομέα, εφόσον τα έσοδα αυτά είναι τουλάχιστον 10% του συνόλου των εσόδων από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες.
- Τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων για κάθε γεωγραφικό τομέα, εφόσον είναι τουλάχιστον 10% του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των γεωγραφικών τομέων.
- Το συνολικό κόστος που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως για αγορά ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων των γεωγραφικών τομέων που τα περιουσιακά στοιχεία τους είναι το 10% του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των γεωγραφικών τομέων.

Αν ο πρωτεύων τύπος παρουσίασης είναι οι γεωγραφικοί τομείς, (βασιζόμενοι είτε στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων, είτε στην τοποθεσία των πελατών)

τότε οι ακόλουθες πληροφορίες για τους επιχειρηματικούς τομείς, πρέπει να παρουσιάζονται για τους οποίους τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι τουλάχιστον το 10% του συνόλου των εσόδων από πωλήσεις προς όλους τους εξωτερικούς πελάτες ή τα περιουσιακά στοιχεία τους είναι τουλάχιστον το 10% του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των επιχειρηματικών τομέων:

- Τα έσοδα του τομέα από εξωτερικούς πελάτες.
- Τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του τομέα.
- Το συνολικό κόστος που πραγματοποιήθηκε στη χρήση για την αγορά ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Αν ο πρωτεύων τύπος παρουσίασης είναι οι γεωγραφικοί τομείς, που βασίζονται στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων και η τοποθεσία των πελατών είναι διαφορετική από αυτή των περιουσιακών στοιχείων, τότε η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες για κάθε γεωγραφικό τομέα βασιζόμενο στους πελάτες, του οποίου τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι 10% ή περισσότερο του των εσόδων της επιχείρησης από πωλήσεις προς όλους τους εξωτερικούς πελάτες.

Αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχείρησης για την παρουσίαση των κατά τομέα πληροφοριών είναι οι γεωγραφικοί τομείς που βασίζονται στην τοποθεσία των πελατών και αν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης είναι σε διαφορετικούς γεωγραφικούς χώρους από εκείνους των πελατών της, τότε η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει επίσης, τις ακόλουθες κατά τομέα πληροφορίες για κάθε γεωγραφικό τομέα βασιζόμενο στα περιουσιακά στοιχεία, του οποίου τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες ή τα περιουσιακά στοιχεία είναι 10% ή περισσότερο των σχετικών ενοποιημένων κονδυλίων ή των συνολικών ποσών της επιχείρησης:

- Τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του τομέα κατά γεωγραφική τοποθεσία των στοιχείων αυτών και,
- Το συνολικό κόστος που πραγματοποιήθηκε στη χρήση για την αγορά ενσώματων και άυλων στοιχείων κατά τοποθεσία περιουσιακών στοιχείων.

4.9. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ (Δ.Λ.Π.15) **INFORMATION REFLECTING THE EFFECTS OF CHANGING PRICES (I.A.S.15)**

4.9.1. ΣΚΟΠΟΣ - ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε μεγάλες, σε σχέση με το περιβάλλον που λειτουργούν, επιχειρήσεις. Στις περιπτώσεις που συντάσσονται και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις οι απαιτούμενες από το πρότυπο αυτό πληροφορίες μπορεί να παρέχονται μόνο σε ενοποιημένη βάση. Η εφαρμογή του έχει ως σκοπό να φανερώνει τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών πάνω στις αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και της χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης.

Γενικώς, οι μέθοδοι κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων ώστε να αντιμετωπίζεται το θέμα των μεταβολών των τιμών είναι δύο, η μέθοδος της Γενικής Αγοραστικής Δύναμης και η μέθοδος του Τρέχοντος Κόστους.

Η μέθοδος της γενικής αγοραστικής δύναμης περιλαμβάνει τον επαναπροσδιορισμό ορισμένων ή όλων των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων με βάση τις μεταβολές του Γενικού Επίπεδου Τιμών.

Η μέθοδος του Τρέχοντος Κόστους χρησιμοποιεί το κόστος αντικατάστασης ως κύρια βάση αποτίμησης.

4.9.2. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Τα στοιχεία που πρέπει να γνωστοποιούνται σύμφωνα με αυτό το πρότυπο είναι:

- Το ποσό της διόρθωσης των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων.
- Το ποσό της διόρθωσης του κόστους πωληθέντων.
- Οι διορθώσεις που σχετίζονται με νομισματικά στοιχεία ή με επιδράσεις στα ξένα ή στα ίδια κεφάλαια, εφόσον οι διορθώσεις αυτές λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.
- Η συνολική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσεως από τις παραπάνω διορθώσεις.

4.10. ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ (Δ.Λ.Π.16) PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT (I.A.S.16)

4.10.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα, καθώς και για τα δικαιώματα ορυχείων, μεταλλείων, την αναζήτηση ορυκτών, την αναζήτηση και άντληση πετρελαίου και την αναζήτηση φυσικού αερίου και όμοιων πόρων που δεν αναγεννώνται.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ενσώματες ακινητοποιήσεις είναι υλικά (ενσώματα) περιουσιακά στοιχεία που:

- Κατέχονται από μια επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς.
- Αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεως.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός παγίου στοιχείου, μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

Ωφέλιμη ζωή ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι:

- Είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση.
- Είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.

Κόστος παγίου στοιχείου είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή σε ταμειακά ισοδύναμα, ή η πραγματική αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί το στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

Υπολειμματική αξία είναι το καθαρό ποσό που προσδοκά να λάβει η επιχείρηση για ένα πάγιο στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την αφαίρεση των αναμενόμενων εξόδων διάθεσης.

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί μεταξύ μερών που έχουν γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους σε μια αντικειμενική συναλλαγή.

Ζημία απομειώσεως της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία του στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων και των σωρευμένων ζημιών απομείωσης της αξίας του.

4.10.2. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να καταχωρείται στο ενεργητικό όταν:

- Πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το στοιχείο αυτό θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- Το κόστος του στοιχείου αυτού μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Κάποιες ιδιαιτερότητες που προβλέπονται από αυτό το πρότυπο σε σχέση με την καταχώρηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι:

- Μεγάλης αξίας ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός, χαρακτηρίζονται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις, όταν αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες της μίας χρήσεων. Ομοίως, ανταλλακτικά και είδη συντήρησης που χρησιμοποιούνται μόνο σε σχέση με ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων και η χρήση τους αναμένεται ακανόνιστη, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις και αποσβένονται σε μια χρονική περίοδο που δεν υπερβαίνει την ωφέλιμη ζωή του αντίστοιχου παγίου στοιχείου.
- Πολλές φορές τα επιμέρους στοιχεία ενός περιουσιακού στοιχείου έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή, με συνέπεια να απαιτείται η ξεχωριστή παρακολούθησή τους για σκοπούς απόσβεσης, π.χ. ένα αεροσκάφος και οι μηχανές του.
- Εγκαταστάσεις προστασίας περιβάλλοντος και ασφάλειας, καταχωρούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις κατά την έκταση που η λογιστική αξία τους μαζί με την αξία των άλλων στοιχείων για τα οποία αποκτήθηκαν, δεν υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό τους. Για παράδειγμα το κόστος ενός πυροσβεστικού συστήματος αν και δεν προσφέρει άμεσα αξία σε ένα κτίριο, πρέπει να καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο, διότι παρέχει έμμεσα οικονομικά οφέλη, όπως μείωση ζημιών σε περίπτωση πυρκαϊάς, μειωμένα ίσως ασφάλιστρα κ.λ.π.

4.10.3. ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων που καλύπτει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση ως περιουσιακό στοιχείο, αποτιμάται αρχικά στο κόστος.

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελείται από:

- Την τιμή αγοράς του στην οποία περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς (οι εκπτώσεις αφαιρούνται).
- Τα άμεσα επιρριπτέα έξοδα για να φτάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται. Τέτοια έξοδα είναι:
 - Το κόστος διαμόρφωσης του χώρου εγκατάστασης.
 - Τα αρχικά έξοδα παράδοσης και μεταφοράς.
 - Τα έξοδα εγκατάστασης.
 - Επαγγελματικές αμοιβές, π.χ. αρχιτέκτονες μηχανικοί.

- Το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου εγκατάστασης κατά την έκταση που καταχωρείται ως πρόβλεψη σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37 "προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις". Για παράδειγμα αν κατά το κτίσιμο των εγκαταστάσεων μιας εταιρίας εξόρυξης πετρελαίου, προβλέπεται ότι η αποκατάσταση του περιβάλλοντος στο μέλλον αφορά κατά 60% την απομάκρυνση αυτών των εγκαταστάσεων, τότε μόνο κατά το ποσοστό αυτό οι δαπάνες αποκατάστασης βαρύνουν το κόστος των εγκαταστάσεων. Το υπόλοιπο 40% για παράδειγμα αν προέρχεται από εξόρυξη του πετρελαίου, βαρύνει τα αποτελέσματα των χρήσεων καθώς το προβλεπόμενο κοίτασμα μειώνεται. Τέτοιες προβλέψεις πρέπει να καταχωρούνται σε προεξοφλητική βάση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37.

Όταν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων, το κόστος του συνίσταται στην ισοδύναμη αξία μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της αξίας καταχωρείται ως δαπάνη τόκου.

Τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα, δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός αν μπορούν να συσχετιστούν άμεσα με την απόκτηση του στοιχείου ή με το να το φέρουν σε κατάσταση λειτουργίας. Ομοίως, έξοδα που σχετίζονται με τη δοκιμαστική λειτουργία του, θεωρούνται στοιχείο του κόστους, αν είναι απαραίτητο για να φέρουν το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας.

Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι η δοκιμαστική λειτουργία ενός εργοστασίου χημικών για να διαπιστωθούν τυχόν διαρροές. Αρχικές ζημίες που πραγματοποιήθηκαν πριν την προγραμματισμένη έναρξη εκμετάλλευσης του παγίου καταχωρούνται στα έξοδα.

Επίσης, μπορεί να αναφερθούν και άλλα παραδείγματα όπως:

Τα έξοδα καταδράφισεως ενός παλαιού κτιρίου για την ανέγερση ενός νέου, επειδή συμβάλλουν στην ανέγερση του νέου, πρέπει να κεφαλαιοποιούνται δηλαδή να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος ανέγερσης του νέου με την επιφύλαξη ότι δεν θα έχουμε υπέρβαση του ανακτήσιμου ποσού του νέου κτιρίου. Αντίθετα όμως, έξοδα π.χ. μελετών που θα πραγματοποιήσει μια επιχείρηση πριν αγοράσει ένα συγκρότημα Η/Υ δεν μπορεί να κεφαλαιοποιηθούν, καθόσον δεν έχουν άμεση επίπτωση στο κόστος του συγκροτήματος Η/Υ που θα αγοραστεί.

Το κόστος των ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων στοιχείων προσδιορίζεται με τη χρήση των ιδίων μεθόδων, όπως και των αγορασμένων στοιχείων. Αν μια επιχείρηση κατασκευάζει όμοια στοιχεία προς πώληση στη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο όπως το κόστος των παραγόμενων στοιχείων προς πώληση. Για το λόγο αυτό κάθε εσωτερικό κέρδος πρέπει να απαλείφεται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού. Ασυνήθη ποσά φύρας ή αδράνειας δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των στοιχείων αυτών. Ως προς την συμπερίληψη του δανειακού κόστους στο κόστος αυτών των στοιχείων ισχύουν τα όσα ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 23, ενώ η κρατική επιχορήγηση μπορεί να μειώνει τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων (Δ.Λ.Π. 20).

4.10.4. ΑΝΤΑΛΛΑΓΕΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να αποκτηθεί από ανταλλαγή, ή μερική ανταλλαγή, με ένα διαφορετικό πάγιο ή άλλο στοιχείο. Το κόστος ενός τέτοιου στοιχείου προσδιορίζεται με βάση την πραγματική αξία του στοιχείου που λήφθηκε, που είναι ισοδύναμη με την πραγματική αξία του στοιχείου που δόθηκε, προσαυξημένη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που καταβλήθηκε.

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να αποκτηθεί από ανταλλαγή ενός όμοιου στοιχείου, που έχει όμοια χρήση στον ίδιο επιχειρηματικό κλάδο και όμοια πραγματική αξία. Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί επίσης να πωληθεί με αντάλλαγμα τη συμμετοχή σε ένα όμοιο στοιχείο. Και στις δυο περιπτώσεις, δεδομένου ότι η δημιουργία κερδών είναι ανολοκλήρωτη, δεν καταχωρείται κέρδος ή ζημία από τη συναλλαγή, αλλά το νέο πάγιο στοιχείο κοστολογείται με την εμφανιζόμενη αξία του στοιχείου που δόθηκε. Όμως, η πραγματική αξία του ληφθέντος παγίου στοιχείου μπορεί να παρέχει ένδειξη μειώσεως της αξίας του στοιχείου που δόθηκε, οπότε το πάγιο στοιχείο που δόθηκε υποτιμάται και αυτή η υποτιμημένη αξία δίδεται στο νέο πάγιο στοιχείο.

Παραδείγματα ανταλλαγών όμοιων παγίων στοιχείων περιλαμβάνουν, την ανταλλαγή αεροσκαφών, ξενοδοχείων, σταθμών ανεφοδιασμού και άλλων ακίνητων ιδιοκτησιών. Αν ένα μέρος της πράξεως ανταλλαγής αποτελείται από άλλα περιουσιακά στοιχεία, όπως μετρητά, αυτό μπορεί να δείχνει ότι τα στοιχεία που ανταλλάχθηκαν δεν έχουν όμοια αξία.

4.11. ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ (Δ.Λ.Π.17) **LEASES (I.A.S.17)**

4.11.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να περιγράψει τη λογιστική των χρηματοδοτικών και λειτουργικών μισθώσεων, τόσο για τους μισθωτές όσο και για τους εκμισθωτές. Εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής αυτού του προτύπου οι εξής μισθώσεις:

- Μισθωτικές συμφωνίες για εξερεύνηση ή χρήση φυσικών πηγών, όπως αργού πετρελαίου, φυσικού αερίου, ξυλείας, μετάλλων και άλλων μεταλλευτικών δικαιωμάτων.
- Συμφωνίες αδειών για αντικείμενα, όπως κινηματογραφικές ταινίες, μαγνητοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και εκδοτικά δικαιώματα.

Το πρότυπο αυτό δεν πρέπει επίσης να εφαρμόζεται στην αποτίμηση:

- Επενδύσεων σε ακίνητα κατεχόμενα με χρηματοδοτική μίσθωση από το μισθωτή.
- Επενδύσεων σε ακίνητα που εκμισθώνονται από τον ιδιοκτήτη τους, με λειτουργική μίσθωση.
- Βιολογικών περιουσιακών στοιχείων κατεχόμενων με χρηματοδοτική μίσθωση από το μισθωτή.
- Βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που εκμισθώνονται από τον ιδιοκτήτη τους με λειτουργική μίσθωση.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Μίσθωση είναι μια συμφωνία όπου ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή, με αντάλλαγμα μια πληρωμή ή μια σειρά πληρωμών, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο.

Χρηματοδοτική μίσθωση είναι μια μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που ακολουθούν την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή μη του τίτλου κυριότητας.

Λειτουργική είναι μια μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

Η μίσθωση εδάφους και κτιρίων είναι η ίδια όπως η μίσθωση κάθε άλλου περιουσιακού στοιχείου. Όμως, το έδαφος έχει απεριόριστη ζωή και αν οι τίτλοι ιδιοκτησίας δεν αναμένεται να περάσουν στο μισθωτή στο τέλος της μίσθωσης, τότε η μίσθωση αυτή πρέπει να ταξινομείται ως λειτουργική.

Στη μίσθωση των κτιρίων, όταν δεν υπάρχει μεταβίβαση τίτλων στο μισθωτή στο τέλος της μισθώσεως ή όταν τα μισθώματα αναπροσαρμόζονται για να ανακλούν στις αγοραίες τιμές, ο εκμισθωτής διατηρεί σημαντικό μέρος των κινδύνων και των ωφελειών των συναφών με την ιδιοκτησία και κατά συνέπεια και οι μισθώσεις αυτές θεωρούνται ως λειτουργικές.

Μη ακυρωτέα μίσθωση είναι μια μίσθωση που μπορεί να ακυρωθεί μόνο:

- Με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου γεγονότος.
- Με την έγκριση του μισθωτή.
- Με τη σύναψη μιας νέας μίσθωσης για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή.
- Με την πληρωμή από τον μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού, το ύψος του οποίου, κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, εξασφαλίζει σε ένα βαθμό τη μη διακοπή της μίσθωσης.

