

**ΤΕΙ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ &  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΘΕΜΑ**

***ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ Η  
ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ***

***ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ : ΗΛΙΑΣ ΔΑΡΣΑΚΛΗΣ***

ΙΟΥΛΙΟΣ 2009

## Εισαγωγή

Τα 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, Μετόχων, Πιστωτών, Εργαζομένων, Δημόσιου Τομέα).

Με βάση τα προαναφερόμενα, μου έχει ανατεθεί η εργασία με θέμα «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και η εφαρμογή τους στην Ελλάδα.». Το αντικείμενο της εργασίας αυτής είναι η κατανόηση των ΔΛΠ και η καταγραφή των επιπτώσεων από την εφαρμογή των Λογιστικών Προτύπων στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και πώς αυτά επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων, καθώς και η εξεύρεση και καταγραφή των διαφορών με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο. Η θέσπιση των κανόνων αυτών ως Εθνικού και Ευρωπαϊκού Δικαίου είναι πλέον γεγονός.

Ιούλιος 2009

## **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

Εισαγωγή .....	2
ΠΡΟΛΟΓΟΣ .....	4
1. ΝΟΜΙΚΗ ΦΥΣΗ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΤΩΝ ΔΛΠ .....	6
2. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΩΤΥΠΑ .....	8
2.1 Ισχύοντα ΔΛΠ .....	8
2.2 Ισχύουσες Διερμηνείες .....	11
3. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΔΛΠ .....	12
3.1 Γενικές Διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις .....	12
3.2 Αρχές σύνταξης οικονομικών καταστάσεων .....	12
3.2.1 Η αρχή της ακριβοδίκαιης εικόνας .....	12
3.2.2 Η αρχή της ουσιαστικότητας .....	13
3.2.3 «Ποιοτικές αρχές παρουσίασης των αντικειμενικών καταστάσεων» .....	13
3.2.4 Η εξουσία της διοίκησης για την ανάπτυξη των λογιστικών αρχών. ....	13
3.3. Οι επί μέρους οικονομικές καταστάσεις .....	14
3.3.1 Ο Ισολογισμός .....	14
3.3.2. Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων .....	14
3.3.3 Μεταβολές των Ίδιων κεφαλαίων .....	15
3.3.4 Κατάσταση ταμειακών ροών .....	15
3.3.5 Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων .....	16
3.3.6 Προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων(ΔΛΠ 1 παρ.91) .....	16
3.4 Κατάρτιση ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. ....	16
4. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ .....	18
4.1 Σύγκριση περιεχομένου ΔΛΠ και ΕΛΠ .....	18
4.2 Προσάρτημα και Γνωστοποιήσεις κατά ΔΛΠ .....	71
4.2.1 Προσάρτημα σύμφωνα με τον κ.ν. 2190/1920 .....	71
4.2.2 Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων (ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ) ..	76
4.3 Παρουσίαση επιπτώσεων εφαρμογής ορισμένων ΔΛΠ .....	80
4.3.1 ΔΛΠ 2 Αποθέματα (Inventories) .....	80
4.3.2 ΔΛΠ 20 Επιχορηγήσεις ενσώματων παγίων .....	86
4.3.3 ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία(Intangible Assets) .....	92
4.3.4 ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά μέσα .....	105
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	121
5. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ .....	122
Υπόδειγμα δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων κατά ΔΛΠ .....	122

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα εργασία έχει σκοπό να δώσει με περιληπτικό τρόπο το περιεχόμενο των ΔΛΠ, όπως αυτό υιοθετήθηκε από την Ευρωπαϊκή Ένωση και το Ελληνικό Κράτος και να καταγράψει τις διαφορές που επέφερε αυτή η εφαρμογή τους στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών στην Ελλάδα τόσο στο περιεχόμενο όσο και στην εμφάνιση. Σε ορισμένες περιπτώσεις παρατίθεται εκτενέστερη αναφορά καθώς και παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση των επιπτώσεων.

Η μεγάλη αξία των Δ.Λ.Π., οφείλεται στη διεθνή συναίνεση που απαιτείται για την εξέλιξή τους, η οποία ενσωματώνει το απαύγασμα της παγκόσμιας επιστημονικής γνώσης και εμπειρίας. Παρ' ότι η επίσημη εφαρμογή τους άρχισε από το 2005(τα ΔΛΠ ήρθαν στην Ελλάδα το 1974, όταν το Σώμα Ορκωτών Λογιστών κατέστη μέλος της International Accounting Standards Committee) και μόνο για τις εισηγμένες σε Ευρωπαϊκά Χρηματιστήρια Ευρωπαϊκές εταιρίες με βάση τον Κανονισμό 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το σύνολο του ανεπτυγμένου σήμερα κόσμου τα εφαρμόζει σε σημαντικό βαθμό. Τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα (US GAAP) και οι Ευρωπαϊκές Λογιστικές Οδηγίες, με λίγες εξαιρέσεις, είναι σχεδόν ταυτόσημα με τα Δ.Λ.Π. Η σημασία των ΔΛΠ είναι ιδιαίτερα σημαντική με την κατάργηση των οικονομικών συνόρων και την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας.

Με την εφαρμογή των ΔΛΠ στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρίες, παρατηρήθηκαν κάποιες επιπτώσεις κυρίως στην Καθαρή Θέση και στα Αποτελέσματα των επιχειρήσεων.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα έχουν ορισμένες διαφορές με τα ΔΛΠ, που επικεντρώνεται κυρίως στους κανόνες αποτιμήσεως και οφείλονται στο ότι στις Λογιστικές Οδηγίες της Ε.Ε προτάσσεται η προστασία της βιωσιμότητας της επιχειρήσεως ως κυττάρου της κοινωνικής οικονομίας, ενώ στα ΔΛΠ προτάσσεται κυρίως η πληροφόρηση των επενδυτών και η εξυπηρέτηση της λειτουργικότητας των χρηματιστηρίων αξιών.

Η Ε.Ε , προκειμένου οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών των χωρών- μελών , που οι μετοχές τους διαπραγματεύονται σε χρηματιστήριο, να είναι συγκρίσιμες όχι μόνο σε κοινοτικό

επίπεδο αλλά και σε διεθνές, μετά από πολλούς δισταγμούς αποφάσισε τελικά την υιοθέτηση των ΔΛΠ και την υποχρεωτική εφαρμογή τους από την 1 Ιανουαρίου 2005 από όλα τα κράτη μέλη. Τα αρμόδια όργανα της Ε.Ε προχώρησαν προσεκτικά στη λήψη της απόφασης αυτής, προσπαθώντας να απλοποιήσουν ή να παρακάμψουν ότι θεωρείται πολύπλοκο και όχι απαραίτητο.

Πριν αναφερθώ στις επιπτώσεις έκρινα σκόπιμο να κάνω μια αναφορά στην νομική φύση των ΔΛΠ, να παραθέσω τα ΔΛΠ με το περιεχόμενό τους, να συντάξω πίνακα διαφορών των ΔΛΠ με το ΕΓΛΣ και τέλος να αναφερθώ σε συγκεκριμένα παραδείγματα, όπου καταδεικνύονται οι επιπτώσεις της εφαρμογής των ΔΛΠ.

## **1. ΝΟΜΙΚΗ ΦΥΣΗ ΚΑΙ ΔΟΜΗ ΤΩΝ ΔΛΠ**

Τα ΔΛΠ δεν είναι τίποτε άλλο, παρά ένα ολοκληρωμένο σύστημα λογιστικής, που έχει αναπτυχθεί από ένα καθαρά ιδιωτικού χαρακτήρα οργανισμό με πραγματική έδρα το Λονδίνο και ονομασία International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF). Κύριο όργανο της IASCF είναι το διοικητικό της συμβούλιο (International Accounting Standards Board-IASB) το οποίο στις επίσημες ελληνικές μεταφράσεις των κοινοτικών κειμένων έχει επικρατήσει να ονομάζεται ως «Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων».

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν, ως εκ τούτου, και παρά το αναμφισβήτητο επιστημονικό τους κύρος, καθαρά ιδιωτικού χαρακτήρα κανόνες λογιστικής, οι οποίοι από νομικής απόψεως δεν συνιστούν τίποτε περισσότερο από ανεπίσημη πρόταση προς όλα τα κράτη της διεθνούς κοινότητας για εναρμόνιση της λογιστικής νομοθεσίας του καθενός σύμφωνα με τους κανόνες που η ιδιωτική αυτή επιτροπή παράγει υπό μορφή ανεπίσημης, καθαρά ιδιωτικής πρότασης.

Όπως υπονοεί και η ονομασία τους, τα ΔΛΠ φιλοδοξούν να καταστούν «διεθνή», να υιοθετηθούν, δηλαδή, από το σύνολο των κρατών και, μάλιστα, των κρατών με οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Πρωταρχικός τους στόχος είναι να καταστεί εφικτή μέσω της παγκόσμιας υιοθέτησής τους, η συγκρισιμότητα των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, προκειμένου να διευκολύνεται η λήψη αποφάσεων στους επενδυτές και στους λοιπούς παράγοντες των παγκόσμιων χρηματιστηριακών αγορών.

Τα ΔΛΠ εκπονούνται ανά αριθμημένες θεματικές ενότητες. Ο τίτλος της κάθε θεματικής ενότητας, καθώς και ο αριθμός που της έχει αποδοθεί από τον IASB, σε συνδυασμό με τη φράση International Accounting Standard, ακολουθούμενη από τη συντομογραφία IAS, έχει επικρατήσει στην πρακτική των ΔΛΠ ως η ονομασία της κάθε μιας θεματικής ενότητας. Στην ελληνική γλώσσα έχει επικρατήσει και ονομάζεται η κάθε θεματική ενότητα με τον όρο «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο»

ακολουθούμενη την συντομογραφία ΔΛΠ, τον αριθμό της και τον τίτλο της. Έτσι για παράδειγμα, η πρώτη θεματική ενότητα, ονομάζεται «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ΔΛΠ 1, Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων».

Από το 2002, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τιτλοφορούνται στο εξής ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-ΔΠΧΠ. Η απόφαση αυτή της μετονομασίας έχει δημιουργήσει αρκετή σύγχυση ως προς το πώς θα πρέπει να ονομάζονται στο εξής αυτά που η ακαδημαϊκή και επαγγελματική κοινότητα έχει συνηθίσει να αποκαλεί «ΔΛΠ». Επομένως τα Πρότυπα που έχουν εγκριθεί πριν από το 2001 θα διατηρήσουν την αρχική τους ονομασία και όσοι λογιστικοί κανόνες εκδίδονται στο εξής σε νέες θεματικές ενότητες θα ονομάζονται ΔΠΧΠ.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εισήχθησαν στο δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με τον κανονισμό 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου τα οποία σύμφωνα με το άρθρο 249 της Συνθήκης Ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας αποτελεί δίκαιο άμεσα εφαρμοστέο στα κράτη μέλη. Ο Έλληνας νομοθέτης επέλεξε να κάνει χρήση των δικαιωμάτων επιλογής που παρέχει ο κανονισμός 1606/2002 και με τη διάταξη του άρθρου 134 κ.ν. 2190/1920( νόμος περί ανωνύμων εταιριών) επέβαλε την υποχρεωτική σύνταξη και των ετήσιων λογαριασμών των εισηγμένων στο χρηματιστήριο εταιριών κατά τα ΔΛΠ.

## **2. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΩΤΥΠΑ**

Τα ισχύοντα ΔΛΠ καθώς και την η τελευταία αναθεώρησή των παρατίθεται παρακάτω. Οι ενδιάμεσοι αριθμοί προτύπων που απουσιάζουν, αφορούν πρότυπα τα οποία έχουν αποσυρθεί (ΔΛΠ 3, 4, 5, 6, 9, 13, 25). Τα πρότυπα που θα εκδίδονται μετά το ΔΛΠ 41, θα ονομάζονται πλέον, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π). Ο όρος Δ.Π.Χ.Π. όμως, περιλαμβάνει τα ΔΛΠ και τις Διερμηνείες που έχουν εκδοθεί μέχρι σήμερα.

### **2.1 Ισχύοντα ΔΛΠ**

- Δ.Λ.Π. 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)
- Δ.Λ.Π. 2 Αποθέματα  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)  
Η σχετική με τα αποθέματα Διερμηνεία ΜΕΔ 1, αποσύρεται.
- Δ.Λ.Π. 7 Κατάσταση Ταμιακών Ροών  
(Δεν αναθεωρήθηκε)
- Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές Αρχές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)  
Οι σχετικές Διερμηνείες, ΜΕΔ 2 και ΜΕΔ 18, αποσύρονται.
- Δ.Λ.Π. 10 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Ισολογισμού  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)
- Δ.Λ.Π. 11 Συμβάσεις Κατασκευής Έργων  
(Δεν αναθεωρήθηκε)
- Δ.Λ.Π. 12 Φόροι Εισοδήματος  
( « « )
- Δ.Λ.Π. 14 Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση κατά Τομέα  
( « « )
- Δ.Λ.Π. 15 Πληροφορίες που Φανερώνουν τις Επιδράσεις από τις Μεταβολές των Τιμών  
(Αποσύρεται)
- Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματα Πάγια  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)  
Οι σχετικές Διερμηνείες, ΜΕΔ 6, ΜΕΔ 14 και ΜΕΔ 23 αποσύρονται.
- Δ.Λ.Π. 17 Μισθώσεις  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)  
Η σχετική Διερμηνεία, ΜΕΔ 15 αναθεωρήθηκε και αυτή με ισχύ από 01.01.2005.
- Δ.Λ.Π. 18 Έσοδα  
(Υπό αναθεώρηση, δεν έχει ολοκληρωθεί)



- Δ.Λ.Π. 19 Παροχές σε Εργαζόμενους  
(Δεν αναθεωρήθηκε)
- Δ.Λ.Π. 20 Λογιστική Κρατικών Επιχορηγήσεων και  
Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης  
(Υπό αναθεώρηση)
- Δ.Λ.Π. 21 Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές  
Συναλλάγματος  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)  
Οι σχετικές Διερμηνείες, ΜΕΔ 11, ΜΕΔ 19 και ΜΕΔ 30, αποσύρονται.
- Δ.Λ.Π. 22 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων  
(Αποσύρεται την 31.03.2004)
- Δ.Λ.Π. 23 Κόστος Δανεισμού  
(Δεν αναθεωρήθηκε)
- Δ.Λ.Π. 24 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)
- Δ.Λ.Π. 26 Λογιστική Απεικόνιση και Πληροφόρηση των  
Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης  
(Δεν αναθεωρήθηκε)
- Δ.Λ.Π. 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές  
Καταστάσεις  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)  
Η σχετική Διερμηνεία, ΜΕΔ 33, αποσύρεται.
- Δ.Λ.Π. 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)  
Οι σχετικές Διερμηνείες, ΜΕΔ 3, ΜΕΔ 20 και ΜΕΔ 33, αποσύρονται.
- Δ.Λ.Π. 29 Η Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε  
Υπερπληθωριστικές Οικονομίες  
(Δεν αναθεωρήθηκε)
- Δ.Λ.Π. 30 Γνωστοποιήσεις με τις Οικονομικές Καταστάσεις των  
Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων  
(Δεν αναθεωρήθηκε)
- Δ.Λ.Π. 31 Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)  
Η σχετική Διερμηνεία, ΜΕΔ 13, αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005.
- Δ.Λ.Π. 32 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση  
και Παρουσίαση  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)  
Οι σχετικές Διερμηνείες, ΜΕΔ 5, ΜΕΔ 16 και ΜΕΔ 17, αποσύρονται.
- Δ.Λ.Π. 33 Κέρδη κατά Μετοχή  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)  
Η σχετική Διερμηνεία, ΜΕΔ 24, αποσύρεται.

- Δ.Λ.Π. 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση  
(Δεν αναθεωρήθηκε)
- Δ.Λ.Π. 35 Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις  
(Υπό απόσυρση)
- Δ.Λ.Π. 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 31.03.2004)
- Δ.Λ.Π. 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και  
Ενδεχόμενες Απαιτήσεις  
(Δεν αναθεωρήθηκε)
- Δ.Λ.Π. 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 31.03.2004)
- Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και  
Αποτίμηση  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)
- Δ.Λ.Π. 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα  
(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)
- Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία  
(Δεν αναθεωρήθηκε)
- Δ.Π.Χ.Π. 1 Πρώτη Υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π.  
(Νέο Πρότυπο, με ισχύ από 01.01.2004.  
Ήδη έχει τροποποιηθεί από τις  
Αναθεωρήσεις των άλλων ΔΛΠ)
- Δ.Π.Χ.Π. 2 Πληρωμή με Βάση την Αξία Μετοχών  
(Νέο Πρότυπο, με ισχύ από 01.01.2005)
- Δ.Π.Χ.Π. 3 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων  
(Νέο Πρότυπο, με ισχύ από 01.01.2005)
- Δ.Π.Χ.Π. 4 Ασφαλιστικές Συμβάσεις  
(Νέο Πρότυπο, με ισχύ από 01.01.2005)
- Δ.Π.Χ.Π. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία  
που Προορίζονται για Πώληση και  
Διακοπείσες Εκμεταλλεύσεις  
(Νέο Πρότυπο, με ισχύ από 01.01.2005)
- Δ.Π.Χ.Π. 6 Δαπάνες για Εξερεύνηση και Εκτίμηση Ορυκτών Πόρων  
(Νέο Πρότυπο, με ισχύ από 01.01.2006)

## **2.2 Ισχύουσες Διερμηνείες**

- Διερμηνεία 1 Μεταβολές στις Υπάρχουσες Υποχρεώσεις για Αποσυναρμολόγηση, Απομάκρυνση και Αποκατάσταση του Χώρου, οι οποίες έχουν Επιβαρύνει το Κόστος Κτήσεως των Ενσώματων Παγίων
- Διερμηνεία 2 Μετοχές Μελών Συνεταιριστικών Τραπεζών και Παρόμοια Μέσα
- Διερμηνεία 3 Δικαιώματα Εκπομπής Ρύπων (Είναι υπό αναθεώρηση)
- Διερμηνεία 4 Προσδιορισμός του αν μία Σύμβαση Περιέχει Μίσθωση
- Διερμηνεία 5 Δικαιώματα σε Συμφέροντα που Προκύπτουν από Κεφάλαια (Ταμεία) για Αποσυναρμολόγηση, Απομάκρυνση και Αποκατάσταση Περιβάλλοντος
- Διερμηνεία 7 Εισαγωγή του Ευρώ
- Διερμηνεία 10 Κρατική Υποστήριξη – Μη Εξάρτηση από τις Λειτουργικές Δραστηριότητες
- Διερμηνεία 12 Ενοποίηση – Οικονομικές Μονάδες Ειδικού Σκοπού
- Διερμηνεία 13 Από Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Μονάδες – Μη Νομισματικές Εισφορές από τους Κοινοπρακτούντες
- Διερμηνεία 15 Λειτουργικές Μισθώσεις - Κίνητρα
- Διερμηνεία 21 Φόροι Εισοδήματος – Ανάκτηση Αναπροσαρμοσμένων Μη Αποσβέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων
- Διερμηνεία 25 Φόροι Εισοδήματος – Μεταβολές στο Φορολογικό Καθεστώς μίας Οικονομικής Μονάδας ή των Μετόχων της
- Διερμηνεία 27 Εκτιμώντας την Ουσία των Συναλλαγών που Εμπεριέχουν τον Νομικό Τύπο της Μίσθωσης
- Διερμηνεία 29 Γνωστοποιήσεις – Συμβάσεις Παραχώρησης του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών
- Διερμηνεία 31 Έσοδα – Συναλλαγές Ανταλλαγής που Εμπεριέχουν Διαφημιστικές Υπηρεσίες
- Διερμηνεία 32 Άλλα Περιουσιακά Στοιχεία – Κόστη Δικτυακού Τόπου

### **3.ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΔΛΠ**

#### **3.1 Γενικές Διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις**

Το είδος και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων που πρέπει να συνταχθούν για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ καθορίζονται κατά βάση από τα ίδια τα ΔΛΠ. Σύμφωνα με την παράγραφο 7 του ΔΛΠ 1 οι οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να δημοσιεύει μια επιχείρηση είναι οι ακόλουθες: α) ισολογισμός, β) κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, γ) κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, δ) κατάσταση ταμειακών ροών και ε) σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Παράλληλα διαφαίνεται ότι σε σχέση με τις κοινές διατάξεις του άρθρου 42 2190/1920, η επιχείρηση που εφαρμόζει τα ΔΛΠ δεν καταρτίζει πίνακα διαθέσεων αποτελεσμάτων ενώ, αντιθέτως, είναι υποχρεωμένη να καταρτίζει την πολύ σημαντική στην πράξη κατάσταση ταμειακών ροών και την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, στην οποία αυτονοήτως πάντως περιλαμβάνονται και οι διαθέσεις των αποτελεσμάτων, καθώς τα αποτελέσματα της επιχείρησης αποτελούν εξ' ορισμού και μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων της.

Αξίζει να σημειωθεί ότι ο ισολογισμός κατά τα ΔΛΠ είναι συνήθως αρκετά πιο περιληπτικός σε σχέση με τον ισολογισμό κατά τις κοινές διατάξεις του κ.ν. 2190/1920.

#### **3.2 Αρχές σύνταξης οικονομικών καταστάσεων**

##### **3.2.1 Η αρχή της ακριβοδίκαιης εικόνας**

Αποτελεί τον θεμελιώδη κανόνα ουσιαστικού λογιστικού δικαίου που περιέχουν τα ΔΛΠ, κανόνα που βρίσκεται σε πολλές των περιπτώσεων άμεση εφαρμογή στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, συνήθως σε συνδυασμό με άλλους ειδικότερους ουσιαστικούς και διαδικαστικούς κανόνες, αλλά ακόμη και αυτοτελώς, κατ' εξαίρεση. Σύμφωνα με την παράγραφο 10 του ΔΛΠ 1, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν «ακριβοδίκαια» την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές μιας επιχείρησης.

Τα ΔΛΠ αποσκοπούν στην παρουσίαση της πραγματικής οικονομικής εικόνας της επιχείρησης μέσω των οικονομικών καταστάσεων. Ο σκοπός τους αυτός δεν παραμένει μόνο στην δικαιοπολιτική σφαίρα, δεν είναι απλός κανόνας ερμηνείας των διατάξεων που περιέχονται στα έπη μέρους ΔΛΠ, αλλά είναι ο ίδιος άμεσα εφαρμοστέος κανόνας δικαίου, εν είδει γενικής ρήτρας, ο οποίος δύναται να δικαιολογήσει απόκλιση από τις επί μέρους διατάξεις των ΔΛΠ, εφόσον με την εφαρμογή των επί μέρους διατάξεων όχι μόνο δεν αποδίδεται τελικώς η «Ακριβοδίκαιη» χρηματοοικονομική εικόνα της επιχείρησης, αλλά αποδίδεται, αντιθέτως, «παραπλανητική» εικόνα της επιχείρησης (ΔΛΠ 1 παρ.13).

### 3.2.2 Η αρχή της ουσιαστικότητας

Η ουσιαστικότητα προβλέπει ότι δεν χρειάζονται να πληρούνται οι συγκεκριμένες απαιτήσεις γνωστοποίησης των ΔΛΠ, αν η πληροφόρηση που προκύπτει δεν είναι ουσιώδης. Η αρχή της ουσιαστικότητας αποτελεί εξ ορισμού εξαιρετικό δίκαιο, λόγω του ότι έχει ως αντικείμενο της τον εντοπισμό των περιπτώσεων στις οποίες λόγω έλλειψης ουσιαστικότητας οι κανόνες ΔΛΠ δεν εφαρμόζονται και, ως εκ τούτου, επιβάλλεται στενή ερμηνεία των σχετικών διατάξεων που την εξειδικεύουν.

### 3.2.3 «Ποιοτικές αρχές παρουσίασης των αντικειμενικών καταστάσεων»

Το Πλαίσιο Παρουσίασης και Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων ονοματίζει και αναλύει μια σειρά από αρχές που πρέπει να διέπουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων κατά τα ΔΛΠ. Αυτές οι αρχές είναι οι εξής, αρχές της κατανοησιμότητας, σπουδαιότητας, αξιοπιστίας και συγκρισιμότητας. Οι ποιοτικές αυτές αρχές δεν πρέπει να συγχέονται με τις λογιστικές αρχές, κοινές στα περισσότερα λογιστικά συστήματα ανά τον κόσμο, οι οποίες διέπουν την σύνταξη των λογιστικών καταστάσεων από τεχνικής άποψης.

Στις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ, είναι επιβεβλημένο να παρουσιάζεται πάντοτε η οικονομική ουσία των συναλλαγών, ανεξάρτητα από τον αστικοδικαίο ή εμπορικοδικαϊκό νομικό τύπο μιας συναλλαγής. Η αρχή αυτή αποτυπώνεται ρητώς στο «Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων» και πρέπει να θεωρηθεί, ως ειδικότερη έκφραση της αρχής της ακριβοδικαίας παρουσίασης, ότι διέπει το σύνολο των διατάξεων των ΔΛΠ, ανεξαρτήτως του αν αναφέρονται ρητώς σε αυτήν οι επί μέρους διατάξεις των ΔΛΠ.

Είναι γνωστό από την καθημερινή οικονομική πρακτική ότι πολλές φορές οι συναλλαγές της επιχείρησης διαμορφώνονται με διαφορετικό νομικό τύπο από αυτόν που θα απαιτούσε η ουσία της συναλλαγής. Η παρ.35 του Πλαισίου ερμηνείας αναφέρει το συνηθέστατο παράδειγμα εκποίησης ενός περιουσιακού στοιχείου σε τρίτους με τρόπο ώστε να συνεχίσει η εκποιούσα επιχείρηση να λαμβάνει τα οικονομικά οφέλη από το εκποιηθέν περιουσιακό στοιχείο. Η αρχή της υπεροχής της οικονομικής ουσίας επιβάλλει σε μια τέτοια περίπτωση να μην καταχωρισθεί η γενόμενη εκποίηση ως τέτοια.

### 3.2.4. Η εξουσία της διοίκησης για την ανάπτυξη των λογιστικών αρχών.

Μια σημαντικότερη καινοτομία των ΔΛΠ στο ελληνικό λογιστικό σχέδιο είναι η εξουσία που δίδεται την διοίκηση να «αναπτύξει» λογιστικές αρχές, οι οποίες να παρέχουν τις αναγκαίες πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, στην περίπτωση που για συγκεκριμένο ζήτημα δεν υπάρχει σχετικό Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ή Διερμηνεία.

Η ανάπτυξη των λογιστικών αρχών τίθεται από τη διάταξη του ΔΛΠ 1 παρ 22 στις ακόλουθες βάσεις:

- α) Η διοίκηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις ρυθμίσεις και οδηγίες των ΔΛΠ που πραγματεύονται όμοια και σχετικά αντικείμενα.
- β) Τα αναφερόμενα στο Πλαίσιο Κατάρτισης και παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων και, συγκεκριμένα, ορισμούς, κριτήρια λογιστικής εγγραφής και αποτίμησης για τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού, τα οριζόμενα για τα «έσοδα» (κέρδη και ζημίες) και, βεβαίως, τις γενικές αρχές που περιέχονται στο Πλαίσιο, έστω και αν τούτες δεν αναφέρονται ρητώς στη διάταξη του ΔΛΠ 1 παρ22.
- γ) Θέσεις άλλων σωμάτων λογιστικής τυποποίησης, καθώς και λογιστικές πρακτικές του κλάδου στον οποίο ανήκει η επιχείρηση, εφόσον συνάδουν με τα προβλεπόμενα στα ΔΛΠ και στο Πλαίσιο.

### **3.3. Οι επί μέρους οικονομικές καταστάσεις**

#### **3.3.1 Ο Ισολογισμός**

Σύμφωνα με την παρ.66 του ΔΛΠ 1 ο ισολογισμός πρέπει να περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία: α) Ενσώματα πάγια, β) Άυλα περιουσιακά στοιχεία, γ) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, δ) Επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, ε) Αποθέματα, στ) Απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις, ζ) Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα προς αυτά, η) Υποχρεώσεις σε προμηθευτές και λοιποί λογαριασμοί πληρωτέοι, θ) Φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, ι) Προβλέψεις, ια) Μακροπρόθεσμες έντοκες υποχρεώσεις, ιβ) Δικαιώματα μειοψηφίας και ιγ) Κεφάλαιο και αποθεματικά. Τα ΔΛΠ δεν περιέχουν συγκεκριμένες απαιτήσεις ως προς τη δομή του ισολογισμού. Παρατίθενται μεν ως παράρτημα στο ΔΛΠ 1 συγκεκριμένα υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων, αλλά, σύμφωνα με την τελεολογία των ΔΛΠ θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι τα υποδείγματα αυτά δεν είναι υποχρεωτικής εφαρμογής για τις επιχειρήσεις. Είναι προφανές ότι μια αναλυτική παρουσίαση του ισολογισμού βοηθάει πάντοτε στην παρουσίαση της ακριβοδίκαιης εικόνας της επιχείρησης.

#### **3.3.2. Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων**

Στην κατάσταση λογαριασμού των αποτελεσμάτων αναφέρεται ότι το ΔΛΠ 1, όσο και το ΔΛΠ 8, το οποίο αφορά τις γνωστοποιήσεις τις σχετικές με τον υπολογισμό των κερδών και των ζημιών. Υπάρχει μια σειρά από λογιστικά μεγέθη τα οποία μπορούν να παρουσιάζονται είτε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε στις Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. Τα στοιχεία που απαιτούνται να παρουσιάζονται είναι: α) έσοδα, β)αποτελέσματα εκμετάλλευσης, γ) χρηματοοικονομικό κόστος, δ)μερίδιο κερδών και ζημιών από συνδεδεμένες επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, ε) φορολογική δαπάνη, στ)κέρδος ή ζημία από συνήθειες δραστηριότητες, ζ) Έκτακτα στοιχεία, η) Δικαιώματα μειοψηφίας και θ) Καθαρό κέρδος ή ζημία της χρήσης. Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 77 του ΔΛΠ 1, η επιχείρηση υποχρεούται, πέραν των παραπάνω στοιχείων, να παρουσιάζει μια κατάσταση των εξόδων της, η οποία μπορεί εναλλακτικά να βασίζεται σε μια από τις δύο μεθόδους που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 80επ. Αν και παρέχεται η δυνατότητα, οι επιχειρήσεις να δημοσιεύουν την κατάσταση αυτή είτε στην

κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε στις Σημειώσεις, στο κείμενο των ΔΛΠ ρητώς συνίσταται η δημοσίευση στα πλαίσια του λογαριασμού αποτελεσμάτων. Η πρώτη μέθοδος από τις προβλεπόμενες μεθόδους είναι η μέθοδος της κατάταξης των εξόδων ανάλογα με τη φύση τους, (αποσβέσεις, αγορά πρώτων υλών, μεταφορικά, μισθοί κ.α), ενώ η δεύτερη μέθοδος είναι η κατάταξη των εξόδων ανάλογα με τη λειτουργία τους (κόστος πωλήσεων, έξοδα διάθεσης, έξοδα διοικητικής λειτουργίας και λοιπά έξοδα).

### 3.3.3 Μεταβολές των Ίδιων Κεφαλαίων

Η κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων αποτελεί μια σημαντικότερη κατάσταση, η οποία αποτελεί ταυτόχρονα πολλούς ρόλους. Κατά πρώτον, στην κατάσταση αυτή παρουσιάζονται όλες οι μεταβολές ιδίων κεφαλαίων κατά τη διάρκεια της χρήσης, οι οποίες δεν επιτρέπεται να εμφανιστούν στην κατάσταση λογαριασμού των αποτελεσμάτων. Ταυτόχρονα η κατάσταση αυτή περιλαμβάνει και τις κάθε είδους συναλλαγές ιδίων κεφαλαίων που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ της επιχείρησης και των ιδιοκτητών της. Αξίζει αν σημειωθεί ότι η κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων στα ΔΛΠ δεν περιλαμβάνει καθόλου τον ετήσιο φόρο εισοδήματος ως διάθεση μέρους των αποτελεσμάτων, διότι ο φόρος εισοδήματος υπό τα ΔΛΠ αποτελεί δαπάνη και όχι διάθεση μέρους των αποτελεσμάτων.

Οι διατάξεις σχετικά με την κατάσταση μεταβολής των ιδίων κεφαλαίων υφίστανται σημαντικές τροποποιήσεις στο αναθεωρημένο ΔΛΠ 1, το οποίο δεν έχει υιοθετηθεί ακόμη από τη Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Σύμφωνα με τις απερχόμενες μεταβολές, οι επιχειρήσεις θα δύναται να καταρτίζουν την κατάσταση μεταβολής των ιδίων κεφαλαίων με δυο διαφορετικούς τρόπους, εκ των οποίων μόνο ο δεύτερος θα περιέχει τη συνολική απεικόνιση των λογιστικών μεγεθών των ιδίων κεφαλαίων πριν και μετά τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Η επιχείρηση υποχρεούται να παρουσιάζει είτε στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων είτε στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) «Συναλλαγές Κεφαλαίου» με τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων στους ιδιοκτήτες.
- β) Το υπόλοιπο του συσσωρευμένου κέρδους ή ζημίας στην αρχή της περιόδου και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς και την κίνηση της περιόδου.
- γ) Συμφωνία μεταξύ λογιστικής αξίας έναρξης και τέλους περιόδου για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου, για τη διαφορά υπέρ το άρτιο και για κάθε αποθεματικό, με ξεχωριστή γνωστοποίηση κάθε μεταβολής.

### 3.3.4 Κατάσταση ταμειακών ροών

Η ανάγκη κατάρτισης ταμειακών ροών εκκινεί υπό την θεμελιώδη ανάγκη να γνωρίζει πρωταρχικώς η ίδια η επιχείρηση τα σχετικά με τη χρήση και τη διαθεσιμότητα των μέσων πληρωμών που διαθέτει, και βέβαια, και ο κάθε ενδιαφερόμενος τρίτος. Η ύπαρξη ενός ξεχωριστού ΔΛΠ (ΔΛΠ 7) για την εν λόγω κατάσταση δικαιολογείται από το γεγονός ότι η σύνταξη της κατάστασης αυτής

διέπεται από αρχές τελείως διαφορετικές σε σχέση με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις.

### **3.3.5 Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων**

Αποτελεί ένα αναπόσπαστο κομμάτι των υπόλοιπων οικονομικών καταστάσεων, καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις των ΔΛΠ, προβλέπεται άλλοτε προαιρετικά και άλλοτε υποχρεωτικά η ένταξη στις σημειώσεις στοιχείων, τα οποία από τη φύση τους θα έπρεπε να κατανέμονται σε μια από τις τέσσερις «υπολογιστικές» οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων, μεταβολές ιδίων κεφαλαίων και ταμιακές ροές).

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 παρ. 91 οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων πρέπει κυρίως να παρουσιάζουν πληροφορίες για τη λογιστική βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές αρχές που επιλέχθηκαν και εφαρμόστηκαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.

Επίσης σκοπό έχουν να γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτούνται από τα ΔΛΠ, οι οποίες παρουσιάζουν αλλού στις οικονομικές καταστάσεις και να παρέχουν πρόσθετες πληροφορίες, οι οποίες δεν παρουσιάζονται στους πίνακες των οικονομικών καταστάσεων, αλλά που είναι αναγκαίες για μια «ακριβοδίκαιη παρουσίαση».

### **3.3.6 Προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων (ΔΛΠ 1 παρ.91)**

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης πρέπει:

- α) Να παρουσιάζει πληροφορίες για τη λογιστική βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές αρχές που επιλέχθηκαν και εφαρμόστηκαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.
- β) Να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις.
- γ) Να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες, οι οποίες δεν παρουσιάζονται στους πίνακες οικονομικών καταστάσεων, αλλά που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

### **3.4 Κατάρτιση ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων.**

Τα ίδια τα ΔΛΠ, παρόλο που ενθαρρύνουν τη σύνταξη ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων, δεν θεσπίζουν κανενός είδους υποχρέωση για τη σύνταξη τέτοιων καταστάσεων, αφήνοντας τη δυνατότητα να θεσπιστεί η σχετική υποχρέωση από τη νομοθεσία των κρατών, τα χρηματιστήρια ή τα λογιστικά σώματα.

Σύμφωνα μάλιστα με την παρ2 του ΔΛΠ 34, οι επιχειρήσεις τα ΔΛΠ έχουν την δυνατότητα να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες να μην ακολουθούν καθόλου τα ΔΛΠ.



Η συχνότητα σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων ορίζεται από τις διατάξεις ως τριμηνιαία.

Το ΔΛΠ 34, πάντως δεν επεξηγεί με ιδιαίτερη σαφήνεια πως αντιλαμβάνεται τη συνοπτικότητα των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με την παρ10 του εν λόγω ΔΛΠ, αν μια επιχείρηση δημοσιεύει συνοπτικές ενδιάμεσες καταστάσεις, «...αυτές οι συνοπτικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν κατ' ελάχιστο, όλους τους τίτλους και τα μερικά αθροίσματα που περιλαμβάνονταν στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της και τις επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις όπως απαιτείται από το Πρότυπο. Τέλος η επιτροπή κεφαλαιαγοράς έχει θεσπίσει ορισμένο τύπο σύνταξης ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που δεν διαφέρει από τις αντίστοιχες ετήσιες.