Παραδείγματα, όπου η ανανέωση μιας μίσθωσης μπορεί να θεωρηθεί βέβαιη είναι:

- Μίσθωση μιας βιομηχανικής εγκαταστάσεως για την παραγωγή ενός π.χ. εξαρτήματος ή μέρους μιας μηχανής αεροπλάνου, από την εταιρία κατασκευής αεροσκαφών. Όταν η παραγωγή του εξαρτήματος είναι κερδοφόρος και η εταιρία κατασκευής αεροσκαφών έχει μισθώσει τη βιομηχανική εγκατάσταση για χρόνο μικρότερο από τη διάρκεια ζωής της, η ανανέωση της μίσθωσης λογικά θεωρείται βέβαιη.
- Μίσθωση μιας σιδηροδρομικής γραμμής για μεταφορά μεταλλευμάτων από μια εταιρία εξορύξεως μεταλλευμάτων ή μίσθωση ενός αγωγού μεταφοράς αργού πετρελαίου από τον τόπο παραγωγής στο Διυλιστήριο

Έναρξη μισθώσεως είναι η ημερομηνία της μισθωτικής συμφωνίας ή η ημερομηνία της δέσμευσης των εμπλεκόμενων μερών ως προς τους κύριους όρους της σύμβασης, εφόσον αυτή προηγείται.

Διάρκεια της μίσθωσης είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και κάθε παρά πέρα περίοδος για την οποία ο μισθωτής, έχει το δικαίωμα να παρατείνει τη μίσθωση του περιουσιακού στοιχείου, με ή χωρίς αύξηση του μισθώματος, εφόσον είναι μάλλον βέβαιο κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, ότι ο μισθωτής θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα.

Ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής οφείλει ή μπορεί να υποχρεωθεί να καταβάλλει κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, μη περιλαμβανομένων του ενδεχόμενου μισθώματος, των δαπανών επισκευής και συντήρησης και των φόρων που καταβάλλονται από τον εκμισθωτή και επιστρέφονται σε αυτόν, καθώς επίσης:

- Κάθε ποσό εγγυημένο από το μισθωτή ή από τρίτο, συνδεδεμένο με αυτόν
- Κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από:
 - Το μισθωτή.
 - Έναν τρίτο συνδεδεμένο με το μισθωτή.
 - Ένα ανεξάρτητο τρίτο μέρος, που έχει τη δυνατότητα να αντιμετωπίσει αυτή την εγγύηση.

Στην περίπτωση που ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του μισθωμένου στοιχείου και κατά την έναρξη της μίσθωσης είναι μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα αυτό θα ασκηθεί, επειδή αναμένεται ότι κατά το χρόνο που θα μπορεί να γίνει αυτό, η τιμή η οποία έχει συμφωνηθεί θα είναι αρκετά μικρότερη από την πραγματική αξία του μισθωμένου στοιχείου, τότε το ελάχιστο σύνολο των μισθωμάτων συνίσταται από τα μισθώματα, τα οποία πρέπει τουλάχιστον να καταβληθούν κατά τη διάρκεια της

μίσθωσης, προσαυξημένα με το ποσό που θα απαιτηθεί για την άσκηση του πιο πάνω δικαιώματος αγοράς.

Ενδεχόμενο μίσθωμα είναι το μέρος του μισθώματος που δεν έχει καθοριστεί σε συγκεκριμένο ποσό, αλλά που υπολογίζεται με κριτήρια διαφορετικά από την απλή παρέλευση του χρόνου (π.χ. ποσοστό επί πωλήσεων, πλήθος χρησιμοποιήσεως, δείκτες τιμών, τρέχοντα επιτόκια).

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί μεταξύ δυο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση σε μια αντικειμενική συναλλαγή.

Οικονομική ζωή είναι:

- Η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες ή,
- Ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο.

Ωφέλιμη ζωή είναι η εκτιμώμενη απομένουσα χρονική περίοδος, μετά την έναρξη του χρόνου της μίσθωσης, κατά τη διάρκεια της οποίας τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να αναλωθούν από την επιχείρηση, εφ' όσον το επιτρέπει η διάρκεια της μίσθωσης.

Εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι:

- Από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με τον μισθωτή.
- Από πλευράς εκμισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο μη συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις, σύμφωνα με την εγγύηση.

Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου δεν είναι εξασφαλισμένη για τον εκμισθωτή, ή είναι εγγυημένη, μόνο από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.

Ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση είναι το σύνολο των ελάχιστων μισθωμάτων, σύμφωνα με τη χρηματοδοτική μίσθωση, από πλευράς του εκμισθωτή και κάθε μη εγγυημένη υπολειμματική αξία που ανήκει στον εκμισθωτή. Σημειώνεται ότι η μη εγγυημένη υπολειμματική αξία που ανήκει στον εκμισθωτή πρέπει να επανεξετάζεται τακτικά και αν υπάρξει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, αναθεωρείται η κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μισθώσεως και κάθε μείωση σε σχέση με τα ποσά που έχουν ήδη λογιστεί καταχωρείται αμέσως.

4.11.2. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:

Υποθέτουμε ότι κατά την έναρξη της μισθώσεως π.χ. 10 ετών η εκτιμώμενη υπολειμματική αξία ανέρχεται σε 3500 και η παρούσα αξία αυτής σε 1351 (αν δεχτούμε ένα τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης 10%). Έτσι, η διαφορά 3500 – 1351 = 2149, που αντιστοιχεί στο μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο, καταχωρείται

με βάση τη διάρκεια της μίσθωσης. Στο τέλος του 3^{ου} έτους η υπολειμματική αξία ανέρχεται σε 1803. αν όμως η υπολειμματική αξία εκτιμάται σε 2800, τότε πρέπει να γίνουν οι εξής αναπροσαρμογές:

Αν οι η αξία αυτή είχε διαπιστωθεί στην αρχή της μισθώσεως τότε στο τέλος του 3^{ου} έτους θα ήταν 1435 δηλαδή θα ήταν μικρότερη κατά τη διαφορά $1803 - 1435 = 368$ και συνεπώς θα υπάρχει ζημία από 368. Η μικτή επένδυση στη μείωση μειώνεται κατά $(3500 - 2800) = 700$ και το δουλεμένο χρηματοοικονομικό έσοδο μειώνεται κατά $(700 - 368) = 332$.

Μη δουλεμένο χρηματοοικονομικό έσοδο είναι η διαφορά μεταξύ:

- Του συνόλου των ελαχίστων μισθωμάτων μιας χρηματοοικονομικής μίσθωσης από πλευράς εκμισθωτή και κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που ανήκει στον εκμισθωτή και
- Της παρούσας αξίας του ανωτέρου ποσού με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.

Καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση μείον το μη δουλεμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

Τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο, με βάση το οποίο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, προκύπτει ισότητα μεταξύ της πραγματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της συνολικής παρούσας αξίας:

- Των ελαχίστων μισθωμάτων.
- Της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας.

Οριακό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μια όμοια μισθωτική σχέση ή αν αυτό δεν μπορεί να προσδιοριστεί, το επιτόκιο που κατά την έναρξη της μίσθωσης, θα αποδεχόταν ο μισθωτής, για να δανεισθεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις, για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

Συνέπειες των ανωτέρω ορισμών είναι τα ακόλουθα:

- Στον ορισμό της μίσθωσης περιλαμβάνονται και οι συμβάσεις πωλήσεων επί πιστώσει (ή με δόσεις) με παρακράτηση της κυριότητας.
- Η κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής ή λειτουργικής είναι θέμα ουσίας της συναλλαγής και όχι του τύπου της σύμβασης.
- Οι μισθώσεις γηπέδων, οι οποίες έχουν απεριόριστη ζωή, αν δεν αναμένεται να περιέλθει η κυριότητά τους στο μισθωτή, δεν υπάρχει μεταβίβαση κινδύνων και ωφελειών σ' αυτόν. Έτσι, πρόσθετα ποσά που καταβάλλονται για τέτοια μισθωτικά αντικείμενα, αντιπροσωπεύουν πληρωμές μισθωμάτων και αποσβένονται κατά τη διάρκεια της μισθώσεως, σύμφωνα με το ρυθμό των παρεχόμενων ωφελειών.

4.12. ΕΣΟΔΑ (Δ.Λ.Π.18) **REVENUE (I.A.S.18)**

4.12.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προσδιορίζει το χρόνο καταχώρησης των εσόδων και εφαρμόζεται για έσοδα που προκύπτουν από τις εξής συναλλαγές:

- Πώληση αγαθών.
- Παροχή υπηρεσιών.
- Την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή για έσοδα που προκύπτουν από:

- Μισθώτρια συμβόλαια (Δ.Λ.Π. 17).
- Μερίσματα που προέρχονται από επενδύσεις οι οποίες παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσεως (Δ.Λ.Π. 28).
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών επιχειρήσεων.
- Μεταβολές στην πραγματική αξία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού (Δ.Λ.Π. 39).
- Μεταφορές στην αξία άλλων κυκλοφοριακών στοιχείων.
- Αρχική καταχώρηση και μεταβολές στην πραγματική αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες (Δ.Λ.Π. 41).
- Εξόρυξη ορυκτών μεταλλευμάτων.
- Αρχική καταχώρηση της αγροτικής παραγωγής (Δ.Λ.Π. 41).

ΟΡΙΣΜΟΙ

Έσοδο είναι η μικτή ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελημάτων στη διάρκεια της χρήσεως που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που σχετίζονται με εισφορά κεφαλαίου από τους μετόχους ή τους εταίρους.

Συνέπεια του ορισμού αυτού είναι ότι εισπραττόμενα για λογαριασμό τρίτων ποσά δεν αποτελούν έσοδα. Για παράδειγμα, σε μια πρακτόρευση, έσοδο αποτελεί μόνο το ποσό της προμήθειας.

4.12.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΟΔΟΥ

Τα έσοδα αποτιμώνται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Συνεπώς, όταν η εισροή των μετρητών ή ταμειακών ισοδυνάμων αναβάλλεται, η πραγματική αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Έτσι, όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η πραγματική αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση των μελλοντικών εισπράξεων εφαρμόζοντας ένα επιτόκιο που προσδιορίζεται, είτε με το ισχύον επιτόκιο που καταλήγει σε αξία πώλησης του αγαθού τέτοια, ως αν αυτή γινόταν μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος καταχωρείται ως έσοδο τόκου.

4.12.3. ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Το έσοδο από την πώληση αγαθών πρέπει να λογίζεται, όταν πληρούνται οι ακόλουθοι όροι:

- Η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες από την κυριότητα των αγαθών.
- Η επιχείρηση δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά.
- Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.
- Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- Τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν σε σχέση με τη συναλλαγή μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα.

Παραδείγματα, στα οποία η επιχείρηση διατηρεί ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας και κατά συνέπεια η συναλλαγή δεν αποτελεί πώληση, είναι:

- Η επιχείρηση διατηρεί υποχρεώσεις για μη ικανοποιητική λειτουργία, μη καλυπτόμενη από συνήθεις όρους εγγύησης.
- Όταν η είσπραξη του εσόδου από μια συγκεκριμένη πώληση τελεί υπό την αίρεση της πραγματοποίησης του εσόδου από τον αγοραστή.
- Όταν τα αγαθά αποστέλλονται με τον όρο εγκατάστασης και η εγκατάσταση αποτελεί ουσιώδες μέρος της συμφωνίας, που δεν έχει εκπληρωθεί ακόμη από την επιχείρηση.
- Όταν ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει την αγορά για λόγο καθοριζόμενο στη συμφωνία πώλησης και η επιχείρηση είναι αβέβαιη για την πιθανότητα επιστροφής.

Η παρακράτηση της κυριότητας για εξασφάλιση της είσπραξης του οφειλόμενου ποσού, δεν θεωρείται ουσιώδης κίνδυνος της κυριότητας και κατά συνέπεια η συναλλαγή αποτελεί πώληση. Ομοίως, δεν θεωρείται ουσιώδης κίνδυνος, η πώληση με το δικαίωμα επιστροφής από τον πελάτη, αν δεν μείνει ικανοποιημένος. Σ' αυτές τις περιπτώσεις ο πωλητής καταχωρεί μια υποχρέωση για επιστροφές βασιζόμενος στην προηγούμενη εμπειρία του.

Έσοδα και έξοδα που αφορούν την ίδια τη συναλλαγή καταχωρούνται συγχρόνως [αρχή συσχετισμού εσόδων – εξόδων]. Όμως ένα έσοδο δεν μπορεί να καταχωρηθεί, όταν οι αντίστοιχες δαπάνες δεν μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα. Σε τέτοιες περιπτώσεις κάθε αντάλλαγμα που έχει ήδη εισπραχθεί για την πώληση των αγαθών, καταχωρείται ως υποχρέωση.

4.12.4. ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής που αφορά την παροχή υπηρεσιών μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα, η καταχώριση εσόδου σχετιζόμενου με τη συναλλαγή πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημέρα του Ισολογισμού. Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα, όταν όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις πληρούνται:

- Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

- Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- Το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα.
- Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη συναλλαγή και αυτές που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα.

Ο παρέχων υπηρεσίες μπορεί να κάνει βάσιμες εκτιμήσεις, αφού έχει συμφωνήσει στα ακόλουθα με το αντισυμβαλλόμενο μέρος:

- Τα δικαιώματα που μπορεί να ασκήσει κάθε συμβαλλόμενο μέρος σχετικά με τις υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν για να ληφθούν.
- Την αμοιβή των υπηρεσιών.
- Τον τρόπο και τους όρους διακανονισμού.

Ο βαθμός ολοκλήρωσης της συναλλαγής μπορεί να προσδιορισθεί με τις παρακάτω μεθόδους:

- Επιμέτρηση του εκτελεσθέντος έργου.
- Ολοκλήρωση έως την ημέρα εκτίμησης υπηρεσίες, σε σχέση με το σύνολο αυτών.
- Πραγματοποιηθείσες δαπάνες μέχρι την ημέρα εκτίμησης σε σχέση με το σύνολο του κόστους της υπηρεσίας που πρέπει να παρασχεθεί.

Τμηματικές πληρωμές και προκαταβολές από τους πελάτες δεν αντικατοπτρίζουν συνήθως τις εκτελεσθείσες υπηρεσίες.

Όταν το αποτέλεσμα της συναλλαγής που αφορά παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα, το έσοδο πρέπει να λογίζεται μόνο κατά την έκταση που τα λογιζόμενα έξοδα είναι ανακτήσιμα.

4.12.5. ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

Το έσοδο που προκύπτει από την εκ μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που δίνουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα πρέπει να λογίζεται με βάση τα όσα παρατίθενται στην παράγραφο 3, όταν:

- Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
- Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Τα έσοδα αυτά λογίζονται με βάση τους εξής κανόνες:

- Οι τόκοι λογίζονται βάση μιας χρονικής αναλογίας, που προσδιορίζεται από την πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου.
- Τα δικαιώματα πρέπει να λογίζονται με βάση την πραγματοποίηση, σύμφωνα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης.
- Τα μερίσματα λογίζονται, όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα εισπραξής τους από τους μετόχους.

Όταν μια τοκοφόρος επένδυση ενσωματώνεται κατά την απόκτησή της δουλευμένους τόκους, τότε ως έσοδο λογίζονται οι μετά την απόκτηση εισπρακτέοι τόκοι. Όταν διανέμονται μερίσματα από τα προ της αποκτήσεως της συμμετοχής καθαρά κέρδη, τα μερίσματα αυτά εκπίπτουν από το κόστος αγοράς της συμμετοχής.

4.13. ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ (Δ.Λ.Π.19) **EMPLOYEES BENEFITS (I.A.S.19)**

4.13.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τη λογιστική απεικόνιση και τις γνωστοποιήσεις για παροχές από έναν εργοδότη στους εργαζόμενους και εφαρμόζεται για όλες τις παροχές συμπεριλαμβάνοντας και εκείνες που παρέχονται:

- Σύμφωνα με τυπικά προγράμματα.
- Σύμφωνα με νομοθετικούς κανόνες ή μέσω κλαδικών συμβάσεων.
- Από άτυπες πρακτικές που καταλήγουν όμως σε μια τεκμαιρόμενη δέσμευση.

Σύμφωνα με αυτό το πρότυπο οι παροχές σε εργαζόμενους χωρίζονται σε 5 μεγάλες κατηγορίες:

- Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους.
- Παροχές μετά την απασχόληση.
- Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους.
- Παροχές λήξεως της εργασιακής σχέσεως.
- Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.

Οι ανωτέρω παροχές μπορεί να χορηγούνται είτε άμεσα στους εργαζόμενους είτε στα προστατευόμενα αυτών μέλη. Επίσης, αφορά όλους τους εργαζόμενους ανεξαρτήτως του τρόπου παροχής της υπηρεσίας (πλήρες ωράριο, μερικό, ευκαιριακοί, μόνιμοι, κ.λ.π.) καθώς και της θέσης τους στην ιεραρχία(απλό προσωπικό, Διευθυντές, κ.λ.π.)

ΟΡΙΣΜΟΙ

Παροχές σε εργαζόμενους είναι όλες οι μορφές της αντιπαροχής που δίδεται από μια επιχείρηση σε αντάλλαγμα για την παρεχόμενη από τους εργαζόμενους υπηρεσία.

Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους είναι παροχές (εκτός από παροχές λήξεως της εργασιακής σχέσης και παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή σε αξία αυτών)που λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε 12 μήνες μετά το τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες.

Προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μια επιχείρηση χορηγεί παροχές μετά την απασχόληση σε έναν ή περισσότερους εργαζόμενους.

Προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση κατά τα οποία, μια επιχείρηση πληρώνει καθορισμένες εισφορές σε έναν ιδιαίτερο φορέα (Ταμείο) και δεν θα έχει καμία νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση να πληρώνει περαιτέρω εισφορές, αν το Ταμείο δεν κατέχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία για να πληρώνει όλες τις παροχές σε εργαζόμενους που αφορούν στην υπηρεσία τους κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις.

Προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι προγράμματα μετά την απασχόληση, αλλά εκτός από τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών.

Προγράμματα πολλών εργοδοτών είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών (άλλα εκτός από κρατικά προγράμματα) ή προγράμματα καθορισμένων παροχών (άλλα εκτός από κρατικά προγράμματα) που:

- Συγκεντρώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρονται από διάφορες επιχειρήσεις, τα οποία δεν είναι κάτω από κοινό έλεγχο και
- Χρησιμοποιούν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για να χορηγούν παροχές σε εργαζομένους περισσότερων από μιας επιχειρήσεων πάνω στη βάση ότι, επίπεδα εισφορών και παροχών προσδιορίζονται χωρίς αναφορά στην ταυτότητα της επιχείρησης που απασχολεί τους εργαζομένους που αφορούν.

Άλλες μακροχρόνιες παροχές σε εργαζομένους είναι παροχές (εκτός από παροχές μετά την απασχόληση, παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως και παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή σε αξία αυτών), οι οποίες δεν λήγουν στο σύνολο μέσα στους 12 μήνες μετά το τέλος της χρήσης στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.

Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως είναι παροχές σε εργαζομένους πληρωτέες ως αποτέλεσμα:

- Είτε απόφασης μιας επιχείρησης να τερματίσει μια απασχόληση εργαζομένου πριν την κανονική ημερομηνία αποχώρησης,
- Είτε απόφασης ενός εργαζομένου να αποδεχθεί εθελοντικά απόλυση με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές.

Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών είναι παροχές σε εργαζομένους, σύμφωνα με τις οποίες:

- Είτε οι εργαζόμενοι δικαιούνται να λάβουν συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από την επιχείρηση (ή την μητρική της),
- Είτε το ποσό της υποχρέωσης της επιχείρησης προς τους εργαζομένους εξαρτάται από τη μελλοντική τιμή των συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται από την επιχείρηση.

Προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών, είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες, κατά τις οποίες μια επιχείρηση χορηγεί παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή σε αξία αυτών για ένα ή περισσότερους εργαζομένους.

Κατοχυρωμένες παροχές σε εργαζομένους είναι παροχές σε εργαζομένους που δεν εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση.

Παρούσα αξία μιας υποχρέωσης καθορισμένης παροχής είναι η παρούσα αξία, χωρίς έκπτωση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος των αναμενόμενων μελλοντικών πληρωμών που χρειάζονται για να διακανονίσουν την υποχρέωση που προέρχεται από υπηρεσία εργαζομένου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις.

Κόστος τρέχουσας απασχόλησης είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής, που προέρχεται από την απασχόληση εργαζομένου κατά την τρέχουσα χρήση.

Δαπάνη τόκων είναι η αύξηση κατά τη διάρκεια μιας χρήσης στην παρούσα αξία μιας υποχρέωσης καθορισμένης παροχής, που αυξάνει, γιατί οι παροχές είναι μια χρήση πλησιέστερα προς τον διακανονισμό.

Τα περιουσιακά στοιχεία προγράμματος συντίθενται από:

- Περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από ένα φορέα μακροχρόνιων παροχών σε εργαζομένους και
- Ειδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια.

Περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από ένα φορέα μακροχρόνιων παροχών σε εργαζομένους είναι περιουσιακά στοιχεία (άλλα εκτός από μη μεταβιβάσιμα χρηματοπιστωτικά μέσα που εκδίδονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις) που:

- Κατέχονται από ένα φορέα (ένα Ταμείο) που είναι νομικά ιδιαίτερο πρόσωπο από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις και υφίστανται μόνο για να πληρώνει ή να χρηματοδοτεί τις παροχές των εργαζομένων και
- Είναι διαθέσιμα για να χρησιμοποιούνται μόνο για πληρωμή ή χρηματοδότηση των παροχών σε εργαζομένους και δεν είναι διαθέσιμα για τους πιστωτές της επιχείρησης, που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις (ακόμα και σε πτώχευση) και δεν μπορούν να επιστραφούν στην επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, εκτός αν:
 - Τα απομένοντα περιουσιακά στοιχεία του φορέα είναι επαρκή για να αντιμετωπίσουν όλες τις σχετικές με τις παροχές των εργαζομένων υποχρεώσεις του προγράμματος ή της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις ή
 - Τα περιουσιακά στοιχεία επιστρέφονται στην επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις ως αποζημίωση αυτής για τις ήδη πληρωθείσες παροχές σε εργαζομένους.

Ειδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο σημαίνει ένα ασφαλιστήριο που εκδίδεται από έναν ασφαλιστή που δεν είναι συνδεδεμένο μέρος (Δ.Λ.Π. 24) της επιχείρησης που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις, εφόσον το προϊόν του ασφαλιστηρίου:

- Μπορεί να χρησιμοποιείται μόνο για να πληρώσει ή να χρηματοδοτήσει παροχές σε εργαζομένους, σύμφωνα με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών.
- Δεν είναι διαθέσιμο στους ίδιους πιστωτές της επιχείρησης, που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις (ακόμη και σε πτώχευση), εκτός αν:
 - Το προϊόν αντιπροσωπεύει πλεόνασμα περιουσιακών στοιχείων που δεν χρειάζονται για το ασφαλιστήριο στην αντιμετώπιση όλων των σχετικών υποχρεώσεων και παροχών σε εργαζομένους ή
 - Το προϊόν επιστρέφεται στην οικονομική επιχείρηση που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για αποζημίωση αυτής και τις ήδη πληρωθείσες παροχές σε εργαζομένους.

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλάσσονταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δυο μερών που ενεργούν με γνώση και με την θέλησή τους σε μια συναλλαγή κάτω από κανονικές συνθήκες.

Απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι τόκοι, μερίσματα και άλλα έσοδα που προέρχονται από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μαζί με πραγματοποιήσιμα και απραγματοποίητα κέρδη ή ζημίες από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μείον κάθε δαπάνη διοικήσεως του προγράμματος και μείον κάθε φόρο πληρωτέο από το ίδιο το πρόγραμμα.

Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες περιλαμβάνουν:

- Αναπροσαρμογές πείρας (διαφορές μεταξύ προηγούμενων αναλογιστικών παραδοχών και ότι έχει πραγματικά συμβεί) και
- Τα αποτελέσματα των μεταβολών σε αναλογιστικές παραδοχές.

Κόστος προϋπηρεσίας είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής για υπηρεσία εργαζομένου σε προηγούμενες περιόδους, που καταλήγει στην τρέχουσα περίοδο από την καθιέρωση ή τις μεταβολές των παροχών μετά την απασχόληση ή άλλων μακρόχρονων παροχών σε εργαζομένους. Κόστος προϋπηρεσίας μπορεί να είναι είτε θετικό (όταν παροχές καθιερώνονται ή βελτιώνονται) είτε αρνητικό (όταν μειώνονται υπάρχουσες παροχές).

4.14. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ (Δ.Λ.Π.20) **ACCOUNTING FOR GOVERNMENT AND DISCLOSURE OF GOVERNMENT ASSISTANCE (I.A.S.20)**

4.14.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων. Δεν έχει όμως εφαρμογή για τα ειδικότερα προβλήματα που προκύπτουν από τη λογιστική απεικόνιση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντικατοπτρίζουν τις μεταβολές των τιμών, για την κρατική υποστήριξη με τη μορφή πλεονεκτημάτων, όπως φορολογικές απαλλαγές, φορολογικές εκπτώσεις για επενδύσεις, πρόσθετες αποσβέσεις και μειωμένους συντελεστές φόρου, για την κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία μιας επιχείρησης και για τις κρατικές επιχορηγήσεις για τη Γεωργία, που καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 41.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Κράτος, για σκοπούς αυτού του προτύπου, είναι το Δημόσιο, οι Δημόσιες Υπηρεσίες και παρόμοιες τοπικές, εθνικές ή διεθνείς αρχές.

Κρατική υποστήριξη είναι το μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή κατηγορία επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις. Στην έννοια της κρατικής υποστήριξης δεν περιλαμβάνονται τα ωφελήματα που παρέχονται μόνο έμμεσα, μέσω της εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι η δημιουργία υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές ή η επιβολή περιοριστικών μέτρων σε ανταγωνιστές.

Κρατική επιχορήγηση είναι η ενίσχυση που παρέχεται από το Κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση, σε ανταπόδοση του ότι αυτή έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της. Δεν περιλαμβάνονται στην έννοια αυτή οι κρατικές ενισχύσεις που λόγω της μορφής τους, δεν είναι επιδεκτικές αποτίμησης, καθώς και οι συναλλαγές με το Δημόσιο για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.

Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο, ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, να κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, να αποκτήσει μακράς διάρκειας περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν επίσης, να ορίζονται και πρόσθετοι όροι αναφορικά με το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή με την χρονική περίοδο στην οποία αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

Επιχορηγήσεις που αφορούν τα αποτελέσματα είναι κρατικές επιχορηγήσεις που δεν σχετίζονται με την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων.

Χαριστικά δάνεια είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους, αφ' όσον τηρηθούν ορισμένες προϋποθέσεις.

4.14.2. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ

Οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται, όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- Η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης, και
- Η επιχορήγηση θα εισπραχθεί.

Χαριστικό δάνειο που χορηγείται από το κράτος αντιμετωπίζεται λογιστικά ως κρατική επιχορήγηση, εφ' όσον υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα εκπληρώσει τους όρους της μη επιστροφής του.

- **Κρατικές επιχορηγήσεις που λαμβάνονται για κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών**

Οι επιχορηγήσεις αυτές λογίζονται ως έσοδα στη γρήση στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα εισπραξής τους. Επίσης, λογίζονται ως έσοδα στη γρήση στη οποία δημιουργείται το δικαίωμα εισπράξεως και οι επιχορηγήσεις που δίδονται για άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης χωρίς την περαιτέρω διενέργεια δαπανών.

- **Κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία**

Οι επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανόμενης και της εύλογης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, πρέπει να εμφανίζονται στον Ισολογισμό, είτε με τη μορφή εσόδου επόμενων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

Επιχορηγήσεις που εμφανίζονται ως έσοδα επόμενων χρήσεων, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως με ετήσιους συντελεστές, ανάλογους με τους συντελεστές απόσβεσης των περιουσιακών στοιχείων για τα οποία λήφθηκαν.

- **Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων**

Η υποχρέωση επιστροφής μιας κρατικής επιχορήγησης λογιστικά αντιμετωπίζεται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης. Αν η επιστροφή μιας επιχορήγησης αφορά στα αποτελέσματα, γίνεται πρώτα συμψηφισμός του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού με την επιχορήγηση αυτή λογαριασμού εσόδων επόμενων χρήσεων και η διαφορά βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα χρήσεως. Αν η επιστροφή αφορά σε περιουσιακό στοιχείο, τότε αυτή φέρεται σε αύξηση του περιουσιακού στοιχείου ή σε μείωση του υπολοίπου του λογαριασμού “ Έσοδα επόμενων χρήσεων “. Το σωρευμένο ποσό των επιπλέον αποσβέσεων που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα είχε βαρύνει τα αποτελέσματα, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να λογίζεται αμέσως σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσεως.

4.15. ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ (Δ.Λ.Π.21) **THE EFFECTS OF CHANGES IN FOREIGN EXCHANGE RATES (I.A.S.21)**

4.15.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι η λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα, ο προσδιορισμός της συναλλαγματικής ισοτιμίας που πρέπει να χρησιμοποιηθεί και ο τρόπος καταχώρησης στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής επίδρασης των μεταβολών των ισοτιμιών.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και τη μετατροπή οικονομικών καταστάσεων των εκμεταλλεύσεων εξωτερικού που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Το πρότυπο δεν ασχολείται με τη λογιστική της αντισταθμίσεως του κινδύνου σε ξένο νόμισμα στοιχείων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Εκμετάλλευση εξωτερικού είναι μια θυγατρική ή συγγενής εταιρία ή μια κοινοπραξία ή υποκατάστημα της επιχείρησης που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις και των οποίων οι δραστηριότητες βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική από τη χώρα της επιχείρησης αυτής.

Οικονομική μονάδα εξωτερικού είναι μια εκμετάλλευση εξωτερικού, οι δραστηριότητες της οποίας δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος εκείνων της εξεταζόμενης επιχείρησης.

Τηρούμενο νόμισμα είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Ξένο νόμισμα είναι ένα νόμισμα διαφορετικό από το τηρούμενο νόμισμα μιας επιχείρησης.

Τιμή συναλλάγματος (ισοτιμία) είναι η σχέση ανταλλαγής δυο νομισμάτων.

Συναλλαγματική διαφορά είναι η διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή με διαφορετικές ισοτιμίες του ίδιου αριθμού μονάδων ενός ξένου νομίσματος στο τηρούμενο νόμισμα.

Τιμή κλεισίματος είναι η τιμή ημέρας του συναλλάγματος κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Καθαρή επένδυση σε οικονομική μονάδα εξωτερικού είναι το μερίδιο της εξεταζόμενης επιχείρησης στην καθαρή περιουσία της οικονομικής μονάδας εξωτερικού.

Νομισματικά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και απαιτήσεις και υποχρεώσεις εισπρακτέες ή πληρωτέες σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα χρηματικά ποσά.

4.15.2. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

Τέτοιες συναλλαγές είναι:

- Αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, των οποίων η τιμή καθορίζεται σε ξένο νόμισμα.
- Λήψη ή παροχή δανείων που είναι εξοφλητέα σε ξένο νόμισμα.
- Συμμετοχή ως συμβαλλόμενο μέρος σε μια ανεκτέλεστη σύμβαση σε ξένο νόμισμα.
- Η με οποιονδήποτε άλλο τρόπο απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή η ανάληψη και ο διακανονισμός υποχρεώσεων που είναι εκπεφρασμένες σε ξένο νόμισμα.

4.15.2.1. ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ

Η αρχική καταχώρηση μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, γίνεται με την εφαρμογή στο ποσό του ξένου νομίσματος της ισοτιμίας μεταξύ του τηρούμενου και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Η ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής αναφέρεται συχνά ως η τιμή ημέρας του συναλλάγματος (spot rate).

4.15.3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΣΕ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΟΥΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥΣ

➤ Βασική μέθοδος

- Τα σε ξένο νόμισμα εκφρασμένα νομισματικά στοιχεία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού εμφανίζεται με την τιμή κλεισίματος.
- Τα σε ξένο νόμισμα μη νομισματικά στοιχεία που παρακολουθούνται στο ιστορικό κόστος, εμφανίζονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής.
- Τα σε ξένο νόμισμα μη νομισματικά στοιχεία που παρακολουθούνται σε πραγματικές αξίες, εμφανίζονται με τις ισοτιμίες που υπήρχαν, όταν προσδιορίστηκαν οι αξίες αυτές.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τον διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή κατά την παρουσίαση τέτοιων στοιχείων της επιχείρησης σε διαφορετικές τιμές από εκείνες στις οποίες είχαν αρχικώς καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως, ή είχαν εμφανιστεί σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να λογίζονται στα έσοδα ή στα έξοδα της χρήσεως στην οποία προκύπτουν. Στην περίπτωση όμως που οι συναλλαγματικές διαφορές προκύπτουν από ένα νομισματικό στοιχείο, το οποίο στην ουσία αποτελεί μέρος μιας καθαρής επένδυσης της επιχείρησης σε οικονομική μονάδα του εξωτερικού, καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια μέχρι τη διάθεση της καθαρής επένδυσης, οπότε μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως. Ομοίως, στην καθαρή θέση εντάσσονται οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από μια υποχρέωση σε ξένο νόμισμα, η οποία τηρείται σε αντιστάθμιση του κινδύνου της καθαρής επένδυσης της επιχείρησης σε οικονομική

μονάδα του εξωτερικού. Οι συναλλαγματικές αυτές διαφορές καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη διάθεση της επένδυσης.