#### **4. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ**

Για να προσεγγίσουμε και να καταγράψουμε τις επιπτώσεις της εφαρμογής των ΔΛΠ στις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων εταιρειών στο ΧΑΑ ακολουθήσαμε την παρακάτω σειρά ενεργειών.

- Σύγκριση του περιεχομένου των ΔΛΠ με τα αντίστοιχα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
- Παράθεση του περιεχομένου του Προσαρτήματος που προβλέπεται από τον ν. 2190/1920 και τα κεφάλαια των γνωστοποιήσεων που προβλέπονται από τα ΔΛΠ

##### **4.1 Σύγκριση περιεχομένου ΔΛΠ και ΕΛΠ**

<b>ΔΛΠ 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>α. Έννοια</b>	<b>α. Έννοια</b>
• Όμοια με το Ε.Γ.Λ.Σ	• Όμοια με το ΔΛΠ
<b>β. Κόστος κτήσης</b>	<b>β. Κόστος κτήσης</b>
• Είναι δυνατό, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που καθορίζει το ΔΛΠ 23, το κόστος κτήσης των αποθεμάτων να επιβαρυνθεί με τόκους δανείων.	• Οι τόκοι δανείων δεν κοστολογούνται ακόμη και στην περίπτωση που τα αποθέματα χρειάζονται χρόνο ωρίμανσης.
<b>γ. Κοστολόγηση - μέθοδοι προσδιορισμού της τιμής κτήσης</b>	<b>γ. Κοστολόγηση - μέθοδοι προσδιορισμού της τιμής κτήσης</b>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με μια κανονική ροή (μαζική επαναλαμβανόμενη παραγωγή, αγοραζόμενα εν σειρά) προσδιορίζεται μόνο με τις μεθόδους: FIFO ή Μέσου Σταθμικού κόστους.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η τιμή κτήσης υπολογίζεται με οποιαδήποτε παραδεγμένη μέθοδο, δηλαδή και με άλλες μεθόδους (π.χ και με τη LIFO )</li> </ul>
<p><b>δ. Αποτίμηση αποθεμάτων</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης γίνεται μόνο με μία από τις μεθόδους LIFO ή Μέσου Σταθμικού κόστους.</li> </ul>	<p><b>δ. Αποτίμηση αποθεμάτων</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης γίνεται με οποιαδήποτε παραδεγμένη μέθοδο προσδιορισμού του κόστους</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής αξίας ρευστοποίησης. Δεν χρησιμοποιείται ως μέγεθος σύγκρισης των τιμών και η κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, τρέχουσα τιμή.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο αν η τρέχουσα είναι χαμηλότερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αυτή αξία (ρευστοποίησης)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Τα μεγάλου αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθέματα δυνατό να αποτιμώνται με τη μέθοδο των «Λιανικών Τιμών Πώλησης».</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Δεν επιτρέπεται η αποτίμηση αποθεμάτων με τη μέθοδο των «Λιανικών Τιμών Πώλησης».</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Επιτρέπεται η αλλαγή μεθόδου αποτίμησης εφόσον η αλλαγή θα οδηγήσει σε ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών και να αναφερθεί η επίπτωση στα αποτελέσματα της αλλαγής της μεθόδου.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Εκτός ελαχίστων εξαιρέσεων, η αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης προϋποθέτει έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Σε μερικές περιπτώσεις το Πρότυπο επιτρέπει τη <b>συνολική αποτίμηση</b> ομαδοποιημένων όμοιων ή συγγενών ειδών, π.χ. όταν είδη αποθεμάτων αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται στην αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και πρακτικά δεν μπορούν να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη της παραγωγικής γραμμής.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Σε κάθε περίπτωση εφαρμόζεται ο <b>κανόνας της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής</b> και δεν επιτρέπεται η ομαδοποίηση ομοίων ή συγγενών ειδών, τα οποία να αποτιμώνται στην συνολικά χαμηλότερη αξία τους.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Επιτρέπεται η χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους και κατ' επέκταση διαφορετικών μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων, τα οποία έχουν <b>διαφορετική φύση και χρήση</b>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Δεν παρέχεται τέτοια δυνατότητα</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Επί υποτίμησης αποθεμάτων κάτω του κόστους κτήσης αυτών, η διαφορά υποτίμησης βαρύνει το κόστος των πωλημένων. Σε περίπτωση μεταγενέστερης αύξησης της αξίας ρευστοποίησης του προγενέστερα υποτιμηθέντος αποθέματος, η διαφορά υποτίμησης αντिलογίζεται και το αποτέλεσμα από την πώλησή του προσδιορίζεται από τη διαφορά: τιμή πώλησης - αρχικό κόστος κτήσης</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Επί υποτίμησης αποθέματος, η αξία αποτίμησης συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης. Δεν αντिलογίζεται η μείωση της αξίας του αποθέματος σε περίπτωση μεταγενέστερης υπερτίμησης του υποτιμηθέντος αποθέματος.</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Τα υλικά που κατέχονται για παραγωγή αποθεμάτων (λ.24, 25 &amp; 26) δεν αποτιμώνται κάτω του κόστους κτήσης τους στην περίπτωση που η αξία ρευστοποίησής τους είναι χαμηλότερη του κόστους, όταν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Σε κάθε περίπτωση εφαρμόζεται ο κανόνας της αποτίμησης στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή.</li> </ul>
<b>Διαδικασίες κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ:</b>	
<p>(1) Στο κόστος παραγωγής των προϊόντων πρέπει να συμπεριληφθούν οι αποσβέσεις επί της τυχόν αναπροσαρμοσμένης αξίας των παγίων στοιχείων, οι προβλέψεις για συνταξιοδοτικές παροχές στο προσωπικό κλπ.</p> <p>(2) Επί ομίλου εταιριών η μητέρα εταιρία πρέπει να επιλέξει τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων που πρέπει να εφαρμόσουν οι ενοποιούμενες εταιρίες του ομίλου.</p> <p>(3) Η εταιρία πρέπει να εφαρμόσει μια κατάλληλη μέθοδο πρόβλεψης για τα βραδέως κινούμενα, τα πεπαλαιωμένα και τα πλεονασματικά υπεραποθέματα.</p>	

<b>ΔΛΠ 8 « ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ »</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>α. Λογιστικές πολιτικές</b>	<b>α. Λογιστικές πολιτικές</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Λογιστικές πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που εφαρμόζονται από την επιχείρηση για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Γίνεται λόγος για λογιστικές αρχές και μεθόδους, χωρίς να αποσαφηνίζεται με ακρίβεια η διαφορά τους από τις λογιστικές εκτιμήσεις.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η επιχείρηση πρέπει να επιλέγει και να εφαρμόζει τις λογιστικές πολιτικές με συνέπεια.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Εφαρμόζεται η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων και της δομής των οικονομικών καταστάσεων (άρθρο 42β § 1 και 43 § 1 περ. β του ν.2190/1920 .)</li> </ul>
<b>• Μεταβολή στις λογιστικές πολιτικές</b>	<b>• Μεταβολή στις λογιστικές πολιτικές</b>
<p>Επιτρέπεται μόνο όταν:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- απαιτείται από ΔΛΠ ή Διερμηνεία,</li> <li>- καταλήγει σε πιο αξιόπιστες οικονομικές καταστάσεις,</li> <li>- εάν η μεταβολή γίνεται κατά την πρώτη εφαρμογή Προτύπου ή Διερμηνείας αντιμετωπίζεται με τις μεταβατικές διατάξεις,</li> <li>- εάν η μεταβολή γίνεται εκουσίως, η μεταβολή εφαρμόζεται αναδρομικά,</li> <li>- ορίζεται η λογιστική αντιμετώπιση της μεταβολής,</li> <li>- απαιτούνται γνωστοποιήσεις.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Συνήθως οι μεταβολές που απασχολούν τις επιχειρήσεις εντοπίζονται μόνο στη μεταβολή των μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων και στη μεταβολή των συντελεστών απόσβεσης των πάγιων στοιχείων.</li> <li>- Η μεταβολή δεν εφαρμόζεται αναδρομικά.</li> <li>- Η μεταβολή λογιστικής αρχής γίνεται συνήθως ύστερα από έγκριση των φορολογικών αρχών (Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων).</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 8 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>β. Μεταβολή σε λογιστικές εκτιμήσεις</b>	<b>β. Μεταβολή σε λογιστικές εκτιμήσεις</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Λογιστική εκτίμηση είναι η προσαρμογή της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείου ή υποχρέωσης ή το ποσό περιοδικής ανάλωσης περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει από εκτίμηση.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Δεν υπάρχει σαφής ορισμός της λογιστικής εκτίμησης.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η επίδραση μεταβολής λογιστικής εκτίμησης καταχωρείται:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- στα αποτελέσματα της περιόδου που έγινε η μεταβολή, και</li> <li>- στα αποτελέσματα μελλοντικών περιόδων αν επιδρά και σε μελλοντικές περιόδους, ή</li> <li>- στην καθαρή θέση αν η μεταβολή σχετίζεται με στοιχείο της καθαρής θέσης,</li> <li>- απαιτούνται γνωστοποιήσεις.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η επίδραση της μεταβολής λογιστικής μεθόδου καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως που έγινε η μεταβολή ή / και στα αποτελέσματα μελλοντικών χρήσεων.</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 8 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>γ. Λογιστικά λάθη</b>	<b>γ. Λογιστικά λάθη</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Λάθη προγενέστερων περιόδων είναι παραλείψεις από κακές διατυπώσεις στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης μιας ή περισσότερων περιόδων, που προκύπτουν από παράλειψη χρήσης ή κακή χρήση αξιόπιστων πληροφοριών που ήταν διαθέσιμες κατά την έκδοση οικονομικών καταστάσεων προηγούμενων χρήσεων.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το Ε.Γ.Λ.Σ δεν αντιμετωπίζει τα λάθη προγενέστερων περιόδων. Μόνο για τις διαφορές στο φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων προβλέπει την τήρηση του λ/σμού 42.04 «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων»</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Τα σημαντικά λάθη προγενέστερων περιόδων διορθώνονται αναδρομικά στην πρώτη πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων που εγκρίνονται για έκδοση μετά την ανακάλυψη τους.</li> <li>- με την επαναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών της προγενέστερης παρουσιαζόμενης περιόδου, ή που έγινε το λάθος</li> <li>- με την επαναδιατύπωση των υπολοίπων έναρξης των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης για την παλαιότερη παρουσιαζόμενη περίοδο.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Απαιτούνται γνωστοποιήσεις.</li> </ul>	



<b>ΔΑΠ 10 «ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>α. Έννοια</b>	<b>α. Έννοια</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού «οψιγενή», είναι εκείνα τα γεγονότα (ευνοϊκά ή μη) που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση (ημερομηνία συνεδρίασης του Δ.Σ. στην οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διάκρισης και οδηγίες για τη λογιστική αντιμετώπιση των «οψιγενών» γεγονότων. Ορισμένα από αυτά τα γεγονότα αναγράφονται στην έκθεση του Δ.Σ. προς τη γενική συνέλευση των μετόχων.</li> </ul>
<b>β. Διακρίσεις και λογιστική αντιμετώπιση των «οψιγενών» γεγονότων</b>	<b>β. Διακρίσεις και λογιστική αντιμετώπιση των «οψιγενών» γεγονότων</b>
<p>Τα «οψιγενή» γεγονότα διακρίνονται σε:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Γεγονότα που διαφωτίζουν τις συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (διορθωτικά γεγονότα).</li> <li>Γεγονότα που αναφέρονται σε συνθήκες που δημιουργήθηκαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (μη διορθωτικά γεγονότα).</li> </ul>	<p>Δεν υπάρχουν σαφή κριτήρια διάκρισης των οψιγενών γεγονότων, ούτε και καθορίζεται η «οψιγενής» περίοδος.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>Για τα διορθωτικά γεγονότα πρέπει να γίνονται οι αναγκαίες προσαρμογές των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων, με επιβάρυνση (ή με ωφέλεια) των αποτελεσμάτων της χρήσεως την οποία αφορά ο ισολογισμός.</li> <li>Για τα μη διορθωτικά γεγονότα γνωστοποιείται η φύση κάθε γεγονότος (π.χ. σεισμός, πυρκαγιά) και το εκτιμώμενο οικονομικό αποτέλεσμα από αυτό</li> </ul>	<p>Τα πιο σημαντικά οψιγενή γεγονότα αποκαλύπτονται με την έκθεση του Δ.Σ. προς τη γενική συνέλευση των μετόχων.</p>

<b>ΔΛΠ 10 « ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ »</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<b>γ. Μερίσματα πληρωτέα</b>	<b>γ. Μερίσματα πληρωτέα</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Μερίσματα πληρωτέα στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους, που ανακοινώνονται πριν την ημερομηνία του ισολογισμού, καταχωρούνται στον ισολογισμό ως υποχρέωση. Αν η γνωστοποίηση των μερισμάτων γίνεται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, τα μερίσματα αυτά δεν καταχωρούνται στον ισολογισμό ως υποχρέωση, αλλά γνωστοποιούνται καταχωρούμενα διακεκριμένα στην καθαρή θέση του ισολογισμού ή στο προσάρτημα σύμφωνα με το ΔΛΠ 1.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Τα μερίσματα καταχωρούνται σε κάθε περίπτωση ως υποχρέωση στον ισολογισμό που εγκρίνεται από το Δ.Σ. για δημοσίευση. Μόνο αν τα μερίσματα προορίζονται για αύξηση του κεφαλαίου καταχωρούνται στη Καθαρή Θέση. Δεδομένου ότι ο ημέτερος νόμος επιβάλλει την υποχρέωση διανομής του πρώτου μερίσματος και καθορίζει το ύψος του, και υπό το κράτος των ΔΛΠ τα πληρωτέα μερίσματα στη χώρα μας πρέπει να αντιμετωπίζονται ως υποχρέωση.</li> </ul>
<b>δ. Όταν ελλείπει η παραδοχή της «συνεχιζόμενης δραστηριότητας»</b>	<b>δ. Όταν ελλείπει η παραδοχή της «συνεχιζόμενης δραστηριότητας»</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Αν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, η Διοίκηση της εταιρίας προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τη λειτουργία της ή αν δεν έχει άλλη εναλλακτική λύση από το να προβεί σε τέτοιες ενέργειες, οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να καταρτιστούν στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Το ίδιο αν η οικονομική κατάσταση της επιχείρησης επιδεινωθεί σοβαρά μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, σε βαθμό που η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας να μην αποτελεί την κατάλληλη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η Διοίκηση της εταιρίας συνήθως «αντιπαρέρχεται εν σιγή» τα γεγονότα αυτά. Μόνο οι ελεγκτές, σε περίπτωση επιδείνωσης της κατάστασης της εταιρίας, ενδεχομένως προβαίνουν σε σχετική παρατήρηση στο «Πιστοποιητικό Ελέγχου».</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 10 «ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<b>ε. Γνωστοποίηση της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων</b>	<b>ε. Γνωστοποίηση της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Επιβάλλεται η γνωστοποίηση της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων και του οργάνου που τις ενέκρινε.</li> <li>• Εάν οι ιδιοκτήτες της εταιρίας (μέτοχοι) ή άλλοι έχουν το δικαίωμα να τροποποιούν τις οικονομικές καταστάσεις μετά την έκδοση, η εταιρία πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Στη χώρα μας το όργανο έγκρισης προς έκδοση των οικονομικών καταστάσεων είναι το Δ.Σ. της εταιρίας (όχι η γενική συνέλευση των μετόχων). Στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αναγράφεται η ημερομηνία έγκρισης τους από το Δ.Σ.</li> <li>• Στη χώρα μας ο ν.2190/1920 παρέχει στη γενική συνέλευση των μετόχων το δικαίωμα τροποποίησης των οικονομικών καταστάσεων. Δεν απαιτείται συνεπώς, καμιά σχετική γνωστοποίηση.</li> </ul>
<p><b>Διαδικασίες κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ:</b></p> <p>(1) Η εταιρία οφείλει να προβεί στην απαραίτητη έρευνα για τον εντοπισμό των σημαντικών γεγονότων που προέκυψαν μετά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΛΠ (1.1.2004) και τα οποία αναφέρονται σε καταστάσεις που υπήρχαν κατά την ημερομηνία αυτή. Τα γεγονότα αυτά πρέπει να αντιμετωπιστούν σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 με βάση όμως τις συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΛΠ (1.1.2004) και όχι με τις ενδεχομένως οριστικοποιημένες συνέπειες των γεγονότων αυτών κατά το χρόνο σύνταξης του ισολογισμού έναρξης εφαρμογής των ΔΛΠ.</p>	

<b>ΑΛΠ 12 «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>α. Ο φόρος εισοδήματος συνιστά δαπάνη</b>	<b>α. Ο φόρος εισοδήματος αντλείται από τη διάθεση των κερδών</b>
• Ο φόρος εισοδήματος της χρήσεως είναι το συνολικό ποσό του φόρου που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως (καταχωρείται ως δαπάνη στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως»)	• Ο φόρος εισοδήματος δεν συνιστά έξοδο και, συνεπώς, δεν διαμορφώνει το αποτέλεσμα της χρήσεως, αλλά αποτελεί συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό. Καταχωρείται στο λ/σμό «Αποτελέσματα προς διάθεση» και όχι στο λ/σμό «αποτελέσματα χρήσεως»
<b>β. Διάκριση του φόρου εισοδήματος</b>	<b>β. Διάκριση του φόρου εισοδήματος</b>
• Ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε τρέχοντα και σε αναβαλλόμενο φόρο.	• Δεν γίνεται διάκριση του φόρου εισοδήματος σε τρέχοντα και σε αναβαλλόμενο. Το ποσό του φόρου εισοδήματος που αντλείται από τα διατιθέμενα αποτελέσματα της χρήσεως εξευρίσκεται με βάση τα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν ως εξής: <div style="text-align: right; margin-left: 20px;">           Λογιστικά κέρδη χρήσεως <span style="margin-left: 100px;">α</span>            (+-)             Λογιστικές διαφορές <span style="margin-left: 100px;">β</span>            (μόνιμες + προσωρινές) <span style="margin-left: 100px;"><u>γ</u></span>            Φορολογητέο εισόδημα <span style="margin-left: 100px;"><u>γ</u></span>            Φορολ. εισόδημα γ x Φορολ. (35%)         </div>
<b>β1. Τρέχων φόρος εισοδήματος</b> είναι το ποσό του πληρωτέου (επιστρεπτέου) φόρου εισοδήματος που αφορά το φορολογημένο κέρδος (φορολογική ζημία) της χρήσεως.	_____