➤ Εναλλακτική μέθοδος

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από μια σοβαρή υποτίμηση ή διολίσθηση του νομίσματος, έναντι της οποίας δεν υπάρχουν πρακτικά μέσα αντιστάθμισης των κινδύνων, γεγονός που επιδρά στις υποχρεώσεις που δεν μπορεί να διακανονιστούν και οι οποίες προκύπτουν άμεσα από την πρόσφατη αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου που τιμολογήθηκε σε ξένο νόμισμα, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, εφόσον αυτή η αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία δεν υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του στοιχείου.

4.16. ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Δ.Λ.Π.22) **BUSINESS COMBINATIONS (I.A.S.22)**

4.16.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση της ενοποίησης των επιχειρήσεων, τόσο με τη μέθοδο της αγοράς όσο και με τη σπάνια περίπτωση της συνένωσης δικαιωμάτων, όπου δεν είναι δυνατό να προσδιορισθεί αγοραστής. Η απόκτηση μιας επιχείρησης με αγορά περιλαμβάνει διάφορα θέματα, όπως ο επιμερισμός του κόστους στα επιμέρους στοιχεία, η παρακολούθηση της υπεραξίας, ο προσδιορισμός του ύψους των δικαιωμάτων μειοψηφίας και η λογιστική της απόκτησης των σταδιακών αγορών. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με συναλλαγές μεταξύ επιχειρήσεων κάτω από κοινό έλεγχο και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες (Δ.Λ.Π. 31).

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ενοποίηση επιχειρήσεων είναι η συσπείρωση ξεχωριστών επιχειρήσεων σε οικονομικό συγκρότημα, ύστερα από συνένωση μιας επιχείρησης με μια άλλη, ή ύστερα από την απόκτηση του ελέγχου πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης επιχείρησης.

Αγορά (απόκτηση) είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων, στην οποία μια από τις επιχειρήσεις **η αγοράστρια** αποκτά έλεγχο πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης επιχείρησης της αγοραζόμενης, με αντάλλαγμα τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, τη δημιουργία μιας υποχρέωσης ή την έκδοση μετοχών ή μεριδίων.

Συνένωση δικαιωμάτων είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων, στην οποία οι μέτοχοι ή εταίροι των ενοποιούμενων επιχειρήσεων συνδυάζουν έλεγχο πάνω στο σύνολο ή σχεδόν στο σύνολο της καθαρής περιουσίας και των εργασιών τους, για να επιτύχουν μια συνεχή αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και των ωφελειών, που σχετίζονται με αυτή τη συγκρότηση, ούτως ώστε καθένα από τα δύο μέρη να μη μπορεί να θεωρηθεί αγοραστής.

Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητες.

Μητρική είναι μια επιχείρηση που έχει μια ή περισσότερες θυγατρικές.

Θυγατρική είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από άλλη επιχείρηση.

Δικαίωμα μειοψηφίας είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής που αναλογεί στα δικαιώματα τα οποία δεν ανήκουν άμεσα ή έμμεσα, μέσω θυγατρικών, στην μητρική.

Ημερομηνία αγοράς είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο έλεγχος της καθαρής περιουσίας και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της αγοραζόμενης μεταφέρεται ουσιαστικά στην αγοράστρια.

4.16.2. ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕ ΑΓΟΡΑ

Σε μια αγορά επιχειρήσεων προσδιορίζεται ο αγοραστής, αν συμβαίνει κάτι από τα κατωτέρω:

- Μια επιχείρηση αγοράζει το 50% + των δικαιωμάτων μιας άλλης επιχείρησης.
- Μια επιχείρηση εξασφαλίζει σε συμφωνία με άλλους τον έλεγχο του 50% + των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης.
- Μια επιχείρηση κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας άλλης επιχείρησης, σύμφωνα με το καταστατικό ή συμβατικό όρο, έστω και με απόκτηση δικαιωμάτων ψήφου κάτω του 50%.
- Μια επιχείρηση έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου μιας άλλης επιχείρησης, έστω και με δικαιώματα ψήφου κάτω του 50%.
- Μια επιχείρηση έχει τη δυνατότητα πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου άλλης επιχείρησης, έστω και με δικαιώματα ψήφου κάτω του 50%.

4.17. ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ (Δ.Λ.Π.23) **BORROWING COSTS (I.A.S.23)**

4.17.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό του δανειακού κόστους. Δεν περιλαμβάνεται στο πεδίο εφαρμογής του το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος κεφαλαίου.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Κόστος δανεισμού είναι οι τόκοι και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για λήψη δανείων. Το κόστος δανείου μπορεί να περιλαμβάνει :

- Τραπεζικούς τόκους υπεραναλήψεων καθώς και τόκους βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων.
- Απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιον λήψεως ή υπέρ το άρτιον εξοφλήσεως δανείων.
- Βοηθητικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη λήψη δανείων.
- Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 17).
- Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται συμπληρωματικό ποσό των χρεωστικών τόκων.

Μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που κατ' ανάγκη χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώλησή του.

Παραδείγματα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων αποτελούν τα αποθέματα, που χρειάζονται μια σημαντική χρονική περίοδο για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση όπως καπνός, ποτά, τα βιομηχανοστάσια, οι εγκαταστάσεις παραγωγής ρεύματος και οι επενδύσεις σε ακίνητα.

4.17.2. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

➤ Βασική μέθοδος

Το κόστος δανεισμού λογίζεται στα αποτελέσματα της χρήσεως, στην οποία πραγματοποιείται.

➤ Εναλλακτική μέθοδος

Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή η παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μεταφέρεται σε αύξηση του κόστους του στοιχείου αυτού.

Το ποσό αυτό προσδιορίζεται ως εξής:

- Όταν τα κεφάλαια προορίζονται αποκλειστικά για την απόκτηση του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου στοιχείου, τότε όλοι οι τόκοι αυξάνουν την αξία του, από τη στιγμή που διενεργείται η δαπάνη απόκτησης του περιουσιακού στοιχείου μέχρι τη στιγμή που θα είναι έτοιμο για την χρησιμοποίησή του ή

πώλησή του. Σε περιπτώσεις αναστολής της κατασκευαστικής περιόδου, χωρίς να υπάρχει λογική δικαιολογία, η μεταφορά τόκων στα περιουσιακά αυτά στοιχεία διακόπτεται.

- Όταν δεν υπάρχει άμεση σχέση κόστους δανεισμού και μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, για παράδειγμα όταν ο δανεισμός είναι γενικός, το κόστος δανεισμού που πρέπει να μεταφερθεί σε ένα τέτοιο περιουσιακό στοιχείο προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτόκιο κεφαλαιοποίησης στις δαπάνες για αυτό το στοιχείο. Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησης πρέπει να λαμβάνεται ο μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με τα δάνεια της επιχείρησης που παραμένουν αχρησιμοποίητα κατά τη διάρκεια της χρήσεως, εξαιρουμένων των δανείων που αφορούν ειδικά την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου. Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιείται σε δεδομένη χρήση δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του πραγματοποιούμενου μέσα στην ίδια χρήση κόστους δανεισμού. Οι δαπάνες για ένα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνουν μόνο εκείνες που έχουν ως αποτέλεσμα την πληρωμή μετρητών, μεταφορές άλλων περιουσιακών στοιχείων, ή την ανάληψη εντόκων υποχρεώσεων. Οι δαπάνες αυτές μειώνονται με τυχόν λαμβανόμενες επιχορηγήσεις που αφορούν το περιουσιακό αυτό στοιχείο. Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της χρήσεως περιλαμβανομένου και του κόστους δανεισμού που έχει ήδη μεταφερθεί στο στοιχείο αυτό, αποτελεί κανονικά μια λογική προσέγγιση των επενδυτικών δαπανών στις οποίες εφαρμόζεται το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης αυτής της χρήσεως.

Η μεταφορά του κόστους δανεισμού στα στοιχεία αυτά πρέπει να αρχίζει όταν:

- Διενεργείται η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο,
- πραγματοποιείται το κόστος δανεισμού και
- βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.

Οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί ένα περιουσιακός στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του μπορεί να περιλαμβάνουν τεχνική και διοικητική εργασία, όπως για παράδειγμα λήψη αδειών πριν την έναρξη της κατασκευής. Στις δραστηριότητες αυτές δεν περιλαμβάνονται όσες αφορούν σε ήδη πραγματοποιημένη παραγωγή ή ανάπτυξη που μεταβάλλει την κατάσταση ενός κατεχόμενου περιουσιακού στοιχείου. Μεγάλη προσοχή θα πρέπει να δίνεται, ώστε να μην υπάρξει υπέρβαση του κόστους του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου σε σχέση με την ανακτήσιμή αξία του. Στην περίπτωση που υπάρξει τέτοια υπέρβαση το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να υποτιμάται και να καταχωρούνται ζημίες απομείωσης της αξίας του. Όταν μια επιχείρηση υιοθετεί την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο, αυτή η μέθοδος πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια σε όλες τις δανειακές δαπάνες που άμεσα είναι επιρριπτέες στην αγορά, κατασκευή ή παραγωγή όλων των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Συνεπώς, δεν είναι ορθό για μια επιχείρηση να εφαρμόζει επιλεκτικά τη μέθοδο αυτή για ορισμένα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία [Διερμηνεία αριθμός 2, υιοθέτηση εναλλακτικής μεθόδου].

4.18. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ (Δ.Λ.Π.24) **RELATED PARTY DISCLOSURES (I.A.S.24)**

4.18.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για την γνωστοποίηση των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών. Ως τέτοιες συναλλαγές νοούνται οι συναλλαγές των κατωτέρω:

- Επιχειρήσεων που άμεσα ή έμμεσα, μέσω ενός ή περισσότερων ενδιάμεσων ελέγχων ή ελέγχονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις ή βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο με την επιχείρηση αυτή (συμπεριλαμβάνονται εταιρίες χαρτοφυλακίου, θυγατρικές και αδελφές θυγατρικές).
- Συγγενών εταιριών.
- Ιδιωτών και των μελών των οικογενειών τους που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα δικαιώματα ψήφου στην επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, τα οποία δικαιώματα παρέχουν στα ανωτέρω πρόσωπα ουσιώδη επιρροή πάνω στην επιχείρηση.
- Στελεχών της επιχείρησης και των μελών των οικογενειών τους.
- Επιχειρήσεων στις οποίες σημαντικά δικαιώματα κατέχουν ιδιώτες που έχουν δικαιώματα ψήφου στην υπό εξέταση επιχείρηση καθώς και στελέχη της υπό εξέταση επιχείρησης που έχουν δικαιώματα στις επιχειρήσεις αυτές.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Συνδεδεμένα μέρη είναι δυο μέρη που το ένα έχει τη δυνατότητα να ελέγχει το άλλο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή πάνω στο άλλο, κατά τη λήψη των οικονομικών και επιχειρηματικών αποφάσεων.

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

Έλεγχος είναι η κυριότητα άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, περισσότερων από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης ή ενός ουσιαστικού μέρους των δικαιωμάτων ψήφου μαζί με το δικαίωμα κατεύθυνσης, βάσει καταστατικού ή συμφωνίας της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της διοίκησης της επιχείρησης.

Ουσιώδης επιρροή είναι η συμμετοχή στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης, αλλά όχι ο έλεγχος αυτών των πολιτικών. Δεν θεωρούνται συνδεδεμένα μέρη τα ακόλουθα:

- Δυο εταιρίες επειδή απλώς έχουν από κοινού έναν διοικητικό σύμβουλο, με την προϋπόθεση ότι αυτός δεν μπορεί να επηρεάσει τις πολιτικές των εταιριών.
- Οι χρηματοδότες, οι εμπορικές ενώσεις, οι επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και οι κρατικές επιχειρήσεις, κατά τη διαδικασία των συνήθων συναλλαγών τους με την επιχείρηση.
- Ένας απλός πελάτης, προμηθευτής, εκπρόσωπος ή γενικός πράκτορας, με τον οποίο η επιχείρηση διεξάγει έναν ουσιώδη όγκο επιχειρηματικών συναλλαγών.

4.19. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ (Δ.Λ.Π.26) **ACCOUNTING AND REPORTING BY RETIREMENT BENEFIT PLANS (I.A.S.26)**

4.19.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές εκθέσεις των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης, όταν καταρτίζονται τέτοιες εκθέσεις. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου ένα Πρόγραμμα Παροχών θεωρείται μια μονάδα ξεχωριστή από τους εργοδότες που συμμετέχουν στο πρόγραμμα και η οποία (μονάδα) παρουσιάζει δικές της οικονομικές εκθέσεις. Το αν θα έχει η μονάδα αυτή ξεχωριστή νομική προσωπικότητα και υπεύθυνους διαχειριστές ή όχι, δεν επηρεάζει την εφαρμογή αυτού του Προτύπου.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Προγράμματα Παροχών Αποχώρησης είναι συμφωνίες με βάση τις οποίες μια επιχείρηση προβαίνει σε παροχές προς το προσωπικό της, κατά ή μετά τη λήξη της σχέσεως εργασίας, (είτε με τη μορφή ετήσιου εισοδήματος είτε με ένα εφ' άπαξ ποσό), εφόσον οι παροχές αυτές ή οι συνεισφορές των εργοδοτών σε αυτές, μπορεί να προσδιοριστούν ή να εκτιμηθούν πριν από την αποχώρηση, με βάση τους όρους ενός εγγράφου ή την πρακτική της επιχείρησης.

Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών είναι προγράμματα παροχών αποχώρησης, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές αποχώρησης, προσδιορίζονται με βάση τις εισφορές σε ένα ασφαλιστικό κεφάλαιο μαζί με τις αποδόσεις της επένδυσης αυτού του κεφαλαίου.

Προγράμματα Καθορισμένων Παροχών είναι προγράμματα παροχών αποχώρησης, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές αποχώρησης προσδιορίζονται από ένα μαθηματικό τύπο, συνήθως βασιζόμενο είτε στις αποδοχές των εργαζομένων, είτε στα έτη υπηρεσίας, ή και στους δυο αυτούς παράγοντες.

Σχηματισμός κεφαλαίου είναι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σε ένα φορέα (Λογαριασμό ή ταμείο), ξεχωριστό από την επιχείρηση για την αντιμετώπιση μελλοντικών υποχρεώσεων καταβολής παροχών αποχώρησης.

Συμμετέχοντες είναι τα μέλη ενός προγράμματος παροχών αποχώρησης και άλλοι που έχουν δικαίωμα στις παροχές σύμφωνα με το πρόγραμμα.

Καθαρή περιουσία διαθέσιμη για παροχές είναι τα περιουσιακά στοιχεία ενός προγράμματος μείον οι υποχρεώσεις, εκτός από την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης.

Αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων πληρωμών από ένα πρόγραμμα παροχών αποχώρησης στους υπάρχοντες και στους πρώην εργαζόμενους, που αφορά τις ήδη παρασχεθείσες υπηρεσίες.

Κατοχυρωμένες παροχές είναι παροχές, τα δικαιώματα στις οποίες, σύμφωνα με τους όρους ενός προγράμματος παροχών αποχώρησης, δεν εξαρτώνται από τη συνέχιση της απασχόλησης.

4.19.2. ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

➤ Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών

Η έκθεση γνωστοποίησης για ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, πρέπει να περιλαμβάνει μια κατάσταση της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχές και περιγραφή των μεθόδων κεφαλαιοδοτήσεως.

➤ Προγράμματα Καθορισμένων Παροχών

Η οικονομική έκθεση ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πρέπει να περιλαμβάνει:

- ✓ Είτε μια κατάσταση που δείχνει:
 - Την καθαρή περιουσία που είναι διαθέσιμη για παροχές.
 - Την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και μη κατοχυρωμένων
 - Το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα.
- ✓ Είτε μια κατάσταση της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχές περιλαμβάνουσα:
 - Είτε σημείωση γνωστοποιούσα την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης, με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και μη κατοχυρωμένων παροχών,
 - είτε παραπομπή για αυτή την πληροφόρηση σε μια συνημμένη αναλογιστική μελέτη.

Η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης, σύμφωνα με τα παραπάνω, πρέπει να βασίζεται στις υπεσχημένες παροχές, σύμφωνα με τους όρους του προγράμματος για παρασχεθείσες υπηρεσίες μέχρι σήμερα, χρησιμοποιώντας είτε τα επίπεδα της τρέχουσας μισθοδοσίας ή τα επίπεδα της προβλεπόμενης μισθοδοσίας, με γνωστοποίηση της βάσεως που χρησιμοποιήθηκε. Το αποτέλεσμα κάθε αλλαγής στις αναλογιστικές παραδοχές που έχει μια ουσιώδη επίδραση στην αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης, πρέπει επίσης να γνωστοποιείται.

Η έκθεση, πρέπει επίσης να εξηγεί τη σχέση μεταξύ αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης και της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχές, καθώς και τις μεθόδους κεφαλαιοδοτήσεως των υπεσχημένων παροχών.

4.20. ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ (Δ.Λ.Π.27) **CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS AND ACCOUNTING FOR INVESTMENTS IN SUBSIDIARIES (I.A.S.27)**

4.20.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι η λογιστική αντιμετώπιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου επιχειρήσεων κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής, καθώς και η απεικόνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές, στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να προκύπτουν οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Θυγατρική είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από μια άλλη επιχείρηση.

Μητρική είναι μια επιχείρηση που έχει μια ή περισσότερες θυγατρικές.

Όμιλος είναι μια μητρική και όλες οι θυγατρικές της.

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου, που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας επιχείρησης.

Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών στη μητρική.

4.20.2. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Μια μητρική πρέπει να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Σε περίπτωση που μια μητρική, είναι θυγατρική κατεχόμενη στο σύνολό της, ή σχεδόν στο σύνολό της, από άλλη μητρική, τότε αυτή δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εφόσον στην περίπτωση που κατέχεται σχεδόν στο σύνολό της, η μητρική έχει την έγκριση των μετόχων ή εταίρων της μειοψηφίας. Ως σχεδόν πλήρως κατεχόμενη, θεωρείται μια εταιρία της οποίας οι μετοχές με δικαίωμα ψήφου κατέχονται σε ποσοστό 90% ή περισσότερο από άλλη εταιρία.

4.20.3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

➤ **Εταιρίες που δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση**

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνονται θυγατρικές:

- Εταιρίες στις οποίες ο έλεγχος είναι προσωρινός, γιατί η θυγατρική αποκτήθηκε και κατέχεται αποκλειστικά εν όψει της μεταγενέστερης διάθεσής της στο εγγύς μέλλον.
- Εταιρίες που λειτουργούν κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς, που εμποδίζουν σημαντικά τη δυνατότητά της να μεταφέρει κεφάλαια στη μητρική.

Τέτοιες θυγατρικές πρέπει να απεικονίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39, δηλαδή σε πραγματικές αξίες, εφόσον είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια ή στο κόστος, εφόσον δεν είναι εισηγμένες.

➤ **Εταιρίες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση**

• *Διάφορες εταιρίες*

Μια μητρική που εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ενοποιεί όλες τις θυγατρικές ξένες και εγχώριες.

Οι επιχειρήσεις οι οποίες ελέγχονται από τη μητρική και περιλαμβάνονται στην ενοποίηση είναι εκείνες για τις οποίες ισχύει:

- ✓ Έλεγχος, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών του 50% και πλέον των δικαιωμάτων ψήφου.
- ✓ Δικαίωμα ελέγχου του 50% και πλέον των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές.
- ✓ Δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο, έστω και αν κατέχεται το 50% ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου.
- ✓ Δικαίωμα διορισμού ή παύσης της πλειονότητας των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, έστω και αν κατέχεται το 50% ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου.
- ✓ Δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου, έστω και αν κατέχεται το 50% ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου.

4.20.4. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΣΤΙΣ ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ

Στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή (μητρικής), επενδύσεις σε θυγατρικές, ανεξάρτητα του αν περιλαμβάνονται ή όχι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, απεικονίζονται:

- Είτε στο κόστος,
- είτε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,
- είτε ως διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία, δηλαδή στην πραγματική αξία τους (εφόσον είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια), σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39.

4.21. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ (Δ.Δ.Π.28)

ACCOUNTING FOR INVESTMENTS IN ASSOCIATES (I.A.S.28)

4.21.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από τον επενδυτή για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Συγγενής είναι μια επιχείρηση στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική, ούτε κοινοπραξία του επενδυτή.

Ουσιώδης επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σ' αυτές τις πολιτικές. Τούτο τεκμαίρεται, αν ο επενδυτής κατέχει άμεσα ή έμμεσα, μέσω θυγατρικών, τουλάχιστον το 20% των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας. Αν δεν κατέχει άμεσα ή έμμεσα το 20% τεκμαίρεται ότι αυτός δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός αν αυτό μπορεί να αποδειχθεί καθαρά. Η ύπαρξη ουσιώδους επιρροής καθίσταται πρόδηλη συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:

- ✓ Αντιπροσώπευση στο Διοικητικό Συμβούλιο.
- ✓ Συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης πολιτικής.
- ✓ Σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας.
- ✓ Ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού.
- ✓ Παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης ούτως ώστε να προκύπτουν οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Η μέθοδος της καθαρής θέσεως είναι μια λογιστική μέθοδος, κατά την οποία η επένδυση καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσεως και αναπροσαρμόζεται μετέπειτα για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας, μετά την ημερομηνία αποκτήσεως. Τα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από μια εκδότρια μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Αναπροσαρμογές στη λογιστική αξία της συμμετοχής μπορεί να γίνουν επίσης από μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων της εκδότριας, οι οποίες δεν έχουν συμπεριληφθεί στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων. Τέτοιες μεταβολές προκύπτουν από επανεκτίμηση της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων και των επενδύσεων, καθώς επίσης και από μεταβολές των συναλλαγματικών διαφορών που καταχωρούνται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Η μέθοδος του κόστους κτήσεως είναι μια λογιστική μέθοδος, κατά την οποία η επένδυση καταχωρείται στο κόστος κτήσεως. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων αντανakλά το κέρδος από την επένδυση, μόνο στην έκταση που ο επενδυτής λαμβάνει μερίσματα από σωρευμένα κέρδη της εκδότριας που προκύπτουν μετά την ημερομηνία απόκτησης. Μερίσματα που λαμβάνονται επιπλέον τέτοιων κερδών, θεωρούνται ανάκτηση της επένδυσης και καταχωρούνται αφαιρετικά του κόστους αυτής.

4.22. ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ (Δ.Λ.Π.29) FINANCIAL REPORTING IN HYPERINFLATIONARY ECONOMIES (I.A.S.29)

4.22.1 ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις (ιδιαιτερές και ενοποιημένες) κάθε επιχειρήσεως που τις καταρτίζει σε νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Πότε μια οικονομία είναι υπερπληθωριστική φαίνεται από τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

- Ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ξένα σταθερά νομίσματα.
- Ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα χρηματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος, αλλά βάσει σταθερών ξένων νομισμάτων.
- Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει, γίνονται σε τιμές που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά την διάρκεια της περιόδου πίστωσης.
- Επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών.
- Ο σωρευμένος πληθωρισμός μέσα σε τρία χρόνια ξεπέρασε το 100%.

4.22.2. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στο νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας και οι οποίες βασίζονται είτε στο ιστορικό κόστος, είτε στο τρέχον κόστος, πρέπει να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα συγκριτικά ποσά της προηγούμενης χρήσεως και κάθε πληροφόρηση σχετικά με τις προηγούμενες χρήσεις, πρέπει επίσης να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Το κέρδος ή η ζημία της καθαρής νομισματικής θέσης, πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα καθαρά αποτελέσματα και να γνωστοποιείται ξεχωριστά.

Η αναπροσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με αυτό το πρότυπο απαιτεί την εφαρμογή ορισμένων διαδικασιών όπως επίσης και ορθή κρίση. Η πάγια εφαρμογή αυτών των διαδικασιών και κρίσεων από χρήση σε χρήση, είναι περισσότερο σημαντική από την ακρίβεια των ποσών που προκύπτουν και συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

4.22.3. ΕΠΙΛΟΓΗ ΚΑΙ ΧΡΗΣΗ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ

Ο γενικός δείκτης τιμών με τον οποί ο αναπροσαρμόζονται οι οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με αυτό το πρότυπο, πρέπει να αντανakλά τις μεταβολές στη γενική αγοραστική δύναμη. Είναι προτιμητέο, όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους στο νόμισμα της ίδιας οικονομίας, να χρησιμοποιούν τον ίδιο δείκτη.

4.23. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ & ΟΜΟΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ (Δ.Λ.Π.30) **DISCLOSURES IN THE FINANCIAL STATEMENTS AT BANKS & SIMILAR FINANCIAL INSTITUTION (I.A.S.30)**

4.23.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων. Με τον όρο **Τράπεζα** νοούνται όλα τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα των οποίων μια από τις κύριες δραστηριότητες είναι να δέχονται καταθέσεις και να δανείζονται κεφάλαια με σκοπό την παροχή δανείων και τις επενδύσεις και όλα όσα εμπίπτουν στο αντικείμενο της Τραπεζικής ή όμοιας νομοθεσίας.

Οι τράπεζες αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό και με επιρροές επιχειρηματικό τομέα παγκοσμίως. Υπάρχει λοιπόν, σημαντικό ενδιαφέρον για την καλή κατάσταση των Τραπεζών και ειδικότερα για τη φερεγγυότητα και τη ρευστότητά τους. Η ρευστότητα αναφέρεται στη διαθεσιμότητα επαρκών κεφαλαίων για την αντιμετώπιση των αναλήψεων, των καταθέσεων και άλλων οικονομικών υποχρεώσεων καθώς αυτές λήγουν. Η φερεγγυότητα αναφέρεται στο πλεόνασμα των περιουσιακών στοιχείων πάνω από τις υποχρεώσεις και συνεπώς στην επάρκεια του Τραπεζικού Κεφαλαίου.

Οι τράπεζες εκτίθενται σε κινδύνους ρευστότητας και σε κινδύνους που προέρχονται από τις νομισματικές διακυμάνσεις, τις μεταβολές των επιτοκίων, τις μεταβολές στις τρέχουσες τιμές και την πτώχευση των αντισυμβαλλομένων. Μολονότι, αυτοί οι κίνδυνοι μπορεί να αντικατοπτρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των Τραπεζών λαμβάνουν καλύτερη γνώση, αν η διοίκηση παρέχει σχόλια σε αυτές που περιγράφουν τον τρόπο με τον οποίο αυτή διαχειρίζεται και ελέγχει τους κινδύνους που συνδέονται με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της Τράπεζας.

4.23.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ

Οι Τράπεζες χρησιμοποιούν διάφορες μεθόδους για την καταχώρηση και αποτίμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις τους. Παρ' ότι πρέπει να υπάρχει εναρμόνιση αυτών των μεθόδων, αυτή (η εναρμόνιση) είναι εκτός πεδίου εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

Όμως, για να είναι σε θέση οι χρήστες να αντιλαμβάνονται τη βάση πάνω στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί, πρέπει να γνωστοποιούνται οι λογιστικές μέθοδοι που αφορούν τα παρακάτω θέματα:

- Καταχώρηση των κύριων κατηγοριών εσόδων.
- Εκτίμηση αξίας επενδύσεων και διαπραγματεύσιμων χρεογράφων.
- Διάκριση μεταξύ όσων συναλλαγών και άλλων γεγονότων συνεπάγονται την καταχώρηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων στον Ισολογισμό και όσων συναλλαγών και άλλων γεγονότων προκαλούν μόνο ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις.

- Την βάση προσδιορισμού των ζημιών από δάνεια και προκαταβολές και της διαγραφής των μη εισπράξιμων δανείων και προκαταβολών.
- Την βάση προσδιορισμού των μεταβολών των γενικών τραπεζικών κινδύνων και την λογιστική αντιμετώπιση τέτοιων μεταβολών.

4.23.3. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Η τράπεζα πρέπει να παρουσιάζει την κατάσταση Αποτελεσμάτων με τρόπο που να ομαδοποιεί κατ' είδος τα έσοδα και τις δαπάνες και να γνωστοποιεί τα ποσά των κύριων κατηγοριών εσόδων και εξόδων. Τα στοιχεία εσόδων και εξόδων που πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις είναι:

- Τόκοι και συναφή έσοδα.
- Δαπάνες τόκων και συναφή έξοδα.
- Έσοδα από μερίσματα.
- Έσοδα από αμοιβές και προμήθειες.
- Έξοδα από αμοιβές και προμήθειες.
- Κέρδη μείον ζημίες από διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα.
- Κέρδη μείον ζημίες από χρεόγραφα επενδύσεων.
- Κέρδη μείον ζημίες από αγοραπωλησία ξένων νομισμάτων.
- Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως.
- Ζημίες από δάνεια και προκαταβολές.
- Γενικά έξοδα διοικήσεως.
- Άλλα έξοδα εκμεταλλεύσεως.

Κονδύλια εσόδων και εξόδων δεν πρέπει να συμψηφίζονται, εκτός από εκείνα που σχετίζονται με αντισταθμίσεις κινδύνων και με απαιτήσεις και υποχρεώσεις που μπορεί να συμψηφίζονται, επειδή υπάρχει νόμιμο δικαίωμα συμψηφισμού και ο συμψηφισμός αντιπροσωπεύει την προσδοκώμενη ρευστοποίηση ή διακανονισμό της απαίτησης ή της υποχρέωσης.

Σχετικά με τους τόκους είναι επιθυμητό να παρέχεται από τη Διοίκηση ένα σχόλιο γύρω από το μέσο όρο των επιτοκίων, τόσο των τοκοφόρων περιουσιακών στοιχείων, όσο και των εντόκων απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατά χρήση.

4.23.4. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Η τράπεζα πρέπει να παρουσιάζει έναν Ισολογισμό που ομαδοποιεί κατ' είδος τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις και κατατάσσει αυτά με τρόπο που αντικατοπτρίζει τη σχετική ρευστότητά τους.

Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, που πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις είναι:

Ενεργητικό

- Ταμείο και υπόλοιπα (διαθεσίμων) στην Κεντρική Τράπεζα.
- Κρατικά ομόλογα και άλλα αξιόγραφα δεκτά για επαναπροεξόφληση από την Κεντρική Τράπεζα.
- Κρατικά και άλλα χρεόγραφα κατεχόμενα για συναλλακτικούς σκοπούς.
- Τοποθετήσεις, δάνεια και προκαταβολές σε άλλες Τράπεζες.

- Άλλες τοποθετήσεις στη Χρηματαγορά.
- Δάνεια και προκαταβολές στους πελάτες.
- Επενδυτικοί τίτλοι.

Υποχρεώσεις

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

Για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, η Τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τις πραγματικές αξίες κάθε κατηγορίας τέτοιων στοιχείων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 32 και 39. Σημειώνεται ότι, οι κατηγορίες αυτών των στοιχείων είναι τέσσερις:

- ✓ Δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς.
- ✓ Επενδύσεις κρατούμενες ως τη λήξη τους.
- ✓ Κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς (περιουσιακά στοιχεία – υποχρεώσεις).
- ✓ Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Με δεδομένο ότι τα κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς και τα διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία αποτιμώνται σε πραγματικές αξίες, οι γνωστοποιήσεις της πραγματικής αξίας αναφέρονται στα δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και τις κρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις.

4.24. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ (Δ.Λ.Π.31)

FINANCIAL REPORTING OF INTERESTS IN JOINT VENTURES (I.A.S.31)

4.24.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες και την απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των Κοινοπρακτούντων και των Επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Κοινοπραξία είναι ένας συμβατικός διακανονισμός, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο.

Έλεγχος, είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται από αυτή οφέλη.

Από κοινού έλεγχος είναι η συμβατικός συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου πάνω σε μια οικονομική δραστηριότητα.

Ουσιώδης επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας όχι όμως και ο έλεγχος ή από κοινού έλεγχος πάνω σ' αυτές τις πολιτικές.

Κοινοπρακτών είναι ένα μέλος σε κοινοπραξία, το οποίο έχει από κοινού έλεγχο σε αυτή την κοινοπραξία.

Επενδυτής σε κοινοπραξία είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία, το οποίο δεν έχει από κοινού έλεγχο πάνω σε αυτή την κοινοπραξία.

Αναλογική ενοποίηση είναι μια μέθοδος λογιστικής και απεικονίσεως σύμφωνα με την οποία, το μερίδιο του κοινοπρακτούντος σε κάθε ένα από τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, ενοποιείται στη βάση γραμμή προς γραμμή με όμοια στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις του Κοινοπρακτούντος, ή εμφανίζεται με ιδιαίτερα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του Κοινοπρακτούντος.

Μέθοδος καθαρής θέσης είναι μια μέθοδος λογιστικής και απεικονίσεως σύμφωνα με την οποία, το δικαίωμα σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσεως και προσαρμόζεται μετέπειτα για την μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του κοινοπρακτούντος στην καθαρή θέση της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων

αντικατοπτρίζει το μερίδιο του κοινοπρακτούντος στα αποτελέσματα των εργασιών της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

4.24.2. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΟΥ ΣΥΜΒΑΤΙΚΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ

Ο συμβατικός διακανονισμός αποτελεί διακριτικό γνώρισμα των δικαιωμάτων που εμπεριέχουν τον από κοινού έλεγχο, από τις επενδύσεις σε συγγενείς εταιρίες, στις οποίες ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή. Δραστηριότητες που δεν διέπονται από συμβατικό διακανονισμό, που να επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο, δεν συνιστούν κοινοπραξίες σύμφωνα με αυτό το πρότυπο.

Ο συμβατικός διακανονισμός μπορεί να αποδεικνύεται με πολλούς τρόπους που συνήθως είναι γραπτοί και καλύπτει θέματα όπως:

- Τη δραστηριότητα, τη διάρκεια και την υποχρέωση της κοινοπραξίας για σύνταξη εκθέσεων.
- Τον διορισμό του Διοικητικού Συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της κοινοπραξίας και τα δικαιώματα ψήφου των κοινοπρακτούντων.
- Τις συμμετοχές των κοινοπρακτούντων στο κεφάλαιο.
- Τη διανομή του προϊόντος, των εσόδων, των εξόδων ή των αποτελεσμάτων της κοινοπραξίας προς τους κοινοπρακτούντες.