**ΔΔΠ 12 «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ»**

<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>β2. Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος</b>	<b>β2. Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος είναι το ποσό του φόρου που θα πληρωθεί ή θα εισπραχθεί σε μελλοντικές περιόδους και προέρχεται από προσωρινές φορολογικές διαφορές.</li><li>• Ο αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται επί όλων των προσωρινών διαφορών του ισολογισμού (διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας εκάστου στοιχείου και τις αντίστοιχης φορολογικά αναγνωριζόμενης αξίας αυτών).</li><li>• Ο υπολογισμός του αναβαλλόμενου φόρου γίνεται με βάση τα ποσοστά φορολόγησης που αναμένεται να ισχύσουν στη χρήση που θα πραγματοποιηθεί η απαίτηση ή θα διακανονιστεί η υποχρέωση.</li><li>• Επί αναπροσαρμογής μη αποσβέσιμου πάγιου στοιχείου (π.χ ενός γηπέδου) στην εύλογη αξία του, ο αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται επί της αξίας ρευστοποίησης (πώλησης) αυτού.</li><li>• Η δαπάνη του αναβαλλόμενου φόρου βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία λογίζεται. Στην περίπτωση όμως που οι προσωρινές διαφορές έχουν καταχωρηθεί στην Καθαρή Θέση (π.χ φόρος επί του αποθεματικού επανεκτίμησης των λειτουργικών πάγιων στοιχείων), ο αντίστοιχος αναβαλλόμενος φόρος καταχωρείται απευθείας στην Καθαρή Θέση και όχι στα αποτελέσματα.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Δεν καταχωρείται στα βιβλία και στον ισολογισμό ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος (υποχρέωση ή απαίτηση).</li></ul>

<b>ΔΔΠ 12 «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Απαγορεύεται η προεξόφληση των (χρεωστικών ή πιστωτικών) ποσών αναβαλλόμενων φόρων.</i></li> <li>• <i>Δεν λογίζεται αναβαλλόμενος φόρος για μια φορολογική υποχρέωση που ενδέχεται να γεννηθεί <b>μόνο ύστερα από απόφαση της διοίκησης της εταιρίας</b> (π.χ κατά το σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού δεν λογίζεται αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος. Ο φόρος εισοδήματος λογίζεται όταν ληφθεί απόφαση για τη διανομή του αποθεματικού). Στην περίπτωση αυτή, ο αναβαλλόμενος φόρος γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.</i></li> <li>• <i>Η καταχώρηση απαίτησης για αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος πρέπει να γίνεται μόνο όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει στο μέλλον κέρδη, ώστε να συμψηφίσει την παρούσα απαίτηση με τη μέλλουσα φορολογική υποχρέωση.</i></li> </ul>	
<b>γ. Το φορολογικό πλεονέκτημα των ζημιών της χρήσεως</b>	<b>γ. Το φορολογικό πλεονέκτημα των ζημιών της χρήσεως</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Η ζημία χρήσεως, που μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσεως, εγκλείει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην επόμενη χρήση που θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός. Η απαίτηση αυτή καταχωρείται όταν είναι βέβαιο και εκτός πάσης αμφιβολίας ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει στο μέλλον κέρδη που θα καταστήσει εφικτό το συμψηφισμό της απαίτησης.</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Δεν εξετάζεται ούτε λογιστικά καταγράφεται το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέο ζημίες.</i></li> </ul>

<b>ΔΛΠ 12 «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<i>(συνέχεια)</i>	
<b>δ. Αλλαγή στο φορολογικό καθεστώς της εταιρίας</b>	
• Οι καταχωρημένες στα βιβλία φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις προσαρμόζονται ανάλογα. Οι διαφορές προσαρμογής καταχωρούνται στα αποτελέσματα ή, κατά περίπτωση, στην καθαρή θέση.	
<b>ε. Γνωστοποιήσεις</b>	<b>ε. Γνωστοποιήσεις</b>
• Απαιτούνται εκτεταμένες γνωστοποιήσεις	• Απαιτούνται ελάχιστες γνωστοποιήσεις
<b>Διαδικασίες κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ:</b>	
(1) Η εταιρία οφείλει να προβεί στον εντοπισμό όλων των προσωρινών διαφορών και στον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης.	

<b>ΔΛΠ 14 «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>α. Πότε εφαρμόζεται το Πρότυπο</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το Πρότυπο εφαρμόζεται όταν η επιχείρηση έχει πολλούς κλάδους εκμετάλλευσης ή πολλά υποκαταστήματα ή θυγατρικές εταιρίες σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές, που υπόκεινται σε διάφορους βαθμούς κινδύνων και διαφέρουν και ως προς την αποδοτικότητα τους. Στις περιπτώσεις αυτές ο ενιαίος ισολογισμός και το ενιαίο αποτέλεσμα δεν βοηθούν στην πρόβλεψη της μελλοντικής πορείας της επιχείρησης.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Απαιτούνται ελάχιστες γνωστοποιήσεις αναφερόμενες μόνο στις πωλήσεις.</li> </ul>
<b>β. Διάκριση των τομέων της επιχείρησης</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το Πρότυπο διακρίνει τους τομείς της επιχείρησης σε: <ul style="list-style-type: none"> <li>- επιχειρηματικούς τομείς (παραγωγή ενός εξατομικευμένου προϊόντος ή υπηρεσίας ή ομάδες σχετιζόμενων μεταξύ τους προϊόντων ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε κινδύνους και αποδόσεις που διαφέρουν από εκείνες των άλλων επιχειρηματικών τομέων π.χ κλάδος φαρμάκων).</li> <li>- γεωγραφικούς τομείς (τμήμα της επιχείρησης που ασχολείται με την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών σε ένα ειδικό οικονομικό περιβάλλον και που υπόκεινται σε κινδύνους και αποδόσεις που διαφέρουν από εκείνες των άλλων τμημάτων που λειτουργούν σε άλλα οικονομικά περιβάλλοντα π.χ υποκαταστήματα στην Τουρκία, Ιράκ, κλπ)</li> </ul> </li> </ul>	



<b>ΔΛΠ 14 «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<b>γ. Διάκριση των τομέων σε πρωτεύοντες και δευτερεύοντες</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το Πρότυπο θέτει τα κριτήρια διάκρισης των τομέων σε πρωτεύοντες και δευτερεύοντες:</li> <li>- Αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά απόδοσης επηρεάζονται, κατά κύριο λόγο, από τις διαφορές στα παραγόμενα προϊόντα και στις υπηρεσίες πρωτεύων τύπος παρουσίασης είναι των επιχειρηματικών τομέων.</li> <li>- Αντίθετα, αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά απόδοσης επηρεάζονται, κατά κύριο λόγο, από το γεγονός ότι η επιχείρηση λειτουργεί σε διάφορες χώρες ή γεωγραφικές περιοχές, πρωτεύων τύπος παρουσίασης είναι των γεωγραφικών τομέων.</li> </ul>	_____
<b>δ. Στις οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται οι σημαντικοί τομείς</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Στις οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται οι σημαντικοί τομείς που είναι, κατά κανόνα, ο τομέας που τα έσοδα, το αποτέλεσμα και τα περιουσιακά του στοιχεία είναι τουλάχιστον 10% του αντίστοιχου συνολικού μεγέθους της επιχείρησης.</li> </ul>	_____
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Στις οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται τομείς που πρέπει να συγκεντρώνουν συνολικά τουλάχιστον το 75% των εσόδων της επιχείρησης.</li> </ul>	_____

<b>ΔΛΠ 14 «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<b>ε. Λογιστικές αρχές τομέα</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η κατά τομέα πληροφόρηση πρέπει να καταρτίζεται σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.</li> <li>• Περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από κοινού από δύο ή περισσότερους τομείς πρέπει να κατανέμονται στους τομείς, μόνο αν τα σχετικά έσοδα και έξοδά τους κατανέμονται επίσης σε αυτούς τους τομείς.</li> </ul>	
<b>στ. Γνωστοποιήσεις</b>	
<p>Το Πρότυπο καθορίζει λεπτομερώς γνωστοποιήσεις στις οποίες πρέπει να προβαίνει η επιχείρηση για:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- τον πρωτεύοντα τύπο πληροφόρησης,</li> <li>- τον δευτερεύοντα τύπο πληροφόρησης</li> </ul>	
<p><b>Διαδικασίες κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ:</b></p> <p>(1) Όλες οι επιχειρήσεις ενός ομίλου θα πρέπει να ταξινομηθούν, για σκοπούς οικονομικών πληροφοριών, κατά τομέα.</p> <p>(2) Θα πρέπει να εντοπιστούν οι σημαντικοί επιχειρηματικοί και γεωγραφικοί τομείς και να καθοριστούν τα έσοδα, έξοδα, τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού του κάθε τομέα.</p> <p>(3) Το παρόν Πρότυπο πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά την τυχόν σχεδίαση νέου λογιστικού σχεδίου της επιχείρησης, ώστε να καταστεί δυνατή η εφαρμογή του.</p>	

<b>ΔΛΠ 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>α. Ποια ενσώματα πάγια υπάγονται στο Πρότυπο</b>	<b>α. Ποια ενσώματα πάγια υπάγονται στο Πρότυπο</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Εφαρμόζεται για όλα τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και λοιπά ενσώματα πάγια στοιχεία. Δεν υπάγονται στο παρόν Πρότυπο τα ακίνητα επένδυσης, για τα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 40 και τα «κατεχόμενα για πώληση πάγια».</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Στους λ/σμούς 10-15, το Ε.Γ.Λ.Σ παρακολουθεί όλα τα ενσώματα πάγια χωρίς να τα διακρίνει σε: ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια, κατεχόμενα για πώληση πάγια, ακίνητα επένδυσης κλπ, διακρίσεις απαραίτητες σύμφωνα με τα ΔΛΠ.</li> </ul>
<b>β. Προϋποθέσεις αρχικής καταχώρησης</b>	<b>β. Προϋποθέσεις αρχικής καταχώρησης</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Καταχωρούνται μόνο όταν συντρέχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις: <ul style="list-style-type: none"> <li>- να πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση,</li> <li>- το κόστος του στοιχείου να μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Καταχωρούνται μόνο όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητα των στοιχείων.</li> </ul>
<b>γ. Αξία αρχικής καταχώρησης ακινήτων</b>	<b>γ. Αξία αρχικής καταχώρησης ακινήτων</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Περιλαμβάνει : <ul style="list-style-type: none"> <li>- την συμβολαιογραφική αξία,</li> <li>- τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων (φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, κλπ),</li> <li>- τους τόκους δανείων κατασκευαστικής περιόδου.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Περιλαμβάνει: <ul style="list-style-type: none"> <li>- όμοια με το ΔΛΠ,</li> <li>- αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λ. 16.14),</li> <li>- αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης (λ. 16.18)</li> </ul> </li> </ul>

<b>ΔΛΠ 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>γ1. Αξία αρχικής καταχώρησης παγίων (πλην ακινήτων)</b>	<b>γ1. Αξία αρχικής καταχώρησης παγίων (πλην ακινήτων)</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Περιλαμβάνει :</li> <li>- την τιμολογιακή αξία,</li> <li>- τα ειδικά έξοδα κτήσης</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Περιλαμβάνει:</li> <li>- όμοια με το ΔΛΠ,</li> <li>- όμοια με το ΔΛΠ,</li> </ul>
<b>δ. Μεταγενέστερες δαπάνες</b>	<b>δ. Μεταγενέστερες δαπάνες</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Προσαυξάνουν την αξία κτήσης, μόνο αν αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του πάγιου στοιχείου πέραν από την αρχική απόδοση του.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όμοια με το ΔΛΠ</li> </ul>
<b>ε. Μεταγενέστερη αποτίμηση</b>	<b>ε. Μεταγενέστερη αποτίμηση</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Βασική μέθοδος : το κόστος κτήσης</li> <li>• Εναλλακτική μέθοδος: της εύλογης αξίας τους</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όμοια με το ΔΛΠ</li> <li>• Μόνο για τα ακίνητα προβλέπεται η ανά 4ετία αναπροσαρμογή της αξίας τους, με συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών (ν.2065/1992)</li> <li>• Επιτρέπεται η αποτίμηση των ακινήτων στην εύλογη αξία τους σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, η δε προκύπτουσα υπεραξία υποβάλλεται σε ήπια φορολογία.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια και δεν διανέμεται.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η υπεραξία αναπροσαρμογής των ακινήτων με βάση το ν.2065/1992 κεφαλαιοποιείται με έκδοση μετοχών που διανέμονται δωρεάν στους μετόχους.</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όταν η εύλογη αξία ενός επανεκτιμώμενου στοιχείου διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική του αξία απαιτείται νέα επανεκτίμηση. Αν υπάρχουν σημαντικές μεταβολές στην εύλογη αξία απαιτείται ετήσια επανεκτίμηση, ενώ όταν οι μεταβολές είναι ασήμαντες δυνατό να απαιτείται επανεκτίμηση μόνο κάθε 3 έως 5 έτη.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η αναπροσαρμογή της αξίας μόνο των ακινήτων γίνεται ανά 4ετία με βάση συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών.</li> <li>• Με τη διάταξη του άρθρου 15 του ν. 3229/2004 παρέχεται η ευχέρεια στις εταιρίες που εφαρμόζουν ΔΛΠ, να εφαρμόζουν τους χειρισμούς που προβλέπει το ΔΛΠ 16 για την εύλογη αξία μόνο όμως για τα ακίνητα.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η διαφορά επανεκτίμησης πραγματοποιείται με τη χρησιμοποίηση του πάγιου στοιχείου και συνεπώς σύμμετρα με την απόσβεσή του ή με την πώλησή του, οπότε από το λ/σμό «αποθεματικό επανεκτίμησης» μεταφέρεται στα «αποτελέσματα εις νέο».</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η διαφορά αναπροσαρμογής των ακινήτων με βάση το ν.2065/1992 κεφαλαιοποιείται με έκδοση νέων μετοχών.</li> <li>• Με τη διάταξη του άρθρου 15 του ν. 3229/2004 παρέχεται η ευχέρεια στις εταιρίες που εφαρμόζουν ΔΛΠ, να εφαρμόζουν τους χειρισμούς που προβλέπει το ΔΛΠ 16 για την εύλογη αξία μόνο όμως για τα ακίνητα.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Τα ενσώματα πάγια στοιχεία υπόκεινται σε απομείωση, όταν η λογιστική αξία τους μειωθεί κάτω από το ανακτήσιμο ποσό.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου στοιχείου διενεργείται πρόβλεψη, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται να είναι διαρκής (άρθρο 43§5ε του ν.2190/1920).</li> </ul>
<b>στ. Αποσβέσεις</b>	<b>στ. Αποσβέσεις</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η απόσβεση ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου γίνεται με βάση την ωφέλιμη οικονομική ζωή του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που δεν ανταποκρίνονται, κατά κανόνα, στην οικονομική ωφέλιμη ζωή των στοιχείων.</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων παγίων, το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η ανάλυση των σύνθετων παγίων γίνεται με οδηγό τον φορολογικό συντελεστή απόσβεσης των στοιχείων.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όταν σημαντικά ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός πληρούν τον ορισμό του «ενσώματου πάγιου στοιχείου» ή όταν είναι δυνατό να χρησιμοποιηθούν μόνο για ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο, τότε αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ενσώματα πάγια στοιχεία.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Τα ανταλλακτικά εντάσσονται πάντοτε στην κατηγορία των αποθεμάτων και επιβαρύνουν το κόστος ή τα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την ανάλυσή τους.</li> </ul>
<b>η. Καταστροφή ενσώματων παγίων</b>	<b>η. Καταστροφή ενσώματων παγίων</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Οι απομειώσεις ή ζημίες ενσώματων παγίων πρέπει να καταχωρούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.</li> <li>- Η σχετική απαίτηση για αποζημίωση καταχωρείται στα αποτελέσματα όταν εισπράττεται.</li> <li>- Η αποκατάσταση της ζημίας αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16.</li> </ul> <p>Δηλαδή, τα τρία παραπάνω γεγονότα αντιμετωπίζονται <b>ξεχωριστά</b>.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Τα έναντι γεγονότα συνεξετάζονται και αντιμετωπίζονται ως ένα ενιαίο γεγονός.</li> </ul>
<b>θ. Αντικατάσταση μερών ενσώματων πάγιων στοιχείων</b>	<b>θ. Αντικατάσταση μερών ενσώματων πάγιων στοιχείων</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει τη λογιστική αξία των στοιχείων εάν πληρούνται τα κριτήρια καταχώρησης των ενσώματων πάγιων στοιχείων. Η αναπόσβεστη αξία των μερών που αντικαθίστανται διαγράφεται.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει το κόστος κτήσης των παγίων μόνο αν οι δαπάνες χαρακτηριστούν ως δαπάνες βελτίωσης. Το αναπόσβεστο κόστος των μερών που αντικαθίσταται δεν διαγράφεται.</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<b>ι. Τακτική κύρια επιθεώρηση</b>	<b>ι. Τακτική κύρια επιθεώρηση</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το κόστος της επιθεώρησης (π.χ αεροπλάνου) προσαυξάνει τη λογιστική αξία του ενσώματου παγίου, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων παγίων. Τυχόν αναπόσβεστο κόστος προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφεται.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το κόστος της επιθεώρησης βαρύνει τα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται ή, κατά περίπτωση, χαρακτηρίζεται ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης.</li> </ul>
<p><i>Διαδικασίες κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ:</i></p> <p>(1) Η εταιρία πρέπει να αποφασίσει με ποια μέθοδο θα παρακολουθεί τα προαναφερόμενα πάγια στοιχεία:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- με τη βασική μέθοδο του κόστους, ή</li> <li>- με την εναλλακτική μέθοδο της εύλογης αξίας ή</li> <li>- με τη χρησιμοποίηση της ευχέρειας που παρέχει το ΔΠΧΠ 1 του «οιονεί κόστους».</li> </ul> <p><i>Ανάλογα με τη μέθοδο που θα επιλεγεί θα είναι και οι λογιστικές εγγραφές προσαρμογής στα ΔΛΠ.</i></p> <p>(2) Η εταιρία πρέπει να προβεί σε test απομείωσης των σημαντικότερων πάγιων στοιχείων της κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΛΠ.</p> <p>(3) Πρέπει να καταρτιστεί και να τηρείται ιδιαίτερο «μητρώο παγίων στοιχείων» και να εκτιμηθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής καθενός ενσώματου παγίου στοιχείου. Εάν εφαρμοστεί η μέθοδος του κόστους κτήσης, με τις διαφορές προσαρμογής των αποσβέσεων προσαρμόζεται ανάλογα ο λ/σμός «Αποσβεσθέντα πάγια» με χρέωση ή πίστωση του λ/σμού «Αποτελέσματα εις νέο / Διαφορές προσαρμογής στα ΔΛΠ».</p>	

<b>ΔΑΠ 17 «ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>α. Ταξινόμηση των μισθώσεων</b>	<b>α. Ταξινόμηση των μισθώσεων</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οι μισθώσεις ταξινομούνται σε λειτουργικές ή χρηματοδοτικές με βάση την οικονομική ουσία και όχι τον τύπο της σύμβασης.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Δεν γίνεται διάκριση μεταξύ λειτουργικών και χρηματοδοτικών μισθώσεων. Όλες οι μισθώσεις λογίζονται ως λειτουργικές και τα μισθώματα καταχωρούνται από το μισθωτή στα έξοδα και από τον εκμισθωτή στα έσοδα, όταν το έξοδο ή το έσοδο πραγματοποιείται με βάση την αρχή του «δεδουλευμένου». Βλ όμως κι άρθρο 141 του ν.2190/1920</li> </ul>
<b>β. Πότε η μίσθωση χαρακτηρίζεται χρηματοδοτική</b>	
<p>Κυριότερες ενδείξεις ότι η σύμβαση είναι χρηματοδοτική:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ο μισθωτής υποχρεούται να αγοράσει το μίσθιο.</li> <li>• Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να αγοράσει το μίσθιο στο τέλος της μίσθωσης και είναι σφόδρα πιθανό ότι θα προβεί στην αγορά του λόγω του χαμηλού τιμήματος που θα καταβάλει σε σύγκριση με την αξία του μισθίου.</li> <li>• Η διάρκεια της μίσθωσης εγγίζει την οικονομική ωφέλιμη ζωή του μισθίου.</li> <li>• Η παρούσα αξία των μισθωμάτων στην έναρξη της μίσθωσης εγγίζει την εύλογη αξία του μισθίου.</li> <li>• Το μίσθιο είναι εξειδικευμένης φύσης που μόνο ο μισθωτής μπορεί να το χρησιμοποιήσει.</li> <li>• Ο μισθωτής μπορεί να ακυρώσει τη μίσθωση αποζημιώνοντας τον εκμισθωτή.</li> </ul>	



<b>ΔΛΠ 17 «ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ο μισθωτής φέρει τον κίνδυνο και το όφελος από τις μεταβολές στην υπολειμματική αξία του μισθίου.</li> <li>• Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να συνεχίσει τη μίσθωση για επιπλέον περίοδο με μίσθωμα χαμηλότερο του αγοραίου μισθώματος.</li> </ul>	
<b>γ. Πότε η μίσθωση χαρακτηρίζεται λειτουργική</b>	<b>γ. Πότε η μίσθωση χαρακτηρίζεται λειτουργική</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όταν δεν είναι χρηματοδοτική.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όλες οι μισθώσεις χαρακτηρίζονται λειτουργικές. Βλ όμως κι άρθρο 141 του ν.2190/1920.</li> </ul>
<b>δ. Λογιστική της χρηματοδοτικής μίσθωσης</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ο μισθωτής καταχωρεί το μίσθιο ως στοιχείο του ενεργητικού (με την παρούσα αξία των μισθωμάτων που εξευρίσκεται με βάση το πραγματικό επιτόκιο της μίσθωσης ή με την εύλογη αξία του μισθίου) με ισόποση καταχώρηση σχετικής υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή.</li> <li>• Ο μισθωτής κατανέμει τα μισθώματα που καταβάλλει σε δαπάνη τόκου που καταχωρεί στα έξοδα και σε χρεολύσιο που καταχωρεί σε μείωση της υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή.</li> </ul> <p>Ο μισθωτής λογίζει αποσβέσεις επί της καταχωρημένης αξίας του μισθίου με βάση το ποσοστό απόσβεσης των όμοιων στοιχείων ενεργητικού ή αν προβλέπει ότι δεν θα αποκτήσει το μίσθιο, με βάση τη διάρκεια της μίσθωσης.</p>	

<b>ΔΛΠ 17 «ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>ε. Λογιστική της λειτουργικής μίσθωσης</b>	<b>ε. Λογιστική της λειτουργικής μίσθωσης</b>
• Ο μισθωτής καταχωρεί στα έξοδα της χρήσεως τα μισθώματα που καταβάλλει με βάση την αρχή του «δεδουλευμένου», ο δε εκμισθωτής στα έσοδα της χρήσεως με βάση την ίδια αρχή.	• Όμοια με το ΔΛΠ
<p><i>Διαδικασίες κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ:</i></p> <p>(1) Η εταιρία θα πρέπει να προβεί στην εξέταση όλων των υφιστάμενων μισθώσεων και στην ταξινόμηση αυτών σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές με βάση την οικονομική ουσία μάλλον παρά τη νομική μορφή τους.</p> <p>(2) Η διαφορά προσαρμογής της λογιστικής αξίας των μισθίων και των αποσβέσεων καταχωρείται στο λ/σμό «Αποτελέσματα εις νέο / Διαφορά προσαρμογής στα ΔΛΠ».</p> <p>(3) Για καθεμιά χρηματοδοτική μίσθωση θα πρέπει:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- να εκτιμηθεί η εύλογη αξία του μισθίου κατά την έναρξη της μίσθωσης,</li> <li>- να καταρτιστεί πίνακας εξυπηρέτησης της μίσθωσης,</li> <li>- να υπολογίσει τις αποσβέσεις των μισθίων.</li> </ul>	

<b>ΔΛΠ 18 «ΕΣΟΔΑ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<p><b>α. Πότε πραγματοποιείται το έσοδο από την πώληση αγαθών</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Το έσοδο από πώληση αγαθών πρέπει να καταχωρείται, όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι: <ul style="list-style-type: none"> <li>- η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας των αγαθών,</li> <li>- η επιχείρηση παύει να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά,</li> <li>- το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,</li> <li>- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και,</li> <li>- τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν σε σχέση με τη συναλλαγή, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα.</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>α. Πότε πραγματοποιείται το έσοδο από την πώληση αγαθών</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Το αντίτιμο της πώλησης είναι έσοδο από την στιγμή εκείνη που η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη. Η πώληση θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε αφότου το εμπόρευμα εξάγεται από την αποθήκη και παραδίδεται στον αγοραστή ή ταξιδεύει για λογαριασμό του ή, κατά περίπτωση, αφότου ή υπηρεσία παρέχεται στον πελάτη.</li> </ul> <p>Το αντίτιμο από πωλήσεις που έχουν συνομολογηθεί χωρίς να θεωρούνται πραγματοποιημένες, σύμφωνα με τα παραπάνω, δε θεωρείται έσοδο.</p> <p>Το αντίτιμο από πωλήσεις που πραγματοποιούνται με τη συμφωνία το εμπόρευμα να παραμείνει στην αποθήκη του πωλητή προς φύλαξη για λογαριασμό του αγοραστή είναι έσοδο.</p> <p>Λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του ΚΒΣ, τα έσοδα καταχωρούνται με την τιμολόγηση των πωληθέντων, που συνήθως γίνεται μεταγενέστερα της παράδοσής τους.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το Πρότυπο διακρίνει πολλές περιπτώσεις εσόδων από παροχή υπηρεσιών και καθορίζει το χρόνο πραγματοποίησης των εσόδων αυτών.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το Ε.Γ.ΛΣ αντιπαρέρχεται τα θέματα αυτά «εν σιγή».</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 18 «ΕΣΟΔΑ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>β. Έσοδα από τόκους</b>	<b>β. Έσοδα από τόκους</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οι τόκοι καταχωρούνται βάση της αρχής του «δεδουλευμένου» (χρονική αναλογία) και υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όμοια με το ΔΛΠ, αλλά δεν υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η πραγματική απόδοση (πραγματικό επιτόκιο) ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το απαιτούμενο επιτόκιο για την προεξόφληση των μελλοντικών ταμιακών εισπράξεων που αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής του περιουσιακού στοιχείου, ώστε να εξισώνονται με την αρχική λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Δεν χρησιμοποιείται το πραγματικό επιτόκιο για τον προσδιορισμό της πραγματικής απόδοσης.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το έσοδο από τόκους περιλαμβάνει το δεδουλευμένο μέρος των διαφορών υπό ή υπέρ το άρτιο ή οποιωνδήποτε άλλων διαφορών μεταξύ της αρχικής λογιστικής αξίας ενός χρεωστικού τίτλου και του κατά τη λήξη εισπρακτέου ποσού του.</li> </ul>	
<b>γ. Έσοδα από μερίσματα</b>	<b>γ. Έσοδα από μερίσματα</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Τα μερίσματα πρέπει να καταχωρούνται, όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα των μετόχων να τα εισπράξουν.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όμοια με το ΔΛΠ.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όταν διανέμονται μερίσματα από τα προ της απόκτησης των μετοχών καθαρά κέρδη, τα μερίσματα αυτά μειώνουν το κόστος αγοράς των μετοχών.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Κατά το ν.2190/1920, σε κάθε περίπτωση τα μερίσματα συνιστούν έσοδα, έστω και αν προέρχονται από κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί από τη διανέμουσα εταιρία πριν την απόκτηση των μετοχών από το μέτοχο.</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 20 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>α. Έννοια</b>	<b>α. Έννοια</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Κρατική υποστήριξη είναι το μέτρο που λαμβάνει το Κράτος για την παροχή οικονομικού οφέλους στην επιχείρηση.</li> <li>• Κυριότερη μορφή είναι οι επιχορηγήσεις που συχνά λέγονται και ενισχύσεις, επιδοτήσεις ή πριμοδοτήσεις.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όμοια με το ΔΛΠ.</li> <li>• Όμοια με το ΔΛΠ.</li> </ul>
<b>β. Αρχική καταχώρηση</b>	<b>β. Αρχική καταχώρηση</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται μόνο όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η επιχορήγηση καταχωρείται μόνο αν υπάρχει βεβαιότητα είσπραξης της και δεν εξετάζεται η βεβαιότητα συμμόρφωσης της επιχείρησης με τους όρους της επιχορήγησης.</li> </ul>
<b>γ. Επιχορηγήσεις για απόκτηση στοιχείων ενεργητικού</b>	<b>γ. Επιχορηγήσεις για απόκτηση στοιχείων ενεργητικού</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οι επιχορηγήσεις για απόκτηση στοιχείων ενεργητικού καταχωρούνται: είτε στην πίστωση του λ/σμού «έσοδα επόμενων χρήσεων», είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των επιχορηγούμενων στοιχείων ενεργητικού.</li> <li>• Οι επιχορηγήσεις δεν πρέπει να καταχωρούνται απευθείας σε λ/σμό ιδίων κεφαλαίων, αντίθετα από ό,τι ορίζει το Ε.ΓΛΣ</li> <li>• Η επιχορήγηση που αντιμετωπίζεται ως «έσοδο επόμενων χρήσεων» πρέπει να μεταφέρεται στα έσοδα των επόμενων χρήσεων κατά τρόπο συστηματικό.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η επιχορήγηση καταχωρείται απευθείας στην πίστωση του λ/σμού ιδίων κεφαλαίων 41.10. Δεν παρέχεται δυνατότητα καταχώρησης της επιχορήγησης στην πίστωση των επιχορηγούμενων στοιχείων ενεργητικού</li> <li>• Κατά το Ε.ΓΛΣ καταχωρούνται μόνο στα Ίδια Κεφάλαια (λ.41.10)</li> <li>• Όμοια με το ΔΛΠ, μεταφερόμενη από το λ/σμό 41.10 στον αποτελεσματικό λ/σμό 81.01.05 με βάση το φορολογικό ποσοστό απόσβεσης της επιχορηγούμενης επένδυσης.</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 20 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>δ. Επιχορήγηση για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών ή για οικονομική ενίσχυση</b>	<b>δ. Επιχορήγηση για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών ή για οικονομική ενίσχυση</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οι επιχορηγήσεις της κατηγορίας αυτής δυνατό να καταχωρηθούν στην πίστωση λογαριασμού εσόδου ή στην πίστωση των λογαριασμών των δαπανών στις οποίες αφορούν οι επιχορηγήσεις.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Δεν επιτρέπεται η καταχώρηση της επιχείρησης στην πίστωση του λ/σμού της οικείας δαπάνης. Καταχωρούνται πάντοτε στα έσοδα (λ. 74.03, 74.05 κ.α)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η επιχορήγηση που δίνεται από το Κράτος στην επιχείρηση για την κάλυψη πραγματοποιημένων <i>εξόδων ή ζημιών</i> πρέπει να λογίζεται ως ανόργανο έσοδο της χρήσεως στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα της εισπραξής της.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η επιχορήγηση καταχωρείται στην πίστωση αρμόδιων υπολ/σμών του λ/σμού οργανικών εσόδων 74 «επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων»</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η επιχορήγηση που χορηγείται από το Κράτος για <i>άμεση οικονομική ενίσχυση</i> της επιχείρησης (και όχι ως κίνητρο για την πραγματοποίηση ορισμένων δαπανών) καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία η επιχείρηση νομιμοποιείται να την εισπράξει.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όμοια με το ΔΛΠ</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η επιχορήγηση που χορηγείται από το Κράτος στην επιχείρηση για την <i>κάλυψη εξόδων ή ζημιών προηγούμενων χρήσεων</i> καταχωρείται στη χρήση που γεννάται το δικαίωμα εισπραξής .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όμοια με το ΔΛΠ, καταχωρείται στον αποτελεσματικό λ/σμό 82.01.00 «έσοδα προηγούμενων χρήσεων / επιχορηγήσεις πωλήσεων ».</li> </ul>
<b>ε. Άλλες μορφές επιχορηγήσεων</b>	<b>ε. Άλλες μορφές επιχορηγήσεων</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η επιχορήγηση που δεν εισπράττεται αλλά <i>εκπίπτει από υποχρεώσεις προς το Δημόσιο</i>, εξομοιώνεται με εισπραττόμενη επιχορήγηση.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η μείωση της φορολογίας δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επιχορήγηση.</li> </ul>

<b>ΔΔΠ 20 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
• Χαριστικό δάνειο από το Δημόσιο εξομοιώνεται με επιχορήγηση.	• Δεν συνηθίζεται στη χώρα μας τέτοια μορφή επιχορήγησης.
<b>στ. Γνωστοποιήσεις</b>	<b>στ. Γνωστοποιήσεις</b>
• Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη μέθοδο που ακολουθεί για τη λογιστική παρακολούθηση της επιχορήγησης.	• Δεν προβλέπονται εναλλακτικές μέθοδοι λογιστικού χειρισμού των επιχορηγήσεων.

<b>ΔΛΠ 21 «ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>α. Αρχική καταχώρηση</b>	<b>α. Αρχική καταχώρηση</b>
• Γίνεται με την ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής.	• Όμοια με το ΔΛΠ
<b>β. Μεταγενέστερη αποτίμηση</b>	<b>β. Μεταγενέστερη αποτίμηση</b>
• Τα νομισματικά στοιχεία ενεργητικού σε ΞΝ και οι υποχρεώσεις σε ΞΝ αποτιμώνται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος.	• Όμοια με το ΔΛΠ
• Τα μη νομισματικά στοιχεία (πάγια, αποθέματα, προπληρωμένα έξοδα κ.λπ) που παρακολουθούνται στο ιστορικό κόστος σε ΞΝ εξακολουθούν να εμφανίζονται με την ισοτιμία της αρχικής καταχώρησης.	• Όμοια με το ΔΛΠ
• Τα μη νομισματικά στοιχεία που εμφανίζονται στα βιβλία με την εύλογη αξία τους σε ΞΝ μετατρέπονται με τις ισοτιμίες που ίσχυαν όταν προσδιορίστηκαν οι εύλογες αξίες.	• Τα μη νομισματικά στοιχεία δεν επιτρέπεται να απεικονίζονται στην εύλογη αξία τους ( βλ. όμως και παραπάνω τα σχετιζόμενα με το ΔΛΠ 16).
<b>γ. Συναλλαγματικές διαφορές</b>	<b>γ. Συναλλαγματικές διαφορές</b>
• Οι προκύπτουσες συναλλαγματικές διαφορές (πραγματοποιημένες και εξ αποτιμήσεως) καταχωρούνται κατά κανόνα, στα αποτελέσματα χρήσεως.	• Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές (πραγματοποιημένες και εξ αποτιμήσεως) βαρύνουν τα Α/Χ, με εξαίρεση αυτές που προέρχονται από δάνεια ή πιστώσεις που διατέθηκαν για την απόκτηση πάγιων στοιχείων, οι οποίες δυνατό να αντιμετωπιστούν ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης (λ. 16.15).