Ο συμβατικός διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο πάνω στην κοινοπραξία. Αυτό σημαίνει ότι κανένας κοινοπρακτών δεν έχει τη δυνατότητα να ελέγχει μονόπλευρα τη δραστηριότητα. Ο συμβατικός διακανονισμός μπορεί να κατονομάζει ένα κοινοπρακτούντα ως υπεύθυνο διαχειριστή ή Διευθυντή της κοινοπραξίας, ο οποίος δεν ελέγχει την κοινοπραξία, αλλά ενεργεί μέσα στο πλαίσιο της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής που έχει συμφωνηθεί με το συμβατικό διακανονισμό. Αν ο διαχειριστής ελέγχει την κοινοπραξία τότε αυτή αποτελεί θυγατρική του και όχι κοινοπραξία.

**4.25. ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ:
ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ (Δ.Λ.Π.32)
FINANCIAL INSTRUMENTS:
DISCLOSURE AND PRESENTATION (I.A.S.32)**

4.25.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το πρότυπο αυτό ασχολείται με την παρουσίαση και γνωστοποίηση των πληροφοριών σχετικά με όλους τους τύπους των χρηματοπιστωτικών μέσων καταχωρημένων και μη καταχωρημένων στον Ισολογισμό, εκτός από αυτά που αφορούν:

- Δικαιώματα σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες που καθορίζονται από τα Δ.Λ.Π. 27, 28 και 31 αντίστοιχα.
- Υποχρεώσεις εργοδοτών και προγραμμάτων για τις μετά την απασχόληση παροχές που καθορίζονται από το Δ.Λ.Π. 19, όσον αφορά την καταχώρηση και αποτίμηση και το Δ.Λ.Π. 26, όσον αφορά την παρουσίαση των προγραμμάτων αυτών.
- Υποχρεώσεις εργοδοτών για προγράμματα αγοράς μετοχών από εργαζομένους σε κανονικές ή ειδικές τιμές.
- Υποχρεώσεις από ασφαλιστικές συμβάσεις.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Χρηματοπιστωτικό μέσο είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού μιας επιχείρησης είτε ένα συμμετοχικό τίτλο σε άλλη επιχείρηση.

Χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού (ή χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο) είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

- Ταμιακά διαθέσιμα.
- Συμβατικό δικαίωμα λήψης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού από άλλη επιχείρηση.
- Συμβατικό δικαίωμα ανταλλαγής χρηματοπιστωτικών μέσων με μια άλλη επιχείρηση κάτω από πιθανώς ευνοϊκούς όρους.
- Κάθε τίτλο συμμετοχής σε άλλη επιχείρηση.

Χρηματοοικονομικό στοιχείο παθητικού (ή χρηματοοικονομική υποχρέωση) είναι κάθε υποχρέωση που αποτελεί συμβατική δέσμευση για:

- Παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού σε μια άλλη επιχείρηση ή,
- ανταλλαγή χρηματοπιστωτικών μέσων με άλλη επιχείρηση κάτω από όρους πιθανώς δυσμενείς.

Συμετοχικός τίτλος είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει το καθαρό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της.

Νομισματικά χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού, είναι χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού εισπρακτέα ή πληρωτέα σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα χρηματικά ποσά.

Τρέχουσα αξία είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση, ή να πληρωθεί κατά την αγορά, ενός χρηματοπιστωτικού μέσου σε μια ενεργό αγορά.

Από τους παραπάνω ορισμούς προκύπτει ότι στα χρηματοοικονομικά στοιχεία δεν περιλαμβάνονται:

- Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, όπως αποθέματα, ενσώματες ακινητοποιήσεις και μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία.
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία.
- Προπληρωθέντα έξοδα.
- Έσοδα επόμενων χρήσεων.
- Εγγυημένες υποχρεώσεις.
- Φόροι εισοδήματος.
- Συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που δεν συνεπάγονται τη μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, όπως για παράδειγμα συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις από προθεσμιακό συμβόλαιο εμπορευμάτων ή από σύμβαση απλής μισθώσεως.
- Υποχρεώσεις μιας επιχείρησης να αγοράσει ή να εκδώσει δικούς της συμμετοχικούς τίτλους καθώς και το κόστος αγοράς ιδίων μετοχών.
- Τα δικαιώματα μειοψηφίας που ανακύπτουν σε μια ενοποίηση επιχείρησης.

4.25.2. ΣΥΝΘΕΤΑ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ

Ο εκδότης ενός χρηματοπιστωτικού μέσου το οποίο περιέχει τα γνωρίσματα τόσο της υποχρέωσης όσο και του συμμετοχικού τίτλου, πρέπει να εντάσσει τα μέρη που συνθέτουν το μέσον ξεχωριστά, δηλαδή στις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια. Ο διαχωρισμός των συνθετικών μερών ενός χρηματοπιστωτικού μέσου μπορεί να γίνεται με δυο τρόπους:

- Υπολογίζεται το στοιχείο εκείνο που μπορεί να προσδιορισθεί ευκολότερα και στη συνέχεια υπολογίζεται το άλλο με αφαίρεση του πρώτου από το σύνολο του στοιχείου.
- Προσδιορίζονται ξεχωριστά οι αξίες της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων και στη συνέχεια οι αξίες αυτές αναπροσαρμόζονται αναλογικά ώστε το άθροισμα τους να ισούται με το σύνολο του χρηματοπιστωτικού μέσου. Για την περίπτωση αυτή υπάρχουν ειδικά μοντέλα με τα οποία μπορεί να γίνεται ο υπολογισμός (Black Scholes).

4.26. ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ (Δ.Λ.Π.33) EARNINGS PER SHARE (I.A.S.33)

4.26.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει τις αρχές, για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών κατά μετοχή, ώστε να υπάρχει σύγκριση της απόδοσης μεταξύ διαφόρων επιχειρήσεων κατά την ίδια περίοδο και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας επιχείρησης.

Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από επιχειρήσεις των οποίων κοινές μετοχές, ή δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από επιχειρήσεις που είναι στη διαδικασία της εκδόσεως κοινών μετοχών, ή τίτλων δυναμένων να μετατραπούν σε κοινές μετοχές σε δημόσιες αγορές χρεογράφων. Όταν παρουσιάζονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τότε η πληροφόρηση απαιτείται μόνο για αυτές.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Κοινή μετοχή είναι ένας συμμετοχικός τίτλος, που έπεται όλων των υπολοίπων κατηγοριών των συμμετοχικών τίτλων.

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

Δικαιώματα μετοχών (warrants) ή δικαιώματα προαίρεσης (options) είναι χρηματοπιστωτικά μέσα που δίδουν στον κάτοχό τους το δικαίωμα να αγοράσει κοινές μετοχές.

Παραδείγματα δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές είναι:

- Χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι, συμπεριλαμβανομένων των προνομιούχων μετοχών που είναι μετατρέψιμες σε κοινές.
- Δικαιώματα μετοχών (warrants) και δικαιώματα προαίρεσης (options).
- Προγράμματα εργαζομένων, που επιτρέπουν σ' αυτούς να λάβουν κοινές μετοχές ως μέρος των απολαβών τους και άλλα προγράμματα αγοράς μετοχών.
- Μετοχές που θα εκδοθούν με την εκπλήρωση ορισμένων όρων που προέρχονται από συμβατικούς διακανονισμούς, όπως η αγορά μιας επιχείρησης, ή άλλων περιουσιακών στοιχείων.

4.27. ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ (Δ.Λ.Π.34) INTERIM FINANCIAL REPORTING (I.A.S.34)

4.27.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης και να καθορίσει τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις μιας ενδιάμεσης περιόδου.

Κάθε οικονομική έκθεση, ετήσια ή ενδιάμεση, εκτιμάται κατ' ιδίαν ως προς τη συμμόρφωσή της με τα Δ.Λ.Π. Αυτό σημαίνει ότι οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης δεν συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π., το γεγονός αυτό δεν επηρεάζει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, αν αυτές συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ενδιάμεση περίοδος είναι μια περίοδος οικονομικής εκθέσεως μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

Ενδιάμεση οικονομική έκθεση σημαίνει μια οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων για μια ενδιάμεση περίοδο.

4.27.2. ΕΛΑΧΙΣΤΑ ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΙΑΣ ΕΝΔΙΑΜΕΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ

Το παρόν πρότυπο ορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης ως αυτό που περιλαμβάνει συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις:

Οι συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις είναι:

- Συνοπτικός Ισολογισμός
- Συνοπτική κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Συνοπτική κατάσταση μεταβολών της Καθαρής Θέσης
- Συνοπτική κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις

Μια επιχείρηση μπορεί να δημοσιεύει πλήρεις οικονομικές καταστάσεις στην ενδιάμεση έκθεση των οποίων όμως, ο τύπος και το περιεχόμενο πρέπει να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 1.

Όταν η επιχείρηση δημοσιεύει συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις στην ενδιάμεση έκθεση, τότε αυτές πρέπει να περιλαμβάνουν κατ' ελάχιστο, όλους τους τίτλους και τα ημιαθροίσματα που περιλαμβάνονται στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της και τις επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Βασικά και μειωμένα κέρδη κατά μετοχή πρέπει να παρουσιάζονται στον πίνακα καταστάσεως (πλήρους ή συνοπτικής) των Αποτελεσμάτων Χρήσεως για μια ενδιάμεση περίοδο.

Οι επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις πρέπει τουλάχιστον να περιλαμβάνουν:

- Μια δήλωση ότι ακολουθήθηκαν οι ίδιες λογιστικές αρχές και μέθοδοι υπολογισμού σε σχέση με τις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, ή αν έχουν μεταβληθεί μια περιγραφή της φύσης και του αποτελέσματος της μεταβολής.
- Επεξηγήσεις σχετικά με την εποχικότητα ή περιοδικότητα των ενδιάμεσων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.
- Τη φύση και το ποσό κονδυλίων που επηρεάζουν περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, καθαρή θέση, καθαρά κέρδη ή ταμιακές ροές, τα οποία είναι ασυνήθη λόγω της φύσεως, του μεγέθους ή της περιπτώσεώς τους.
- Τη φύση και το ποσό των μεταβολών στις εκτιμήσεις των κονδυλίων που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του τρέχοντος ή προηγούμενων οικονομικών ετών.
- Εκδόσεις, επαναγορές και εξοφλήσεις ομολογιών και μετοχών.
- Μερίσματα που πληρώνονται ξεχωριστά για κοινές και άλλες μετοχές.
- Έσοδα τομέα και αποτελέσματα τομέα για επιχειρηματικούς ή γεωγραφικούς τομείς σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 14, εφόσον τέτοια πληροφόρηση παρέχεται και στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.
- Σημαντικά γεγονότα μεταγενέστερα της λήξης της ενδιάμεσης περιόδου, που δεν έχουν αντικατοπτριστεί στις οικονομικές καταστάσεις για την ενδιάμεση περίοδο.
- Η επίδραση των μεταβολών στη σύνθεση της επιχείρησης κατά τη διαδικασία της ενδιάμεσης περιόδου, όπως ενοποιήσεις επιχειρήσεων, αγορά και πώληση θυγατρικών, διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις και,
- Μεταβολές σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες απαιτήσεις από την ημερομηνία του τελευταίου ετήσιου Ισολογισμού.

4.27.3. ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΧΡΕΙΑΖΕΤΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι ενδιάμεσες εκθέσεις πρέπει να περιλαμβάνουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις (συνοπτικές ή πλήρεις) για περιόδους ως εξής:

- ✓ Ισολογισμό κατά το τέλος της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και ένα συγκριτικό Ισολογισμό κατά το τέλος του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.
- ✓ Καταστάσεις αποτελεσμάτων της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξεως της ενδιάμεσης περιόδου με συγκριτικές καταστάσεις αποτελεσμάτων για τις αντίστοιχες ενδιάμεσες περιόδους, του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.
- ✓ Κατάσταση που δείχνει μεταβολές στην Καθαρή Θέση σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξεως της ενδιάμεσης περιόδου, με μια συγκριτική κατάσταση για την αντίστοιχη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.
- ✓ Κατάσταση Ταμιακών Ροών σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξεως της ενδιάμεσης περιόδου, με μια συγκριτική κατάσταση για τη συγκρίσιμη αντίστοιχη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.

4.28. ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ (Δ.Λ.Π.35) **DISCOUNTING OPERATIONS (I.A.S.35)**

4.28.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να καθιερώσει μια βάση για το διαχωρισμό της πληροφόρησης σχετικά με μια εκμετάλλευση, που μια επιχείρηση διακόπτει, από την πληροφόρηση που αφορά τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις και να καθορίσει τις ελάχιστες γνωστοποιήσεις σχετικά με μια διακοπτόμενη εκμετάλλευση. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλες τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις όλων των επιχειρήσεων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Διακοπτόμενη εκμετάλλευση είναι ένα συνθετικό στοιχείο μιας επιχείρησης το οποίο:

- Αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό μεγαλύτερο τμήμα της επιχειρηματικής ή γεωγραφικής περιοχής των εκμεταλλεύσεων.
- Μπορεί να διαχωρίζεται επιχειρηματικώς και για σκοπούς οικονομικής πληροφόρησης.
- Η επιχείρηση εφαρμόζοντας ένα απλό πρόγραμμα μπορεί να:
 - διαθέτει το συνθετικό αυτό στοιχείο συνολικά με πώληση, με διάσπαση ή με διανομή του προς τους μετόχους της επιχείρησης.
 - διαθέτει αυτό τμηματικά.
 - τερματίζει τη λειτουργία του με εγκατάλειψη.

Συνέπεια του ορισμού αυτού είναι ότι:

- Μια εκμετάλλευση που τερματίζεται χωρίς πώληση περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή μια εκμετάλλευση της οποίας μεταβάλλεται το πεδίο, ή ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί δεν θεωρείται διακοπτόμενη.
- Ο τερματισμός, ακόμη και απότομα κάποιων προϊόντων μέσα σε μια συνεχιζόμενη γραμμή παραγωγής, δεν είναι διακοπτόμενη εκμετάλλευση.
- Η πώληση μιας θυγατρικής με δραστηριότητες όμοιες με αυτές της μητρικής δεν είναι διακοπτόμενη εκμετάλλευση.
- Η αναδιάρθρωση μιας επιχείρησης, όπως αυτή καθορίζεται στο Δ.Λ.Π. 37 δεν εμπίπτει στον ορισμό της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης.

4.28.2. ΑΡΧΙΚΟ ΓΕΓΟΝΟΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΜΙΑΣ ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Το σημείο, από το οποίο ξεκινάει η γνωστοποίηση για μια διακοπτόμενη εκμετάλλευση, είναι ένα από τα κατωτέρω γεγονότα, που θα συμβεί πρώτο:

- Η επιχείρηση έχει συνάψει μια δεσμευτική συμφωνία, για πώληση όλων των περιουσιακών στοιχείων της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης.
- Η Διοίκηση της εταιρείας έχει εγκρίνει ένα λεπτομερές πρόγραμμα, σχετικά με τη διακοπή μιας εκμετάλλευσης και επιπλέον έχει προβεί και σε σχετικές ανακοινώσεις.

4.29. ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Δ.Λ.Π.36) IMPAIRMENT OF ASSETS (I.A.S.36)

4.29.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζονται από μια επιχείρηση, ώστε να εξασφαλίζεται ότι τα περιουσιακά στοιχεία της, δεν εμφανίζονται σε μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους.

Το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται για τα κατωτέρω περιουσιακά στοιχεία:

- Αποθέματα (Δ.Λ.Π. 2)
- Απαιτήσεις που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων (Δ.Λ.Π. 11).
- Αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων εισοδήματος (Δ.Λ.Π. 12).
- Απαιτήσεις που προέρχονται από παροχές σε εργαζόμενους (Δ.Λ.Π. 19).
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 32.
- Επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται με τη μέθοδο της πραγματικής αξίας (Δ.Λ.Π. 40) .
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες και αποτιμώνται στην πραγματική αξία τους, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος που απαιτείται για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση (Δ.Λ.Π. 41).

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ανακτήσιμο ποσό είναι το υψηλότερο μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσεώς του.

Αξία χρήσεως είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένονται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Καθαρή τιμή πώλησης είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου μείον τις δαπάνες διαθέσεως, σε μια αντικειμενική συναλλαγή μεταξύ δυο μερών, που γνωρίζουν και επιθυμούν τη συναλλαγή κάτω από κανονικές συνθήκες.

Δαπάνες διαθέσεως είναι οι αυξητικές δαπάνες που είναι καταλογιστέες άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και της δαπάνης φόρου εισοδήματος.