<b>ΔΛΠ 21 «ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οι μη πραγματοποιημένες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων μεταφέρονται υπό μορφή πρόβλεψης (λ. 44.14) στην επόμενη χρήση, οπότε μετά την είσπραξη των απαιτήσεων και την εξόφληση των υποχρεώσεων από την αποτίμηση των οποίων προήλθαν μεταφέρονται στα Α/Χ (λ. 81.01.04).</li> </ul>
<b>Διαδικασίες κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ:</b>	
<p>(1) Μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου του λ/σμού 16.15 «συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων» στο λ/σμό «Αποτελέσματα εις νέο / Διαφορές προσαρμογής στα ΔΛΠ». Μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου του λ/σμού 44.14 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων» στο λ/σμό «Αποτελέσματα εις νέο / Διαφορές προσαρμογής στα ΔΛΠ»</p>	

<b>ΔΛΠ 23 «ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>α. Έννοια του κόστους δανεισμού</b>	<b>α. Έννοια του κόστους δανεισμού</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Κόστος δανεισμού είναι οι τόκοι των δανείων και οι λοιπές δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση για τη λήψη δανείων.</li> <li>• Ειδικότερα, κόστος δανεισμού που δυνατό να βαρύνει το κόστος κτήσης ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου είναι το κόστος εκείνο που η επιχείρηση θα είχε αποφύγει αν δεν είχε πραγματοποιηθεί η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό αυτό στοιχείο.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όμοια με το ΔΛΠ</li> <li>• Μόνο οι τόκοι του συγκεκριμένου δανείου που ελήφθη για την κατασκευή του συγκεκριμένου πάγιου στοιχείου. Δεν κοστολογούνται οι τόκοι γενικών δανείων όπως προβλέπει το ΔΛΠ.</li> </ul>
<b>β. Λογιστικός χειρισμός</b>	<b>β. Λογιστικός χειρισμός</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Βασική μέθοδος: ο τόκος βαρύνει τα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων.</li> <li>• Εναλλακτική μέθοδος: ο τόκος βαρύνει το κόστος των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων και αποσβένεται με τους συντελεστές απόσβεσης των στοιχείων αυτών.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όμοιος με το ΔΛΠ</li> <li>• Ο τόκος δεν βαρύνει το κόστος του στοιχείου, αλλά αντιμετωπίζεται ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης (λ. 16.18) και αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που το στοιχείο τέθηκε σε χρήση είτε τμηματικά και ισόποσα το αργότερο μέσα στα πέντε επόμενα έτη από της χρήσεως αυτής.</li> </ul>
<b>γ. Επισημάνσεις</b>	<b>γ. Επισημάνσεις</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οι κεφαλαιοποιούμενοι τόκοι συνιστούν συστατικό στοιχείο του κόστους των οικείων πάγιων στοιχείων.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οι κεφαλαιοποιούμενοι τόκοι συνιστούν έξοδο πολυετούς απόσβεσης και συνεπώς υφίσταται διαφορά τόσο ως προς το ύψος του κόστους του πάγιου στοιχείου όσο και στο ρυθμό απόσβεσης των κεφαλαιοποιηθέντων τόκων.</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 23 «ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Πρότυπο, οι τόκοι δανείων δυνατό να επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων (π.χ οινοπνευματώδη ποτά που απαιτούν χρόνο ωρίμανσης).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Αποκλείουν την ενσωμάτωση των τόκων στο κόστος των αποθεμάτων.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η «κατασκευαστική περίοδος», οι τόκοι της οποίας κεφαλαιοποιούνται καταλαμβάνει αποκλειστικά την περίοδο που διαρκεί η κατασκευή του παγίου και οι τόκοι υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Κατά την επικρατούσα πρακτική η «κατασκευαστική περίοδος» αρχίζει από τη λήψη του δανείου και οι τόκοι δεν υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου, αλλά κεφαλαιοποιούνται οι τόκοι του δανείου που λήφθηκε για την κατασκευή του συγκεκριμένου ενσώματου παγίου στοιχείου.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Κοστολογούνται οι τόκοι του επενδυμένου κεφαλαίου, ανεξάρτητα αν το επενδυμένο κεφάλαιο προέρχεται από ειδικό δάνειο που ελήφθη για την επένδυση ή από γενικό δανεισμό.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Κοστολογούνται μόνο οι τόκοι των ειδικών δανείων που ελήφθησαν για την επένδυση και όχι οι τόκοι των γενικών δανείων μέρος των οποίων επενδύθηκε στο κατασκευαζόμενο πάγιο.</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 36 «ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>α. Βασικός κανόνας</b>	<b>α. Βασικός κανόνας</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το Πρότυπο καθιερώνει το βασικό κανόνα ότι η λογιστική αξία (ιστορικό κόστος ή εύλογη αξία) κάθε στοιχείου δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερη του ανακτήσιμου ποσού (δηλαδή του μεγαλύτερου ποσού μεταξύ της καθαρής αξίας πώλησης και της αξίας κτήσης του στοιχείου).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το άρθρο 43§ 5ε του ν.2190/1920 ορίζει ότι : - σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου στοιχείου, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται να είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας αξίας.</li> </ul>
<b>β. Αξία χρήσης</b>	<b>β. Αξία χρήσης</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Αξία χρήσης είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων ταμιακών ροών από τη χρήση του στοιχείου, προεξοφλούμενες με κατάλληλο επιτόκιο.</li> <li>• Αν δεν μπορούν να προσδιοριστούν οι ταμιακές ροές του στοιχείου λαμβάνονται οι ταμιακές ροές της μονάδας στην οποία ανήκει το εξεταζόμενο για απομείωση στοιχείο.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Δεν λαμβάνεται υπόψη η αξία χρήσης για την εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου.</li> </ul>
<b>γ. Καταχώρηση ζημίας απομείωσης</b>	<b>γ. Καταχώρηση ζημίας απομείωσης</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η ζημία απομείωσης καταχωρείται ως έξοδο στα «αποτελέσματα χρήσεως», εκτός εάν για το συγκεκριμένο πάγιο υπάρχει στην Καθαρή Θέση «αποθεματικό επανεκτίμησης», οπότε ο λ/σμός αυτός χρεώνεται μέχρι να εξισωθεί και το ακάλυπτο ποσό της ζημίας βαρύνει τα «αποτελέσματα χρήσεως».</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οι προβλέψεις αυτές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης.</li> <li>• Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχιστεί σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας του πάγιου στοιχείου έπαψαν να υπάρχουν.</li> </ul>

ΔΛΠ 36 «ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ»	
Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
<b>δ. Αναστροφή της ζημίας απομείωσης</b>	<b>δ. Αναστροφή της ζημίας απομείωσης</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η αναστρεφόμενη ζημία δεν πρέπει να οδηγεί σε αύξηση της λογιστικής αξίας που θα είχε το στοιχείο αν δεν είχε γίνει η απομείωση.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ οι παραπάνω προβλέψεις σχηματίζονται με χρέωση του αποτελεσματικού λ/σμού 83.10 και με πίστωση των λ/σμών 44.10.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η αναστρεφόμενη ζημία καταχωρείται ως έσοδο στα «αποτελέσματα χρήσεως» αν το στοιχείο ενεργητικού απεικονίζεται στο κόστος κτήσης του, ή καταχωρείται σε αύξηση του λ/σμού Καθαρής Θέσης «αποθεματικό επανεκτίμησης» αν το στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η δαπάνη της πρόβλεψης δεν αναγνωρίζεται φορολογικά</li> <li>• Ως ανακτήσιμη αξία θεωρείται μόνο η αγοραία αξία των πάγιων στοιχείων, ενώ αγνοείται παντελώς η αξία χρήσης.</li> <li>• Ο αντιλογισμός της διενεργηθείσας πρόβλεψης για την υποτίμηση πάγιων στοιχείων είναι προαιρετικός και όχι υποχρεωτικός και θεωρείται πάντοτε ως έκτακτο έσοδο (λ. 84).</li> </ul>
<p><b>Διαδικασίες κατά την πρώτη εφαρμογή</b></p> <p>(1) Η εταιρία πρέπει να ερευνήσει μήπως υπάρχουν πάγια στοιχεία που έχουν υποστεί απομείωση, λαμβάνοντας υπόψη τις υπάρχουσες ενδείξεις περί απομείωσης.</p> <p>(2) Εάν η επιχείρηση διαπιστώσει ότι ορισμένα στοιχεία έχουν υποστεί απομείωση πρέπει να προβεί σε προσδιορισμό της ζημίας απομείωσης, την οποία πρέπει να καταχωρήσει απευθείας στο λ/σμό «Αποτελέσματα εις νέο / Διαφορές προσαρμογής στα ΔΛΠ»</p>	

**ΔΛΠ 37 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ & ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ»**

<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>α. Έννοια - Προϋποθέσεις</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού και βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως, όταν:<ul style="list-style-type: none"><li>- η επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη) που πηγάζει από ένα γεγονός του παρελθόντος,</li><li>- είναι πιθανό ότι θα προκύψει μια εκροή πόρων για το διακανονισμό της πρόβλεψης, και</li><li>- μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.</li></ul></li></ul>	<b>α. Έννοια</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Πρόβλεψη είναι η επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσεως που αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόφλησης ενδεχόμενης υποτίμησης στοιχείων του ενεργητικού όταν κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς όμως γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος πραγματοποίησης ή και τα δύο.</li><li>• Η παραπάνω έννοια των προβλέψεων διαφέρει από την έννοια των προβλέψεων κατά το ΔΛΠ 37. Κατά το ΔΛΠ 37 η πρόβλεψη είναι βεβαία υποχρέωση και η αβεβαιότητα αναφέρεται μόνο στο χρόνο και το ποσό, ενώ κατά το Ε.Γ.Λ.Σ η αβεβαιότητα περιλαμβάνει και την ύπαρξη του ζημιογόνου γεγονότος. Το Ε.Γ.Λ.Σ συγχέει την έννοια της πρόβλεψης με την έννοια της ενδεχόμενης υποχρέωσης.</li></ul>
<b>β. Ποσό της πρόβλεψης</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Πρέπει να είναι το εκτιμώμενο ποσό της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.</li><li>• Το ποσό πρέπει να είναι η παρούσα αξία της εκτιμώμενης δαπάνης, όταν η επίδραση από τη διαχρονική αξία του χρήματος εκτιμάται ουσιώδης.</li></ul>	<b>β. Ποσό της πρόβλεψης</b> <ul style="list-style-type: none"><li>• Όμοια με το ΔΛΠ</li><li>• Δεν προεξοφλούνται τα εκτιμώμενα ποσά της δαπάνης.</li></ul>

<b>ΔΛΠ 37 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ &amp; ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>γ. Κανόνες που διέπουν τις προβλέψεις</b>	<b>γ. Κανόνες που διέπουν τις προβλέψεις</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Δεν πρέπει να διενεργούνται προβλέψεις για λειτουργικά έξοδα που θα πραγματοποιηθούν στο μέλλον καθώς και για μελλοντικές λειτουργικές ζημιές.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οι προβλέψεις πρέπει να σχηματίζονται σε κάθε χρήση και στο απαραίτητο ύψος ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της χρήσεως.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οι προβλέψεις πρέπει να επανεκτιμώνται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού και να αναστρέφονται αν δεν είναι του λοιπού πιθανό ότι θα απαιτηθεί μια εκροή πόρων για το διακανονισμό της πρόβλεψης.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Οι προβλέψεις πρέπει να επανεκτιμώνται και να προσαρμόζονται στο τέλος κάθε χρήσεως.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η πρόβλεψη πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο για δαπάνες για τις οποίες η πρόβλεψη έχει σχηματιστεί.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όμοια με το ΔΛΠ</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί ένα πίνακα που να εμφανίζει την κίνηση των προβλέψεων κατά κατηγορία προβλέψεων κλπ.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η επιχείρηση υποχρεούται να καταχωρεί στο Προσάρτημα ανάλυση του ποσού των προβλέψεων που εμφανίζονται στο λ/σμό «Λοιπές προβλέψεις»</li> </ul>
<b>δ. Ενδεχόμενη υποχρέωση</b>	<b>δ. Ενδεχόμενη υποχρέωση</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Είναι μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή όχι μελλοντικών αβέβαιων γεγονότων όχι εξολοκλήρου μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης.</li> <li>• Επίσης ενδεχόμενη υποχρέωση είναι μια παρούσα δέσμευση, για την οποία δεν είναι πιθανό να απαιτηθεί μια εκροή πόρων ή το απαιτούμενο ποσό για το διακανονισμό της δέσμευσης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα και συνεπώς δεν μπορεί να καταχωρηθεί.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Δεν γίνεται σαφής διάκριση μεταξύ πρόβλεψης και ενδεχόμενης υποχρέωσης. Στον όρο πρόβλεψη περιλαμβάνεται και η ενδεχόμενη υποχρέωση. Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν διαβαθμίζει την πιθανότητα επέλευσης του ζημιογόνου γεγονότος όπως ζητεί το Πρότυπο.</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 37 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ &amp; ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Για την ενδεχόμενη υποχρέωση δεν καταχωρείται πρόβλεψη, αλλά γίνεται γνωστοποίηση, εκτός αν η πιθανότητα εκροής πόρων είναι απομακρυσμένη, οπότε δεν απαιτείται ούτε γνωστοποίηση.</li> </ul>	
<b>ε. Ενδεχόμενη απαίτηση</b>	<b>ε. Ενδεχόμενη απαίτηση</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Είναι μια πιθανή απαίτηση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί με την πραγματοποίηση ή μη αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι εξολοκλήρου μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης (π.χ εκκρεμής επίδικη απαίτηση της επιχείρησης για αποζημίωση).</li> <li>• Η επιχείρηση δεν πρέπει να καταχωρεί καμιά ενδεχόμενη απαίτηση</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ομοίως, κατ' εφαρμογή της αρχής της «συντηρητικότητας» δεν διενεργείται πρόβλεψη.</li> </ul>
<b>στ. Επαχθής σύμβαση</b>	<b>στ. Επαχθής σύμβαση</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Είναι η σύμβαση της οποίας τα έξοδα εκπλήρωσης των συμβατικών υποχρεώσεων υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν από τη σύμβαση αυτή (π.χ μετεγκατάσταση μισθωμένου εργοστασίου, του οποίου η μίσθωση δεν μπορεί να ακυρωθεί).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Δεν αντιμετωπίζεται το θέμα από το Ε.Γ.Λ.Σ ούτε από τη νομοθεσία. Δεν διενεργείται πρόβλεψη.</li> </ul>



<b>ΔΛΠ 37 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ &amp; ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>ζ. Αναδιάρθρωση επιχείρησης</b>	<b>ζ. Αναδιάρθρωση επιχείρησης</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Είναι ένα πρόγραμμα της επιχείρησης με το οποίο ουσιαστικά αλλάζει: είτε το πεδίο της επιχειρηματικής δραστηριότητας, είτε ο τρόπος με τον οποίο η δραστηριότητα αυτή καθοδηγείται.</li> <li>• Καταχωρείται πρόβλεψη μόνο αν συντρέχουν οι τρεις προϋποθέσεις που θέτει το Πρότυπο για την καταχώρηση πρόβλεψης.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το θέμα της αναδιάρθρωσης της επιχείρησης δεν αντιμετωπίζεται με προβλέψεις. Οι πραγματοποιούμενες δαπάνες αντιμετωπίζονται ως «έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» (λ. 16. 17 «έξοδα αναδιοργάνωσης»).</li> </ul>
<b>η. Πρόβλεψη για περιβαλλοντικούς παράγοντες</b>	<b>η. Πρόβλεψη για περιβαλλοντικούς</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Πρόβλεψη καταχωρείται μόνο αν υπάρχει νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση για μελλοντική αποκατάσταση του περιβάλλοντος.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες. Οι σχετικές δαπάνες συνήθως βαρύνουν τις χρήσεις στις οποίες πραγματοποιούνται ή αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.</li> </ul>
<p><b>Διαδικασίες κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ:</b></p> <p>(1) Η εταιρία οφείλει να προβεί:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• σε επισκόπηση όλων των υφιστάμενων προβλέψεων για να βεβαιωθεί ότι η καταχώρηση και αποτίμηση τους εναρμονίζονται με της απαιτήσεις του Προτύπου.</li> <li>• σε εντοπισμό όλων των περιπτώσεων για τις οποίες πρέπει να διενεργηθεί πρόβλεψη, π.χ πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.</li> </ul> <p>(2) Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπει το Πρότυπο, πρέπει να διενεργηθεί σχετική πρόβλεψη. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να καταρτιστούν λεπτομερή επίσημα σχέδια και διαδικασίες, τα οποία θα αποτελέσουν τη βάση εκτίμησης του ποσού της πρόβλεψης.</p>	

<b>ΔΛΠ 37 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ &amp; ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<p>Εάν πριν τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί στο λ.16.17 «έξοδα αναδιοργάνωσης» ή 16.90 «έξοδα μετεγκατάστασης», οι δαπάνες αυτές πρέπει να μεταφερθούν σε χρέωση του «Αποτελέσματα εις νέο / Διαφορές προσαρμογής στα ΔΛΠ».</p> <p>(3) Η εταιρία πρέπει να εκτιμήσει τις δαπάνες που θα πραγματοποιήσει για την αποκατάσταση του περιβάλλοντος και να υπολογίσει την παρούσα αξία αυτών. Η πίστωση του λογαριασμού της πρόβλεψης θα γίνει με χρέωση του «Αποτελέσματα εις νέο / Διαφορές προσαρμογής στα ΔΛΠ»</p>	

<b>ΔΛΠ 38 «ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>α. Έννοια</b>	<b>α. Έννοια</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Άυλο 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 διοικητικού σκοπούς.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτώνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος</li> </ul>
<b>β. Προϋποθέσεις καταχώρησης</b>	<b>β. Προϋποθέσεις καταχώρησης</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ένα αυλό στοιχείο καταχωρείται μόνο όταν συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες τρεις προϋποθέσεις: <ul style="list-style-type: none"> <li>- αναγνωρισιμότητα του στοιχείου,</li> <li>- έλεγχος του στοιχείου από την επιχείρηση,</li> <li>- προσδοκία απόκτησης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από το στοιχείο.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες καταχώρησης. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ το αυλό στοιχείο καταχωρείται όταν προσδοκάται ότι θα προσφέρει έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Δεν καταχωρείται η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία όταν δεν συγκεντρώνει τα προαναφερόμενα χαρακτηριστικά π.χ. το αυλό στοιχείο που προκύπτει από την εκπαίδευση και εξειδίκευση του προσωπικού της επιχείρησης (έλλειψη ελέγχου).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ομοίως με το ΔΛΠ.</li> </ul>

ΔΔΠ 38 «ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ»	
Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
<p><b>γ. Διαχωρισμός των δαπανών έρευνας - ανάπτυξης</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Έρευνα είναι η πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης και αντίληψης. Οι δαπάνες έρευνας βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται.</li> <li>• Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης. Η ανάπτυξη είναι ένα προχωρημένο επόμενο της έρευνας στάδιο.</li> <li>• Το κόστος ανάπτυξης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Πρότυπο, εγγράφεται ως κόστος κτήσης του αυλού στοιχείου.</li> </ul>	<p><b>γ. Διαχωρισμός των δαπανών έρευνας - ανάπτυξης</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διαχωρισμού των δαπανών ερευνών από τις δαπάνες ανάπτυξης. Ορίζεται ότι το συνολικό κόστος της λειτουργίας ερευνών ανάπτυξης κατανέμεται ως εξής: α. Το κόστος των ερευνών ανάπτυξης «κατά το μέρος που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως» μεταφέρεται στο λ/σμό 93.16 «κόστος αναπτύξεως προϊόντων (πειραματικής παραγωγής)» και, αφού ολοκληρωθεί με την προσθήκη και του κόστους των άμεσων υλικών, εγγράφεται στο ενεργητικό του ισολογισμού στην κατηγορία των αυλών στοιχείων (λ/σμός 16.12 «έξοδα ερευνών και ανάπτυξης»).</li> <li>β. Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, κατά το μέρος που δεν αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης, μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται. Δηλαδή, το Ε.Γ.Λ.Σ δεν διαχωρίζει το κόστος της φάσης έρευνας από το κόστος της φάσης ανάπτυξης, αφού ούτε εννοιολογικά διαστέλλει τις φάσεις αυτές. Ολόκληρο το κόστος και των δύο φάσεων είναι δυνατό να χαρακτηριστεί ως κόστος ανάπτυξης με την αιτιολογία ότι από τις έρευνες προέκυψε κάποιο έργο «μακροχρόνιας αξιοποίησεως», δηλ. κάποιο αυλό περιουσιακό στοιχείο.</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 38 «ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>δ. Καταχώρηση - αποτίμηση των αυλών στοιχείων</b>	<b>δ. Καταχώρηση - αποτίμηση των αυλών στοιχείων</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Αρχικά καταχωρούνται στο κόστος κτήσης</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Όμοια με το ΔΛΠ</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Μεταγενέστερα αποτιμώνται είτε στο κόστος, είτε στην εύλογη αξία τους.</li> <li>• Η λογιστική παρακολούθηση των αυλών πάγιων στοιχείων είναι σχεδόν όμοια με τη λογιστική παρακολούθηση των ενσώματων παγίων (βλ. ΔΛΠ 16), δηλ. παρακολουθούνται είτε με τη βασική μέθοδο του κόστους είτε με την εναλλακτική μέθοδο της εύλογης αξίας.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Αποτιμώνται πάντοτε στο κόστος κτήσης μειωμένο με τις σωρευτικές αποσβέσεις.</li> </ul>
<b>ε. Απόσβεση των αυλών πάγιων στοιχείων</b>	<b>ε. Απόσβεση των αυλών πάγιων στοιχείων</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Τα άυλα πάγια στοιχεία αποσβένονται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.</li> <li>• Το κόστος των αυλών στοιχείων με περιορισμένη διάρκεια ζωής κατανέμεται με συστηματικό τρόπο στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους που εκτιμάται από την επιχείρηση.</li> <li>• Η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να βασίζεται στο ρυθμό άντλησης των οικονομικών ωφελειών από την οικονομική μονάδα και αν ο ρυθμός αυτός δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα εφαρμόζεται η ευθεία μέθοδος.</li> <li>• Το κόστος των αυλών στοιχείων με απροσδιόριστη διάρκεια ζωής δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά υπόκειται σε έλεγχο για απομείωση, τουλάχιστον ετησίως.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Τα ποσά που καταχωρούνται στο λογαριασμό «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας», «παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε αυλού στοιχείου. Πάντως η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια» (άρθρο 43 § 4γ). Τα ποσά της κατηγορίας «λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις» των λογαριασμών «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων» και «λοιπά δικαιώματα», αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε αυλού πάγιου στοιχείου (άρθρο 43 § 4δ).</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 38 «ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
• Η υπεραξία δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά ελέγχεται για απομείωση.	• Η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που καταχωρήθηκε στα βιβλία είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια μέγιστη περίοδο πέντε ετών.
<b>στ. Δαπάνες που ωφελούν περισσότερες χρήσεις</b>	<b>στ. Δαπάνες που ωφελούν περισσότερες χρήσεις</b>
<p>• Οι δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση για να της αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, από τις οποίες όμως δεν προκύπτει κανένα αυλό ή άλλο περιουσιακό στοιχείο που να συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις καταχώρησης στα βιβλία, δεν καταχωρούνται σε λογαριασμό ισολογισμού, αλλά καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται. Τέτοιες δαπάνες είναι:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- οι δαπάνες ερευνών,</li> <li>- οι δαπάνες σε δραστηριότητες εκκίνησης (προλειτουργικά έξοδα),</li> <li>- οι δαπάνες εκπαίδευσης του προσωπικού,</li> <li>- οι δαπάνες διαφήμισης και προώθησης πωλήσεων,</li> <li>- οι δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση της επιχείρησης.</li> </ul>	<p>Οι δαπάνες αυτές χαρακτηρίζονται ως «έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» και αποσβένονται είτε εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μέγιστη περίοδο των 5 επόμενων ετών. Τέτοια έξοδα είναι τα παρακολουθούμενα στους επόμενους λ/σμούς:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης (λ. 16.10)</li> <li>- Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων (λ. 16.15)</li> <li>- Έξοδα αναδιοργάνωσης (λ. 16.17)</li> <li>- Έξοδα (σ.σ ανεπιτυχών) ερευνών, ορυχείων, μεταλλείων, λατομείων (λ. 16.11)</li> </ul>
<p><b>Διαδικασίες κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ:</b></p> <p>(1) Θα πρέπει να επαναεξεταστεί ο χαρακτηρισμός των στοιχείων αυτών ως αυλών και να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή τους.</p> <p>(2) Θα πρέπει να ερευνηθούν οι δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί στο λ/σμό 16.12 «έξοδα λοιπών ερευνών» και να διακριθούν σε δαπάνες ερευνών που θα αχθούν στη χρέωση του λ/σμού «αποτελέσματα εις νέο / διαφορά προσαρμογής στα ΔΛΠ» και δαπάνες ανάπτυξης οι οποίες θα καταχωρηθούν στην κατηγορία των αυλών πάγιων στοιχείων.</p>	

**ΔΛΠ 38 «ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ»**

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
(συνέχεια)	
<p>(3) Πρέπει να εκτιμηθεί η ωφέλιμη οικονομική ζωή καθενός αυλού πάγιου στοιχείου, να επαναυπολογιστούν οι διενεργηθείσες αποσβέσεις (εφόσον ακολουθείται η μέθοδος του κόστους κτήσης) και να καταρτιστεί σχετικό «μητρώο αυλών πάγιων στοιχείων».</p> <p>(4) Πρέπει να γίνει λεπτομερής επισκόπηση όλων των αυλών πάγιων στοιχείων, προκειμένου να ερευνηθεί μήπως η αξία των εν λόγω στοιχείων έχει απομειωθεί.</p>	

<b>ΔΛΠ 39 «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>α. Επενδύσεις κατεχόμενες μέχρι τη λήξη</b>	<b>α. Επενδύσεις κατεχόμενες μέχρι τη λήξη</b>
<b>• Έννοια</b>	<b>• Έννοια</b>
- Είναι τα χρηματοοικονομικά μέσα με καθορισμένες ή προσδιορίσιμες πληρωμές και καθορισμένες λήξεις, τις οποίες η επιχείρηση έχει τη θετική πρόθεση και τη δυνατότητα να κρατήσει μέχρι τη λήξη, με εξαίρεση τα «δάνεια και απαιτήσεις».	- Από άποψη λογιστικής παρακολούθησης και αποτιμήσεων, ο ν.2 190/1 920 διακρίνει τους τίτλους σε: - χρεόγραφα - τίτλοι με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και - τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων (τίτλοι που δεν συνιστούν ούτε συμμετοχές ούτε χρεόγραφα)
<b>• Αρχική καταχώρηση</b>	<b>• Αρχική καταχώρηση</b>
- Γίνεται στο κόστος κτήσης τους, στο οποίο περιλαμβάνονται και τα ειδικά έξοδα κτήσης αυτών.	- Ομοίως, με τη διαφορά ότι τα ειδικά έξοδα κτήσης τίτλων επένδυσης καταχωρούνται στα τρέχοντα έξοδα της χρήσεως στην οποία αποκτώνται οι τίτλοι (λ. 64.10.00).
<b>• Μεταγενέστερη αποτίμηση</b>	<b>• Μεταγενέστερη αποτίμηση</b>
Γίνεται στο αναπόσβεστο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου υποκείμενο σε απομείωση.	- Οι τίτλοι μετοχών, ανεξάρτητα από ποιο λογαριασμό παρακολουθούνται αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας. - Οι τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων (ομολογίες, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, κλπ) αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας. - Οι τίτλοι με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης αποτιμώνται στην παρούσα αξία τους που προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο κάθε τίτλου. Οι διαφορές αποτίμησης καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.



<b>ΔΛΠ 39 «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>β. Αποτιμώμενα στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων</b>	<b>β. Αποτιμώμενα στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων</b>
• Αρχική καταχώρηση	• Αρχική καταχώρηση
- Γίνεται στο κόστος κτήσης (δεν επιβαρύνονται με ειδικά έξοδα)	- Όμοια με ΔΛΠ
• <b>Μεταγενέστερη αποτίμηση</b>	• <b>Μεταγενέστερη αποτίμηση</b>
- Αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους και οι διαφορές καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.	- Όπως και η προηγούμενη κατηγορία
<b>γ. Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά μέσα</b>	<b>γ. Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά μέσα</b>
• Αρχική καταχώρηση	• Αρχική καταχώρηση
- Στο κόστος κτήσης πλέον ειδικά έξοδα κτήσης	- Όπως και οι προηγούμενες κατηγορίες
• <b>Μεταγενέστερη αποτίμηση</b>	• <b>Μεταγενέστερη αποτίμηση</b>
- Αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους και οι διαφορές (πιστωτικές ή χρεωστικές) καταχωρούνται απευθείας σε διακεκριμένο λ/σμό των ιδίων κεφαλαίων, όπου και παραμένουν μέχρι τη διάθεση τους, οπότε και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως.	- Όπως και οι προηγούμενες κατηγορίες
<b>δ. Εισπρακτέες αξίες και απαιτήσεις</b>	<b>δ. Εισπρακτέες αξίες και απαιτήσεις</b>
• Αρχική καταχώρηση	• Αρχική καταχώρηση
- Στο κόστος κτήσης που είναι η εύλογη αξία της δοθείσας ανταποδοχής, προσαυξημένο με τα έξοδα της συναλλαγής.	- Ομοίως με το ΔΛΠ

<b>ΔΛΠ 39 «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<b>• Μεταγενέστερη αποτίμηση</b>	<b>• Μεταγενέστερη αποτίμηση</b>
- Στο αναπόσβεστο κόστος που προσδιορίζεται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. - Υπόκεινται σε απομείωση.	- Είτε έχουν είτε δεν έχουν καθορισμένη λήξη αποτιμώνται, κατά κανόνα, στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης. - Υπόκεινται σε απομείωση (πρόβλεψη).
<b>• Επισφαλείς απαιτήσεις</b>	<b>• Επισφαλείς απαιτήσεις</b>
- Υπολογίζεται ζημία απομείωσης	- Εφαρμόζονται, κατά κανόνα οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας οι οποίοι δεν αναγνωρίζουν προβλέψεις.
<b>• Γνωστοποιήσεις</b>	<b>• Γνωστοποιήσεις</b>
- Απαιτείται γνωστοποίηση λεπτομερών πληροφοριακών στοιχείων για οποιαδήποτε σημαντική συγκέντρωση πιστωτικών κινδύνων.	- Καμία.
<b>ε. Παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα</b>	<b>ε. Παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα</b>
<b>• Ορισμός:</b>	<b>• Ορισμός:</b>
- Κάθε σύμβαση της οποίας η αξία αλλάζει σε αντιστοιχία με τη μεταβολή προς ένα καθορισμένο επιτόκιο, τιμή εμπορεύματος, συναλλαγματική ισοτιμία, δείκτη τιμών ή επιτοκίων, μία πιστωτική διαβάθμιση ή πιστωτικό δείκτη ή όμοιες μεταβλητές (μερικές φορές καλούμενες το «υποκείμενο») - Δεν απαιτεί ή απαιτεί ελάχιστη αρχική καθαρή επένδυση. - Διακανονισμός σε μελλοντική ημερομηνία	- Υφίστανται ελάχιστοι κανόνες που αφορούν κυρίως την αντιστάθμιση κινδύνων από τις μεταβολές σε συναλλαγματικές ισοτιμίες μέσω μελλοντικών αγορών ή νομισματικών μεταβολών.

<b>ΔΛΠ 39 «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<b>• Καταχώρηση</b>	
- Όλα τα παράγωγα πρέπει να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, συνεπώς όχι πλέον εκτός ισολογισμού.	- Δεν υπάρχουν πλέον κίνδυνοι εκτός ισολογισμού καθώς όλα τα παράγωγα θα πρέπει να καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις στις εύλογες αξίες τους.
<b>• Αποτίμηση</b>	
- Στην εύλογη αξία τους. Τα προκύπτοντα κέρδη / ζημιές καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, εκτός αν η οικονομική μονάδα τηρεί και εφαρμόζει κανόνες αντισταθμιστικής λογιστικής.	- Η οικονομική μονάδα θα πρέπει να αποφασίσει αν επιθυμεί να εφαρμόσει αντισταθμιστική λογιστική.
<b>• Αντισταθμιστική λογιστική</b>	
- Υφίστανται πολύ αυστηροί κανόνες. Γενικά τα κέρδη / ζημιές από παράγωγα μέσα συμψηφίζονται με κέρδη / ζημιές από αντισταθμισμένα κονδύλια με τα οποία συνδέονται.	
<b>Διαδικασίες κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ:</b>	
<p>(1) Προσδιορισμός και ποσοτικοποίηση των ειδικών εξόδων κτήσης για σημαντικές αγορές τίτλων και επιβάρυνση με αυτές του κόστους κτήσης των τίτλων με πίστωση του «Αποτελέσματα εις νέο / Διαφορές προσαρμογής στα ΔΛΠ».</p> <p>(2) Διακρίσεις των τίτλων συμμετοχών σε : θυγατρικές, συγγενείς, κοινοπραξίες και άλλους τίτλους.</p> <p>(3) Οι συμμετοχές σε θυγατρικές και συγγενείς εταιρίες και Κοινοπραξίες πρέπει να κατατάσσονται ξεχωριστά.</p> <p>(4) Άλλες επενδύσεις: θα πρέπει να κατατάσσονται κατάλληλα μεταξύ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- κατεχόμενων μέχρι τη λήξη</li> <li>- διαθέσιμων για πώληση και</li> <li>- κατεχόμενων για εμπορικούς σκοπούς.</li> </ul>	

<b>ΔΛΠ 40 «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπο</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>α. Έννοια</b>	<b>α. Έννοια</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Επένδυση σε ακίνητα: είναι ακίνητα (έδαφος ή κτίριο ή μέρος κτιρίου ή αμφότερα) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση) για να αποκομίζονται μισθώματα ή για κεφαλαιακή ενίσχυση ή για αμφότερα μάλλον παρά για : <ul style="list-style-type: none"> <li>- χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς ή</li> <li>- πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Το Ε.Γ.Λ.Σ διακρίνει τα πάγια στοιχεία, συνεπώς και τα ακίνητα, σε λειτουργικά (εντός εκμετάλλευσης) και μη λειτουργικά (εκτός εκμετάλλευσης) και ορίζει ότι μη λειτουργικά είναι τα πάγια στοιχεία που «δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε για τις παρεπόμενες ασχολίες αυτής»</li> <li>• Επισημαίνεται όμως ότι ως «εκτός εκμετάλλευσης» το Ε.Γ.Λ.Σ θεωρεί μόνο τα πάγια στοιχεία που δεν έχουν ακόμη τεθεί σε λειτουργία ή αυτά που τέθηκαν εκτός λειτουργίας και, προκειμένου για τα ακίνητα, αυτά που δεν εκμεταλλεύονται, αλλά κατέχονται για μελλοντική χρήση ή για πώληση (λ.χ. εδαφικές εκτάσεις). Συνεπώς τα εκμισθούμενα ακίνητα, τα οποία κατά το ΔΛΠ 40 θεωρούνται ακίνητα επένδυσης, το Ε.Γ.Λ.Σ τα θεωρεί ακίνητα εκμετάλλευσης, αφού χρησιμοποιούνται σε παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης.</li> </ul>
<b>β. Αρχική καταχώρηση</b>	<b>β. Αρχική καταχώρηση</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Καταχωρούνται στο κόστος κτήσης τους, δηλαδή: <ul style="list-style-type: none"> <li>- στη συμβολαιογραφική αξία τους, και</li> <li>- τα ειδικά έξοδα κτήσης (έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων)</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η αρχική καταχώρηση των ακινήτων επένδυσης γίνεται κατά το Πρότυπο, όπως και των ιδιοχρησιμοποιούμενων, δηλαδή στο κόστος κτήσης αυτών που, με εξαίρεση «τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων» (λ/σμός 16.14), συμπίπτει με την αξία της αρχικής καταχώρησης που ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ.</li> </ul>

<b>ΔΛΠ 40 «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>γ. Αποτίμηση μετά την αρχική καταχώρηση</b>	<b>γ. Αποτίμηση μετά την αρχική καταχώρηση</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Μετά την αρχική καταχώρηση των επενδύσεων σε ακίνητα, η επιχείρηση έχει την ευχέρεια να επιλέξει:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- είτε τη μέθοδο της εύλογης αξίας</li> <li>- είτε τη μέθοδο του κόστους κτήσης.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η αρχική καταχώρηση των ακινήτων γίνεται πάντοτε στο κόστος κτήσης τους.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Εφαρμόζοντας τη μέθοδο της «εύλογης αξίας»:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Το ακίνητο αποτιμάται στην, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού εύλογη αξία και η διαφορά μεταξύ της αξίας αυτής και της λογιστικής αξίας του ακινήτου καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία προέκυψε.</li> <li>- δεν λογίζονται αποσβέσεις για το ακίνητο.</li> <li>- το ακίνητο δεν εξετάζεται για απομείωση της αξία του.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η σύμφωνα με το Πρότυπο μεταγενέστερη αποτίμηση των ακινήτων, σύμφωνα με τη βασική μέθοδο, δηλ. στην εύλογη αξία τους και καταχώρησης της διαφοράς στα αποτελέσματα της χρήσεως, εισάγει καινά (και επικίνδυνα) δαιμόνια στις λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται στη χώρα μας .</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Εφαρμόζεται η μέθοδος του κόστους κτήσης:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- Λογίζονται αποσβέσεις για το ακίνητο.</li> <li>- Το ακίνητο υπόκειται σε απομείωση της αξίας του.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Η μεταγενέστερη αποτίμηση επίσης, εφόσον γίνεται στην εναλλακτική μέθοδο που προβλέπει το ΔΛΠ 40, δηλ. στο κόστος κτήσης τους, δεν διαφέρει ουσιωδώς από τα οριζόμενα από το Ε.Γ.Λ.Σ.</li> </ul>
<b>δ. Μετάταξη των ακινήτων από τη μία κατηγορία στην</b>	
- Το Πρότυπο ορίζει του κατάλληλους λογιστικούς χειρισμούς.	