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την αφαίρεση κάθε σωρευμένης αποσβέσεως και κάθε σωρευμένης ζημίας απομειώσεως επ' αυτού.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις μείον την υπολειμματική αξία του.

Ωφέλιμη ζωή είναι είτε:

- Η περίοδος του χρόνου κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση ή
- ο αριθμός της παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να ληφθούν από το περιουσιακό στοιχείο.

Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.

Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία άλλα εκτός από υπεραξία, που συμβάλλουν στις μελλοντικές ταμιακές ροές αμφοτέρων, της υπό εξέταση μονάδας και άλλων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών.

4.30. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ (Δ.Λ.Π.37) **PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES, AND CONTINGENT ASSETS (I.A.S.37)**

4.30.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να εξασφαλίσει ότι εφαρμόζονται ορθά κριτήρια και βάσεις αποτίμησης, προκειμένου να καταχωρηθεί και εκτιμηθεί μια πρόβλεψη, μια ενδεχόμενη υποχρέωση και μια ενδεχόμενη απαίτηση.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων πλην αυτών που προέρχονται:

- Από χρηματοπιστωτικά μέσα, που αποτιμώνται σε πραγματικές αξίες.
- Από εκτελεστέες συμβάσεις (εξαιρούμενων των επαχθών συμβάσεων).
- Από ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Το παρόν πρότυπο επίσης δεν καλύπτει τις επισφαλείς απαιτήσεις.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

Υποχρέωση είναι μια παρούσα δέσμευση της επιχείρησης από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να προκαλέσει μια εκροή πόρων από την επιχείρηση που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

Γεγονός που δεσμεύει είναι ένα γεγονός που δημιουργεί μια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση το οποίο έχει ως αποτέλεσμα μια επιχείρηση να μην έχει καμία εναλλακτική λύση εκτός από το διακανονισμό αυτής της δέσμευσης.

Νόμιμη δέσμευση είναι μια δέσμευση που προέρχεται από:

- Ένα συμβόλαιο.
- Νομοθεσία.
- Άλλη λειτουργία νόμου.

Τεκμαιρόμενη δέσμευση είναι μια δέσμευση που προέρχεται από πράξεις της επιχείρησης όπου:

- Μέσω ενός καθιερωμένου τύπου πρακτικής του παρελθόντος, δημοσιευμένων αρχών ή μιας επαρκώς καθορισμένης τρέχουσας δηλώσεως, η επιχείρησης έχει δείξει σε τρίτους ότι θα αποδεχθεί ορισμένες ευθύνες και
- Ως αποτέλεσμα η επιχείρησης έχει δημιουργήσει μια βάσιμη προσδοκία στην πλευρά αυτών των τρίτων ότι θα ανταποκριθεί σε αυτές τις ευθύνες.

Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι:

- Μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης ή
- Μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος αλλά δεν καταχωρείται γιατί:
 - Δεν είναι πιθανόν ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα χρειαστεί για να διακανονιστεί η δέσμευση ή
 - Το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

Όταν μια επιχείρηση ευθύνεται σε ολόκληρο για μια δέσμευση και ένα μέρος αυτής αναμένεται να εκπληρωθεί από τρίτους, το μέρος αυτό θεωρείται ως ενδεχόμενη υποχρέωση. Η επιχείρηση καταχωρεί μια πρόβλεψη για το μέρος της δέσμευσης για το οποίο μια εκροή πόρων είναι πιθανή. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις πρέπει να εκτιμώνται συνεχώς για να διαπιστώνεται αν θα απαιτηθεί εκροή πόρων.

Ενδεχόμενη απαίτηση είναι μια πιθανή απαίτηση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο με την πραγματοποίηση ή την μη πραγματοποίηση ενός ή περισσότερων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης.

Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν πρέπει να καταχωρούνται. Η ενδεχόμενη απαίτηση γνωστοποιείται, όταν μια εισροή οικονομικών ωφελειών είναι πιθανή.

Επαχθής σύμβαση είναι μια σύμβαση στην οποία τα αναπόφευκτα έξοδα εκπληρώσεως των υποχρεώσεων, σύμφωνα με την σύμβαση, υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν σύμφωνα με αυτήν.

Αναδιάρθρωση είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από την Διοίκηση και ουσιαστικά αλλάζει είτε:

- Το πεδίο μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας, που έχει αναληφθεί από μια επιχείρηση ή
- Τον τρόπο με τον οποίο αυτή η επιχειρηματική δραστηριότητα καθοδηγείται.

4.31. ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ (Δ.Λ.Π.38) **INTANGIBLE ASSETS (I.A.S.38)**

4.31.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια που απαιτούνται για την καταχώρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, την μετέπειτα λογιστική τους αντιμετώπιση και τις απαιτούμενες για αυτά γνωστοποιήσεις.

Δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του προτύπου τα εξής:

- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από άλλα πρότυπα
- Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (Δ.Λ.Π. 12)
- Μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 17)
- Απαιτήσεις που προκύπτουν από παροχές σε εργαζόμενους (Δ.Λ.Π. 19)
- Υπεραξία που προκύπτει από την ενοποίηση των επιχειρήσεων (Δ.Λ.Π. 22)
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (Δ.Λ.Π. 32)
- Μεταλλευτικά δικαιώματα και δαπάνες για εξερεύνηση ή ανάπτυξη και εξόρυξη μεταλλευμάτων πετρελαίου, φυσικών αερίων και όμοιων μη αναγεννόμενων φυσικών πόρων.
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν σε ασφαλιστικές εταιρίες από ασφαλιστήρια συμβόλαια με τους δικαιούχους αυτών.

Υπάρχουν περιπτώσεις που κάποια άυλα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται πάνω ή μέσα σε ένα φυσικό (ενσώματο υλικό), όπως το λογισμικό σε ένα compact disc ή η τεκμηρίωση σε μια άδεια ευρεσιτεχνίας. Κατά τον προσδιορισμό του πως πρέπει να αντιμετωπίζεται ένα τέτοιο περιουσιακό στοιχείο (ενσώματο ή άυλο) απαιτείται κρίση για να αποδειχθεί ποιο από τα δύο είναι το πλέον ουσιώδες. Έτσι το λογισμικό που είναι απαραίτητο για τη λειτουργία ενός μηχανήματος πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ενσώματο και ενσωματώνεται στην αξία του μηχανήματος. Το ίδιο εφαρμόζεται για το λειτουργικό σύστημα ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή. Όταν όμως το λογισμικό δεν είναι αναπόσπαστο τμήμα του σχετικού ηλεκτρονικού ενσώματου στοιχείου, τότε αυτό πρέπει να αντιμετωπίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Ομοίως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται από το μισθωτή βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης, εμπίπτει στην εφαρμογή αυτού του προτύπου.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους, ή για διοικητικούς σκοπούς.

Περιουσιακό στοιχείο είναι μια πηγή πόρων, ελεγχόμενη από μια επιχείρηση ως αποτέλεσμα παρελθόντων συμβάντων και από το οποίο αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Έρευνα είναι η πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσεως και αντιλήψεως.

Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσεως σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιαδώς βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσεως.

Ενεργός αγορά είναι μια αγορά, όπου υπάρχουν όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Τα στοιχεία που διαπραγματεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή.
- Υπάρχουν οποτεδήποτε διαθέσιμοι αγοραστές και πωλητές.
- Δημοσιεύονται τιμές.

4.31.2. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΟΣ ΑΫΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται όταν και μόνο όταν:

- Πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
- το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Η αρχική αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να γίνεται στο κόστος.

4.31.3. ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ

Δαπάνες που δημιουργούνται για τη δημιουργία μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, αλλά τελικώς δεν καταλήγουν στη δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληρεί τα κριτήρια καταχωρήσεως του προτύπου αυτού και οι οποίες συχνά περιγράφονται ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα, καθόσον η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν είναι αναγνωρίσιμη πηγή πόρων ελεγχόμενη από την επιχείρηση, που μπορεί να αποτιμάται αξιόπιστα στο κόστος της.

Ομοίως διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας μιας επιχείρησης και της αξίας της αναγνωρίσιμης καθαρής περιουσίας της δεν θεωρείται ότι αντιπροσωπεύει άυλο περιουσιακό στοιχείο και συνεπώς τέτοια διαφορά δεν μπορεί να καταχωρηθεί.

4.31.4. ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΑ ΑΫΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Μια επιχείρηση για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληρεί τα κριτήρια για καταχώρηση, ταξινομεί τις γενόμενες δαπάνες σε φάση έρευνας και φάση ανάπτυξης.

4.32. ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ:
ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ & ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ (Δ.Λ.Π.39)
FINANCIAL INSTRUMENTS:
RECOGNITION & MEASUREMENT (I.A.S.39)

4.32.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι η καθιέρωση αρχών για την καταχώρηση, την αποτίμηση και την παροχή πληροφοριών σχετικά με τα χρηματοπιστωτικά μέσα, στις οικονομικές καταστάσεις.

Εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για όλα τα χρηματοπιστωτικά μέσα. Δεν εμπίπτουν όμως στο πεδίο εφαρμογής του τα κατωτέρω:

- Δικαιώματα συμμετοχής σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των προτύπων 27, 28 και 31 αντίστοιχα. Όμως, τέτοια δικαιώματα που αποκτώνται και κατέχονται με σκοπό την διάθεσή τους στο άμεσο μέλλον ή αφορούν επιχειρήσεις που λειτουργούν κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς που εμποδίζουν τη μεταφορά πόρων προς τη μητρική επιχείρηση, λογιστικοποιούνται σύμφωνα με αυτό το πρότυπο.
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις από συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 17. Όμως απαιτήσεις από συμβάσεις που εμφανίζονται στον Ισολογισμό ενός εκμισθωτή υπόκεινται τις περί διαγραφής διατάξεις αυτού του προτύπου. Ομοίως από το πρότυπο εφαρμόζεται για ενσωματωμένα σε συμβάσεις παράγωγα.
- Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εργοδοτών από προγράμματα παροχών προς τους εργαζόμενους για τα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 19.
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως αυτά καθορίζονται στην παρ. 3 του Δ.Λ.Π. 32. Όμως, αυτό το πρότυπο, εφαρμόζεται σε ενσωματωμένα σε τέτοια συμβόλαια παράγωγα.
- Συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από την εξεταζόμενη επιχείρηση συμπεριλαμβανομένων δικαιωμάτων προαίρεσης (options), δικαιωμάτων αγοράς μετοχών (warrants) και άλλων χρηματοπιστωτικών μέσων που ταξινομούνται στα ίδια κεφάλαια. Όμως ο κάτοχος τέτοιων στοιχείων εφαρμόζει το παρόν Δ.Λ.Π.
- Συμβάσεις χρηματοοικονομικής εγγύησης συμπεριλαμβανομένων πιστωτικών επιστολών οι οποίες υποχρεώνουν σε πληρωμή, όταν αδυνατεί να εξοφλήσει το χρέος του (ισχύει το Δ.Λ.Π. 37). Όμως εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του προτύπου, συμβάσεις χρηματοοικονομικών εγγυήσεων που υποχρεώνουν σε πληρωμές αναφορικά με μεταβολές σε επιτόκια, τιμές μετοχών, τιμές εμπορευμάτων, πιστωτική διαβάθμιση, τιμές συναλλάγματος δείκτες τιμών ή επιτοκίων ή άλλες μεταβλητές. Επίσης αυτό το πρότυπο απαιτεί καταχώρηση των χρηματοοικονομικών εγγυήσεων που πραγματοποιήθηκαν ή παραμένουν ως αποτέλεσμα των οριζόμενων περί διαγραφής (παρ. 33-65 Δ.Λ.Π. 39).
- Σύμβαση για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων σύμφωνα με τις παρ. 65-76 του Δ.Λ.Π. 22.
- Συμβάσεις που απαιτούν πληρωμή που βασίζεται σε κλιματολογικές γεωγραφικές ή άλλες μεταβλητές. Όμως αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε τέτοιες συμβάσεις.

4.32.2. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

➤ χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ:

1. Δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς

Τα χρηματοοικονομικά αυτά περιουσιακά στοιχεία, δημιουργούνται από την επιχείρηση, παρέχοντας σε ένα χρεώστη, χρήματα, εμπορεύματα ή υπηρεσίες. *Παραδείγματα* τέτοιων χρηματοοικονομικών στοιχείων είναι, οι απαιτήσεις από τους πελάτες, οι απαιτήσεις από δάνεια στο προσωπικό, δάνεια Τραπεζών προς τους πελάτες τους κ.λ.π. Δάνεια και εισπρακτέες αξίες που αγοράζονται από μια επιχείρηση (δεν δημιουργούνται από αυτήν) ταξινομούνται είτε ως κρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις, είτε ως κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς, είτε ως διαθέσιμα για πώληση, ανάλογα με την περίπτωση και σύμφωνα με όσα περιγράφονται κατωτέρω.

2. Κρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις

Τα χρηματοοικονομικά αυτά περιουσιακά στοιχεία έχουν καθορισμένες ή προσδιοριστέες πληρωμές και λήξη και για να καταχωρηθούν στην κατηγορία αυτή, η επιχείρηση πρέπει να έχει την πρόθεση αλλά και την ικανότητα να τα κρατήσει ως τη λήξη τους. Στην κατηγορία αυτή βεβαίως, δεν μπορούν να περιληφθούν δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς (Δ.Λ.Π. 39 παρ. 10).

Η ένταξη στην κατηγορία αυτή, των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων είναι και η πλέον περίπλοκη, αφού υπεισέρχονται τα κριτήρια της πρόθεσης και της δυνατότητας της επιχείρησης στο να κρατήσει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάχθηκαν σε αυτή, ως τη λήξη τους.

3. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς

Τα χρηματοοικονομικά αυτά περιουσιακά στοιχεία, είναι αυτά που αποκτούνται, με σκοπό τη δημιουργία κέρδους από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή τους. Επίσης ανεξάρτητα γιατί αποκτήθηκε ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο, θεωρείται ως κατεχόμενο για εμπορικούς σκοπούς αν ένα μέρος ενός χαρτοφυλακίου για το οποίο υπάρχει απόδειξη ότι κατέχεται για βραχυχρόνια λήψη κέρδους.

Παραδείγματα τέτοιων χρηματοοικονομικών στοιχείων είναι τα παράγωγα (αυτά θεωρούνται ως αποκτηθέντα για εμπορικούς σκοπούς για κάθε περίπτωση, πλην της περίπτωσης που είναι αντισταθμίζοντα μέσα και της περίπτωσης των ενσωματωμένων παραγώγων) και οι μετοχές που διαπραγματεύονται σε Χρηματιστήρια, εφ' όσον αποκτώνται για βραχυχρόνια αποκόμιση κέρδους π.χ. αγορές και πωλήσεις μέσα σε σύντομα χρονικά διαστήματα ακόμη και την ίδια μέρα (trading).

4. Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία

Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν μπορούν να ενταχθούν σε μια από τις παραπάνω κατηγορίες. Τέτοια χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται όλοι οι συμμετοχικοί τίτλοι ανεξαρτήτως της μορφής της εταιρίας η οποία τους εξέδωσε, μετοχές, μερίδια κ.λ.π.

πλην βεβαίως αυτών που εντάσσονται στην κατηγορία των κατεχόμενων για εμπορικούς σκοπούς .

Πρέπει να σημειωθεί ότι το Δ.Λ.Π. 39 δεν εφαρμόζεται για τις συμμετοχές σε Συγγενείς εταιρίες, θυγατρικές εταιρίες και Κοινοπραξίες για τις οποίες ισχύουν τα Δ.Λ.Π. 22, 27, 28 και 31, παρέχεται όμως η δυνατότητα, οι συμμετοχές αυτές να αποτιμώνται (εναλλακτικά) σύμφωνα με τα οριζόμενα από αυτό το πρότυπο (Πραγματικές Αξίες).

Επιπλέον πρέπει να σημειωθεί, ότι αν κάποιες συμμετοχές δεν πληρούν τον ορισμό της συγγενούς εταιρίας, θεωρούνται όμως ως στρατηγική επένδυση, μπορούν να μην υπάγονται στις περί καταχώρησης και αποτίμησης διατάξεις αυτού του προτύπου, αλλά και στην κρίση της εταιρίας να ακολουθήσει την προβλεπόμενη από το Δ.Λ.Π. 28 Λογιστική για επενδύσεις σε συγγενείς εταιρίες, μέθοδο της καθαρής θέσεως.

4.33. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ (Δ.Λ.Π.40) **INVESTMENT PROPERTY (I.A.S.40)**

4.33.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να καθορίσει την λογιστική αντιμετώπιση των Επενδύσεων σε Ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση. Η λογιστική αντιμετώπιση περιλαμβάνει την καταχώρηση, αποτίμηση και γνωστοποίηση για επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχονται από έναν μισθωτή βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης, καθώς και τις επενδύσεις σε ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί βάσει λειτουργικής μίσθωσης, από έναν εκμισθωτή. Στις ρυθμίσεις του προτύπου αυτού δεν περιλαμβάνονται τα παρακάτω θέματα:

- Η ταξινόμηση των μισθώσεων (Δ.Λ.Π. 17).
- Η καταχώρηση του εσόδου από μισθώματα που προκύπτουν από Επενδύσεις σε Ακίνητα (Δ.Λ.Π. 18).
- Αποτίμηση των Επενδύσεων σε Ακίνητα που κατέχονται με βάση λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή καθώς και επενδύσεων σε ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί με βάση μια χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή.
- Τη λογιστική των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης (Δ.Λ.Π. 17).
- Γνωστοποιήσεις σχετικά με τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 17).
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επί εδάφους που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα (Δ.Λ.Π. 41).
- Μεταλλευτικά δικαιώματα, εξερεύνηση και εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και παρόμοιων μη αναγεννώμενων φυσικών πόρων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Επένδυση σε ακίνητα είναι ακίνητα (έδαφος ή κτίριο ή μέρος κτιρίου ή και τα δύο) που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση για να αποκομίζονται μισθώματα ή για κεφαλαιακή ενίσχυση ή και για τα δύο, παρά για:

- Χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς (ιδιόχρηση), ή
- Πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

Ακίνητα χρησιμοποιούμενα από τον ιδιοκτήτη είναι ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση) για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, ή για διοικητικούς σκοπούς.

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με γνώση σε μια αντικειμενική συναλλαγή.

Κόστος είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκε ή η πραγματική αξία άλλης αντιπαροχής που δόθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου, κατά το χρόνο της αποκτήσεώς του ή κατασκευής του.

Λογιστική αξία είναι το ποσό κατά το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό.

4.34. ΓΕΩΡΓΙΑ (Δ.Λ.Π.41) **AGRICULTURE (I.A.S.41)**

4.34.1. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν πρότυπο έχει σκοπό να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις, που αφορούν επιχειρήσεις γεωργικής δραστηριότητας.

Το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή:

- Για έδαφος που σχετίζεται με γεωργική δραστηριότητα, δηλαδή κατεχόμενη για οποιοδήποτε σκοπό γη, η οποία υπόκειται στα οριζόμενα από τα Δ.Λ.Π. 16 και 40.
- Για άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα (Δ.Λ.Π. 38).
- Για γεωργικά προϊόντα μετά το χρόνο της συγκομιδής, καθώς και για μεταγενέστερη επεξεργασία αυτών, για τα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 2 (Αποθέματα).

ΟΡΙΣΜΟΙ

Γεωργική δραστηριότητα είναι η διοίκηση και η διαχείριση από μια επιχείρηση του βιολογικού μετασχηματισμού των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση, σε γεωργικό προϊόν ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Γεωργικό προϊόν είναι το συλλεχθέν από τη συγκομιδή προϊόν των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι ζώντα ζώα ή φυτά.

Βιολογικός μετασχηματισμός περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, περιορισμού, παραγωγής και γεννήσεως που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Ομάδα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση όμοιων ζώντων ζώων ή φυτών.

Συγκομιδή είναι η απόσπαση του προϊόντος από ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή η λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

Παρ' ότι η γεωργική δραστηριότητα καλύπτει ένα ευρύ και διαφορετικό κύκλο δραστηριοτήτων, υπάρχουν ορισμένα κοινά χαρακτηριστικά τα οποία είναι:

- Ικανότητα για μεταβολή, που είναι η ικανότητά τους να αναπαράγονται, να αναπτύσσονται και να θνήσκουν χωρίς εξωτερική επέμβαση.
- Διοίκηση και διαχείριση μεταβολής, που είναι έξωθεν επεμβάσεις για δημιουργία συνθηκών διευκόλυνσης της ικανότητας μεταβολής, τέτοιες ενέργειες είναι η παροχή ειδικών τροφών, η εξασφάλιση συνθηκών περιβάλλοντος κ.λ.π.

- Αποτίμηση μεταβολής, βασιζόμενη σε διάφορα χαρακτηριστικά, όπως για παράδειγμα γενετικά προσόντα, πυκνότητα, ωριμότητα κ.λ.π. δηλαδή ποσοτικά χαρακτηριστικά.

Σε κάθε περίπτωση ο βιολογικός μετασχηματισμός καταλήγει στους ακόλουθους τύπους αποτελεσμάτων:

- ✓ Περιουσιακές μεταβολές μέσω:
 - Ανάπτυξης (αύξηση είτε στην ποσότητα, είτε στην ποιότητα ενός ζώου ή φυτού)
 - Περιορισμού (μείωση είτε στην ποσότητα, είτε στην ποιότητα)
 - Γέννησης (δημιουργία πρόσθετων βιολογικών στοιχείων)
- ✓ Παραγωγή γεωργικού προϊόντος, όπως ελαστικού κόμμεος, φύλλων τείου, μαλλιού, γάλακτος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

5.1. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

5.1.1. ΤΙ ΑΛΛΑΖΕΙ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Υπάρχει μια συνεχιζόμενη διαμάχη για την επέκταση IFRS σε όλες τις επιχειρήσεις παγκοσμίως, αλλά **ακόμη και στις μη εισηγμένες**. Περισσότερο από μια καθαρά τεχνική πλευρά, τα IFRS περιλαμβάνουν μια νέα έννοια και αντίληψη των οικονομικών πληροφοριών, που αντιστοιχούν περισσότερο σε μια οικονομική και χρηματοοικονομική άποψη της εταιρίας απ' όσο η νομική ή φορολογική οδηγούμενη αντίληψη. Στην πραγματικότητα, ο επενδυτής αποτελεί τον πυρήνα της λογικής των IFRS.

Εισαγωγή της αποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού σε τιμές αγοράς έναντι της ιστορικής βάσης θα έχει επιπτώσεις άμεσα και στις καταστάσεις των αποτελεσμάτων χρήσης.

Οι λόγοι για την ύπαρξη αυτής της αβεβαιότητας είναι πολυσήμαντοι, ωστόσο **θα ήταν λάθος να καταλογίσουμε το σύνολο της ευθύνης στις επιχειρήσεις**, γιατί και από την πλευρά των θεσμικών οργάνων οι προσπάθειες που έγιναν προς αυτή την κατεύθυνση της ενημέρωσης ήταν σπασμωδικές και καθυστερημένες. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IAS – International accounting standards) αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών που θα πρέπει να εφαρμόζονται για τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων από την 1^η/1/2005, ενώ οι εισηγμένες θα πρέπει να συντάξουν και τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις του 2005 (τρίμηνο, εξάμηνο και εννεάμηνο), σύμφωνα με τα νέα πρότυπα λογιστικής διαχείρισης. Ταυτόχρονα, θα πρέπει να λάβει χώρα **πλήρης αναμόρφωση των προηγούμενων λογιστικών περιόδων** στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, προκειμένου να είναι εφικτή η συγκριτική μελέτη των αποτελεσμάτων.

Η εισαγωγή των ΔΠΧΠ δεν θα λύσει όλα τα προβλήματα της διαφάνειας και της πληροφόρησης του επενδυτικού κοινού, αφού **τα ΠΧΠ δεν αποτελούν πανάκεια**, ωστόσο οι αυστηρές απαιτήσεις των προτύπων, σε συνδυασμό με την πληθώρα των στοιχείων που αποκαλύπτουν, **θα γεφυρώσουν σημαντικά το χάσμα της πληροφόρησης** μεταξύ επιχείρησης και εξωτερικών παρατηρητών της. Αξίζει να επισημανθεί ότι **η εφαρμογή των ΔΠΧΠ δε θα οδηγήσει αυτούσια στη διαφάνεια** και στην πραγματική απεικόνιση των αποτελεσμάτων και μεγεθών των εταιριών, αφού η διαφάνεια δεν εξασφαλίζεται μονοδιάστατα μέσα από τους λογιστικούς κανόνες και χειρισμούς, αλλά αντίθετα εξασφαλίζεται μέσα από την ύπαρξη ενός εφαρμόσιμου θεσμικού πλαισίου, το οποίο να είναι κοινό για ένα μεγάλο αριθμό επιχειρήσεων και κοινό σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Οι μέθοδοι αξιολόγησης βασισμένες στα βραχυπρόθεσμα κέρδη, επομένως, θα χάσουν τη σχετικότητά τους, προς όφελος των ταμειακών ροών. Τα IFRS θα καταστήσουν τις ταμειακές ροές πιο διαφανείς ως μέτρο και θα αυξήσουν την ευκολία με την οποία υπολογίζονται. Η χρησιμότητα των ταμειακών ροών δεν θα

περιοριστεί στην κάλυψη του χρέους, αλλά θα εμφανίζει αν η επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει τα κέρδη της επιθετικά και, εν ολίγοις, οι ταμειακές ροές θα είναι καλύτερο τέστ για την ποιότητα των απολογισμών μιας εταιρίας.

Η αλλαγή σε IFRS θα κοστίσει στις ευρωπαϊκές επιχειρήσεις κατά μέσο όρο **10 – 25 εκατ. Ευρώ**, σύμφωνα με τις εκτιμήσεις ελεγκτικών οίκων και διεθνών επενδυτικών οίκων. Ωστόσο, αυτές οι δαπάνες δε θα έχουν σημαντική επίδραση στα καθαρά κέρδη των εταιριών, υπό την προϋπόθεση ότι οι προετοιμασίες για την αλλαγή θα έχουν αρχίσει πριν από καιρό και τα ανάλογα μέτρα θα έχουν ληφθεί για το μεγαλύτερο μέρος των αλλαγών.

Οι υπολογισμοί της δίκαιης αξίας του ενεργητικού θα εξαρτηθούν σημαντικά από τα ποσοστά έκπτωσης – **discounts rates** – που θα χρησιμοποιηθούν. Οι εταιρίες θα διατηρήσουν **σημαντική παρέκκλιση** σε αυτό το ζήτημα και υπάρχει, επομένως, η πιθανότητα απόκλισης μεταξύ της οικονομικής πραγματικότητας και αυτής που γίνεται, θα γίνει αντιληπτή από τους εξωτερικούς παρατηρητές, οπότε το μόνο βέβαιο είναι ότι **η αγορά θα χρειαστεί το χρόνο της για να πάρει τις αποφάσεις της**.

Στην εγχώρια αγορά μετοχών είναι **δύσκολο να μετρηθεί ο ακριβής κίνδυνος** που φέρει κάθε εισηγμένη, αφού σε κάθε εταιρία υπάρχουν διάφορα ζητήματα που είναι πιθανό να έχουν **επιπτώσεις** σε μικρότερη ή μεγαλύτερη έκταση. Στις ελληνικές επιχειρήσεις τα σημαντικότερα στοιχεία που θα επηρεαστούν από την εισαγωγή των IFRS θα είναι **η διαχείριση του goodwill και των χρεωλυσίων (amortization), η αποτίμηση σε τρέχουσες αξίες των στοιχείων του ενεργητικού και των αποσβέσεων, τα έξοδα εγκατάστασης, η αποτίμηση των συμμετοχών, οι υποχρεώσεις προς τα ασφαλιστικά ταμεία, οι πράξεις πώλησης και επαναμίσθωσης, τα έξοδα των stock options, οι προβλέψεις για φόρους παρελθοντικών χρήσεων και ο τρόπος διαχείρισης των ίδιων μετοχών**. Οι εταιρίες που χρησιμοποιούσαν και στο παρελθόν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – IFRS, όπως **Ελληνικά Πετρέλαια, Τράπεζα Κύπρου, coca – cola Τρία Έψιλον, ΟΠΑΠ, ΔΕΗ, Chipita και EFG Eurobank Ergasias**, δεν θα έχουν **καμία επίδραση** από την εισαγωγή στην αρχή του έτους. Επίσης, οι μετοχές των **ΟΤΕ και Cosmote** ανακοίνωσαν τα αποτελέσματά τους, σε **US GAAP**, οπότε η επίδραση θα είναι χαμηλή έως αμελητέα.

Επίσης, οι **Επιχειρήσεις Αττικής** έχουν ήδη αποτιμήσει το στόλο σε αγοραίες αξίες, οπότε οι επιδράσεις θα είναι μικρές. Αναφορικά με τις Τράπεζες, **κλειδί θα αποτελέσει η επίλυση του ασφαλιστικού ζητήματος**, το οποίο συνδέεται άμεσα με την προσαρμογή των λογιστικών καταστάσεων.

5.1.2. Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ IFRS ΣΕ ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΜΕΓΕΘΟΣ	ΑΝΤΙΚΤΥΠΟΣ	ΣΧΟΛΙΟ
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	ΔΕΥΤΕΡΕΥΩΝ	Σε γενικές γραμμές τα IFRS θα επηρεάσουν τις πωλήσεις σε πολύ μικρό βαθμό. Μια εξαίρεση στο γενικό κανόνα θα αποτελέσουν τα έσοδα από licences, τα οποία θα περιληφθούν στο σύνολο πωλήσεων, παρά στο λογαριασμό «Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης».
ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ –ΤΑΜΕΙΑ	ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΣ	Οι συνταξιοδοτικές δαπάνες θα αποτελέσουν χρηματοοικονομικό έξοδο και θα εμφανίζονται αμέσως μετά τα λειτουργικά κέρδη στην τρέχουσα τους αξία. Οι συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις, στοιχεία του παθητικού, μπορούν να ερμηνευτούν ως χρέος με δύο σημαντικούς κινδύνους, οικονομικό και δημογραφικό. Οι υποχρεώσεις θα επηρεάσουν σημαντικά τα ίδια κεφάλαια των εταιριών.

Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ IFRS ΣΕ ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΧΡΗΜΑΤΟ-ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΡΓΑΛΕΙΑ	ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΣ	Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού θα αποτιμούνται σε τιμές αγοράς (marked to market) και οι αποκλίσεις θα εμφανιστούν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως. Αν και οι επιχειρήσεις του χρηματοοικονομικού τομέα θα επηρεαστούν περισσότερο από αυτήν την αλλαγή, οι βιομηχανικές εταιρίες που εκτίθενται στις αγορές σταθερού εισοδήματος και αγορές νομίσματος θα επηρεαστούν επίσης.
-----------------------------	------------	--

ΜΙΣΘΩΜΕΝΑ ΠΑΓΙΑ	ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΣ	Από off-balance δραστηριότητες θα μετατοπιστούν επάνω στον ισολογισμό, αφού με βάση τα IFRS οι μισθώσεις διακρίνονται σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές.
ΜΕΤΑΤΡΕΨΙΜΕΣ ΟΜΟΛΟΓΙΕΣ	ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΣ	Τα δικαιώματα που ενσωματώνονται στα μετατρέψιμα ομόλογα θα περιληφθούν στα ίδια κεφάλαια.

Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ IFRS ΣΕ ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

STOCK OPTIONS	ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΣ	Οι εταιρίες θα πρέπει να εισάγουν ολόκληρο το κόστος των σχεδίων stock options. Η τρέχουσα πρακτική δεν διαχειρίζεται μ' αυτόν τον τρόπο τα stock options. Δεδομένου ότι τα stock options θα γίνουν ένα δοχείο δαπανών, αυτή η μορφή ανταμοιβής θα χρησιμοποιηθεί, πιθανόν, λιγότερο στο μέλλον.
ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ- ΑΨΛΑ ΠΑΓΙΑ	ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΑΤΟΣ	Η αποτίμηση των άυλων στοιχείων του ενεργητικού στην αγοραστική τους αξία, παρά στο κόστος κτήσης, θα είναι μια θεμελιώδης αλλαγή. Τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας θα αποκτήσουν μια στρατηγική διοικητική προσέγγιση που έχει λείψει μέχρι τώρα. Άυλα στοιχεία, όπως τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα εμπορικά σήματα, τα πνευματικά δικαιώματα, το λογισμικό και η τεχνογνωσία, αποτελούν το μεγαλύτερο μέρος της αξίας ορισμένων επιχειρήσεων.

Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ IFRS ΣΕ ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΣΥΓΧΩΝΕΥΣΕΙΣ	ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΣ	Η χρήση των IFRS θα απαιτήσει την χρήση των τιμών αγοράς για την αποτίμηση του ενεργητικού και των χρεών που εξαγοράζονται, με αποτέλεσμα την εμφάνιση της υπεραξίας ή υποαξίας στις λογιστικές καταστάσεις από την εξαγορά (Goodwill).
ΔΑΝΕΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΣ	Βλέπε Ασφαλιστικές Υποχρεώσεις & Ταμεία.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

➤ **ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ & ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ**

Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης, Παναγιώτης Κ.

Βρουστούρης

Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε. 2002

➤ **‘ΚΕΦΑΛΑΙΟ’**

Επιστημονικό περιοδικό

No 183

Μάρτιος 2005

➤ **ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Ιωάννης Λ. Φίλος

Ελεγκτής- Διδάσκων οικονομικού πανεπιστημίου Αθηνών

Εκδόσεις Πάμισος, 2003

➤ **ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Αθιανός Στέργιος, Κωνσταντινούδης Κλεάνθης

Β. Γκιούρδας εκδοτική, 2004