<b>ΔΛΠ 40 «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ»</b>	
<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα</b>	<b>Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα</b>
<b>(συνέχεια)</b>	
<b>ε. Γνωστοποιήσεις</b>	
- Το Πρότυπο επιβάλλει την υποχρέωση σημαντικών πληροφοριακών στοιχείων μεταξύ των οποίων και την εύλογη αξία των ακινήτων επένδυσης όταν εφαρμόζεται η μέθοδος του κόστους.	
<b>Διαδικασίες κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ:</b>	
(1) Η επιχείρηση πρέπει να διαχωρίσει τα ακίνητα της σε ιδιοχρησιμοποιούμενα και σε ακίνητα επένδυσης.	
(2) Η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει ποια μέθοδο θα ακολουθήσει για τη λογιστική παρακολούθηση των ακινήτων επένδυσης.	

## 4.2 Προσάρτημα και Γνωστοποιήσεις κατά ΔΛΠ

### Διαφορές

Οι διαφορές μεταξύ του Προσαρτήματος που προβλέπεται από τον κ.ν. 2190/1920 με τις γνωστοποιήσεις που προβλέπονται σε κάθε ΔΛΠ έχουν μεγάλες διαφορές. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται είναι σαφώς πολυπληθέστερες και αναλυτικότερες και βοηθούν την καλύτερη γνώση των οικονομικών καταστάσεων και της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Λόγω των μεγάλων διαφορών παραθέτουμε απλά τα στοιχεία που απαιτούνται για γνωστοποίηση και στις δύο περιπτώσεις.

### 4.2.1 Προσάρτημα σύμφωνα με τον κ.ν. 2190/1920

Η κατάρτιση προσαρτήματος είναι υποχρεωτική από τις ανώνυμες εταιρίες, τις Ε.Π.Ε και τις κατά τις μετοχές ετερόρρυθμες εταιρίες, οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια της παραγρ. 6 του άρθρου 42<sup>α</sup> του Ν. 2190/1920.

Οι εταιρίες (Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ε.Ε. και μετοχές), οι οποίες δεν υπερβαίνουν τα όρια του άρθρου 42<sup>α</sup> § 6 κωδ. Ν. 2190/1920 δικαιούνται να καταρτίζουν συνοπτικό προσάρτημα, στο οποίο θα περιλαμβάνονται οι πληροφορίες που προβλέπονται στο άρθρο 43<sup>α</sup> § 2 κωδ. Ν. 2190/1920.

ΑΛΦΑ Α.Ε.

ΑΡ.Μ.Α.Ε.: .....

### ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ 31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 200Χ (βάσει των διατάξεων του κωδικοπ. Ν. 2190/1920, όπως ισχύει)

Διάταξη και περίληψη της

§ 1 Σύντομη κατάρτιση και δομή των οικονομικών καταστάσεων - Παρεκκλίσεις που έγιναν χάριν της αρχής της πραγματικής εικόνας

- (α) Άρθρο 42α § 3: Παρέκκλιση από τις σχετικές διατάξεις περί καταρτίσεως των ετησίων οικονομικών καταστάσεων, που κρίθηκε απαραίτητη για την εμφάνιση, με απόλυτη σαφήνεια της πραγματικής εικόνας που απαιτεί η διάταξη της §2 άρθρου αυτού.
- (β) Άρθρο 42β § 1: Παρέκκλιση από την αρχή του αμετάβλητου της δομής και μορφής εμφανίσεως του ισολογισμού και του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσης"

- (γ) **Άρθρο 42β § 2:** Καταχώρηση στον προσιδιάζοντα λογαριασμό στοιχείου σχετιζόμενου με περισσότερους υποχρεωτικούς λογαριασμούς
- (δ) **Άρθρο 42β § 3:** Προσαρμογή στη δομή και στους τίτλους των λογαριασμών με αραβική αρίθμηση, όταν η ειδική φύση της επιχειρήσεως το απαιτεί
- (ε) **Άρθρο 42β § 4:** Συμπτώξεις λογαριασμών του ισολογισμού που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς, για τις οποίες (συμπτώξεις) συντρέχουν οι προϋποθέσεις της διατάξεως αυτής
- (στ) **Άρθρο 42β § 5:** Αναμορφώσεις κονδυλίων προηγούμενης χρήσης για να καταστούν ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της κλειόμενης χρήσης

## § 2 Αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων

- (α) **Άρθρο 43α § 1 - α:** Μέθοδοι αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και υπολογισμού των αποσβέσεων καθώς και των προβλέψεων για υποτιμήσεις τους
- (β) **Άρθρο 43α § 1 - α:** Βάσεις μετατροπής σε δραχμές περιουσιακών στοιχείων εκφρασμένων σε ξένο νόμισμα (Ε.Ν.) και λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών
- (γ) **Άρθρο 43 § 2:** Παρέκλιση από τις μεθόδους και τις βασικές αρχές αποτίμησης. Εφαρμογή ειδικών μεθόδων αποτίμησης
- (δ) **Άρθρο 43 § 7 - β:** Αλλαγή μεθόδου υπολογισμού της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων ή των κινητών αξιών
- (ε) **Άρθρο 43 § 7 - γ:** Παράθεση της διαφοράς μεταξύ της αξίας αποτιμήσεως των αποθεμάτων και κινητών αξιών και της τρέχουσας τιμής αγοράς τους, εφόσον είναι αξιόλογη
- (στ) **Άρθρο 43 § 9:** Ανάλυση και επεξήγηση της γενομένης μέσα στη χρήση, με βάση ειδικό νόμο αναπροσαρμογής, της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και παράθεση της κινήσεως του λογαριασμού "Διαφορές αναπροσαρμογής"



§ 3. Πάγιο ενεργητικό και έξοδα εγκαταστάσεως

(α) Άρθρο 42ε § 8: Μεταβολές παγίων στοιχείων και εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης)

ΠΑΓΙΑ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	ΜΕΙΟΝ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΘΕΝ.	ΣΥΝΟΛ ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕΣ. ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΣ	ΜΕΤΑΒΟΛ	ΑΠΟΣΒΕΣ. ΧΡΗΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕΣ. ΠΩΛΗΘΕΝ ΤΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΣΒΕΣ. 31/12/2005	ΑΝΑΠΟΣΒ ΑΞΙΑ
Εξοδα ερευνών										
Αύλα περιουσ.στοιχεία										
Εξοδα ίδρυσης										
Λοιπά εξοδ.εγκαταστ.										
Λοιπές ασυμ.ακινήτ.										
Κτίρια & τεχνικά έργα										
Γήπεδα & Οικόπεδα										
Μεταφορικά μέσα										
Επιπλα & λοιπός εξ.										
Συν.διαφ.από δάνεια.										
Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση										
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>										

(β) Άρθρο 43 § 5 - δ: Ανάλυση πρόσθετων αποσβέσεων

(γ) Άρθρο 43 § 5 - ε: Προβλέψεις για υποτίμηση ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων

(δ) Άρθρο 43 § 3 - ε: Ανάλυση και επεξήγηση των ποσών των εξόδων εγκαταστάσεως (πολυετούς απόσβεσης) που αφορούν τη χρήση

(ε) Άρθρο 43 § 3 - γ: Τα ποσά και ο λογιστικός χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν στην παρούσα χρήση κατά την πληρωμή (δόσεων) και/ή την αποτίμηση στο τέλος της χρήσης δανείων ή πιστώσεων, χρησιμοποιηθέντων αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων στοιχείων

(στ) Άρθρο 43 § 4 εδάφ. α' & β': Ανάλυση και επεξήγηση των κονδυλίων - έξοδα ερευνών και αναπτύξεως". "Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας" και "Υπεραξία επιχείρησης (GOODWILL)"

#### § 4. Συμμετοχές

- (α) **Άρθρο 43α § 1 - β:** Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων με ποσοστό μεγαλύτερο από 10%
- (β) **Άρθρο 43α § 1-ιε:** Σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται και οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας
- (α) **Άρθρο 43α § 1 - ια:** Αποτίμηση αποθεμάτων κατά παρέκκλιση από τους κανόνες αποτίμησης του άρθρου 43, για λόγους φορολογικών ελαφρύνσεων.
- (β) **Άρθρο 43α § 1-ι:** Διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων ενεργητικού και λόγοι στους οποίους οφείλονται

#### § 6. Μετοχικό Κεφάλαιο

- (α) **Άρθρο 43<sup>α</sup> § 1 – δ:** Κατηγορίες μετοχών αυτούς οποίες διαιρείται το μετοχικό κεφάλαιο
- (β) **Άρθρο 43<sup>α</sup> § 1 – γ:** Εκδοθείσες μετοχές μέσα στη χρήση για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου
- (γ) **Άρθρο 43<sup>α</sup> § 1 – ε και 42<sup>ε</sup> § 10:** Εκδοθέντες τίτλοι και ενσωματωμένα σ' αυτούς δικαιώματα
- (δ) **Άρθρο 43<sup>α</sup> § 1 – ιστ:** Απόκτηση ιδίων μετοχών μέσα στην παρούσα χρήση

#### § 7. Προβλέψεις και υποχρεώσεις

- (α) **Άρθρο 42ε § 14 εδάφ.δ.:** Ανάλυση του λογαριασμού "Λοιπές προβλέψεις" αν το ποσό του είναι σημαντικό
- (β) **Άρθρο 43α § 1 - ζ:** Οι οικονομικές δεσμεύσεις από συμβάσεις κλπ. που δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως. Υποχρεώσεις καταβολής ειδικών μηνιαίων παροχών και οικονομικές δεσμεύσεις για συνδεδεμένες επιχειρήσεις
- (γ) **Άρθρο 43α § 1 - ιβ:** Πιθανές οφειλές σημαντικών ποσών φόρων και ποσά φόρων που ενδεχομένως να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον δεν εμφανίζονται στις υποχρεώσεις ή στις προβλέψεις
- (δ) **Άρθρο 43α § 1 - στ:** Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις πάνω από 5 έτη
- (ε) **Άρθρο 43α § 1 - στ:** Υποχρεώσεις καλυπτόμενες με εμπράγματα ασφάλειες

## § 8. Μεταβατικοί λογαριασμοί

- **Άρθρο 42ε § 12:** Ανάλυση των κονδυλίων των μεταβατικών λογαριασμών "Έσοδα χρήσης εισπρακτέα", "Έξοδα επομένων χρήσεων" και "Έξοδα χρήσης δουλευμένα"

## § 9. Λογαριασμοί τάξεως

- **Άρθρο 42ε § 11:** Ανάλυση των λογαριασμών τάξης, στην έκταση που δεν καλύπτεται η υποχρέωση αυτή από τις πληροφορίες της επόμενης § 10

## § 10. Χορηγηθείσες εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες

- **Άρθρο 42ε § 9:** Εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την εταιρεία

## § 11. Αμοιβές προκαταβολές και πιστώσεις σε όργανα διοικήσεως

- (α) **Άρθρο 43<sup>α</sup> § 1 – ιγ:** Αμοιβές μελών οργάνων διοικήσεως και διεύθυνσης της εταιρείας
- (β) **Άρθρο 43<sup>α</sup> § 1 – ιγ:** Υποχρεώσεις που δημιουργήθηκαν ή αναλήφθηκαν για βοηθήματα σε αποχωρήσαντα την παρούσα χρήση μέλη οργάνων διοίκησης και διεύθυνσης της εταιρείας.
- (γ) **Άρθρο 43<sup>α</sup> § 1 – ιδ:** Δοθείσες προκαταβολές και πιστώσεις σε όργανα διοίκησης (μέλη διοικητικών συμβουλίων και διαχειριστές)

## § 12. Αποτελέσματα χρήσης

- (α) **Άρθρο 43α § 1 - π:** Κύκλος εργασιών κατά κατηγορίες δραστηριοτήτων και γεωγραφικές αγορές. (Ο κύκλος εργασιών λαμβάνεται όπως καθορίζεται στο άρθρο 42ε § 15 εδάφ. α')
- (β) **Άρθρο 43α § 1 - θ:** Μέσος όρος του απασχοληθέντος κατά τη διάρκεια της χρήσης προσωπικού και κατηγορίες αυτού με το συνολικό κόστος τους. Διευκρινίζεται ότι στο "Διοικητικό (υπαλληλικό) προσωπικό" περιλαμβάνεται το με μηνιαίο μισθό αμοιβόμενο προσωπικό και στο "εργατοτεχνικό προσωπικό" οι αμοιβόμενοι με ημερομίσθιο  
Κοινωνικές επιβαρύνσεις  
Εργατοτεχνικού προσωπικού:
- γ) **Άρθρο 42ε § 15 - β:** Ανάλυση των έκτακτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων (δηλαδή των λογαριασμών "έκτακτα και ανόργανα έξοδα & "έκτακτα και ανόργανα έσοδα". Αν τα ποσά των λογαριασμών "έκτακτες ζημιές" και "έκτακτα κέρδη" είναι σημαντικά, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 43α § 1 - ιγ, παρατίθεται και αυτών ανάλυση (με βάση τους λογαριασμούς 81.02 και 81.3 του Γεν. Λογ. Σχεδίου)

- (δ) **Άρθρο 42ε § 15 - β:** Ανάλυση των λογαριασμών "Έσοδα προηγούμενων χρήσεων" "Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων και "Έξοδα προηγούμενων χρήσεων"  
**Άρθρο 43α § 1-1ζ :** Άλλες πληροφορίες αναγκαίες για την αρτιότερη πληροφόρηση των μετόχων και των τρίτων.

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ &  
ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ  
ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ ΤΟΥ Δ.Σ.

ΤΟ ΜΕΛΟΣ ΤΟΥ  
Δ.Σ.

Η ΥΠΕΥΘΥΝΗ  
ΛΟΓΙΣΤΗΡΙΟΥ

#### **4.2.2 Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων (ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ)**

Οι γνωστοποιήσεις είναι ένα πολύ σημαντικό κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων αφού εκεί δίδονται όλες οι αναγκαίες πληροφορίες για τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν, τις εκτιμήσεις που έγιναν από τη διοίκηση για να συνταχθούν οι οικονομικές καταστάσεις καθώς και διάφορες άλλες επεξηγηματικές πληροφορίες, οι οποίες δεν προκύπτουν από τους πίνακες των οικονομικών καταστάσεων, είναι όμως απαραίτητες για να κατανοηθεί ή λειτουργία και η αποδοτικότητα της οικονομικής μονάδας καθώς και ο τρόπος που αντιμετωπίζει τους κινδύνους και τις αβεβαιότητες του οικονομικού περιβάλλοντος.

Αυτό που αξίζει να τονίσουμε είναι ότι σε όλα τα ΔΛΠ υπάρχει ξεχωριστή γνωστοποίηση για το καθένα. Οι κατηγορίες των πληροφοριών που απαιτούνται είναι:

##### **Γενικές πληροφορίες**

.....

*Οι σημαντικές λογιστικές αρχές που χρησιμοποιεί ο Όμιλος*  
**Πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων.**

.....

##### **Ενοποίηση**

(α) *Θυγατρικές*

.....

(β) *Συγγενείς*

.....

(γ) *Κοινοπραξίες*

.....

**Πληροφόρηση κατά τομέα.**

.....

##### **Συναλλαγματικές μετατροπές**

.....

##### **Ενσώματα πάγια**

.....  
**Άυλα περιουσιακά στοιχεία**

(α) Υπεραξία

.....  
(β) Σήματα και άδειες

.....  
(γ) Λογισμικό

.....  
(δ) Λοιπά άυλα στοιχεία

.....  
**Έλεγχος απομείωσης ενσώματων και άυλων στοιχείων.**

.....  
**Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία**

(α) Δάνεια και απαιτήσεις

.....  
(β) Διακρατούμενες ως την λήξη επενδύσεις

.....  
(γ) Αποτιμώμενα στην εύλογη αξία τους μέσω αποτελεσμάτων

.....  
(δ) Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

.....  
**Δραστηριότητες αντιστάθμισης**

(α) Αντισταθμίσεις εύλογης αξίας

.....  
(β) Αντισταθμίσεις ταμιακών ροών

.....  
(γ) Αντισταθμίσεις επενδύσεων σε αλλοδαπές επιχειρήσεις

.....  
**Αποθέματα**

.....  
**Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα**

.....  
**Μετοχικό κεφάλαιο και αποθεματικά**

.....  
**Δανεισμός**

.....  
**Αναβαλλόμενοι φόροι**

.....  
**Παροχές σε εργαζομένους**

(α) Βραχυπρόθεσμες παροχές

.....  
(β) Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία

·71 *Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές*

.....

*(δ) Παροχές τερματισμού της απασχόλησης*

.....

*(ε) Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία των συμμετοχικών τίτλων.*

.....

**Προβλέψεις**

.....

**Επιχορηγήσεις**

.....

**Αναγνώριση εσόδων**

*(α) Έσοδα από πώληση αγαθών*

.....

*(β) Έσοδα από παροχή υπηρεσιών και συμβάσεις κατασκευής έργου*

.....

*(γ) Έσοδα από τόκους*

.....

*(δ) Έσοδα από δικαιώματα*

.....

*(ε) Μερίσματα*

.....

**Μισθώσεις**

*(α) Λειτουργικές μισθώσεις*

.....

*(β) Χρηματοδοτικές μισθώσεις*

.....

**Γεωργία**

.....

**Κόστος δανεισμού**

.....

**Κόστη έρευνας και ανάπτυξης**

.....

**Διανομή μερισμάτων**

.....

**Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις**

.....

**Διαχείριση χρηματοοικονομικού κινδύνου**

*(α) Κίνδυνος τιμών*

.....

*(β) Πιστωτικός κίνδυνος*

.....

*(γ) Κίνδυνος ρευστότητας*

.....

*(δ) Κίνδυνος χρηματοροών*

.....

*(ε) Εκτιμήσεις εύλογη αξία*

.....

**Σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις και κρίσεις της διοικήσεως.**

(α) Εκτίμηση της απομείωσης της υπεραξίας

.....

(β) Αναγνώριση των εσόδων

.....

(γ) Φόροι εισοδήματος.

.....

**Αναλυτική παρουσίαση της πληροφόρησης κατά τομέα**

.....

**Ανάλυση των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (περιλαμβάνονται οι επενδύσεις σε ακίνητα)**

.....

**Ανάλυση άυλων περιουσιακών στοιχείων**

.....

**Ανάλυση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων**

.....

**Ανάλυση επενδύσεων σε συγγενείς και θυγατρικές**

.....

**Ανάλυση των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων**

.....

**Ανάλυση των απαιτήσεων**

.....

**Ανάλυση των λοιπών χρηματοοικονομικών στοιχείων**

.....

**Ανάλυση των αποθεμάτων**

.....

**Ανάλυση των ταμιακών διαθεσίμων**

.....

**Ανάλυση όλων των λογαριασμών της καθαρής θέσης**

.....

**Ανάλυση των προμηθευτών και λοιπών υποχρεώσεων**

.....

**Ανάλυση των δανείων (περιλαμβανομένου του Leasing)**

.....

**Ανάλυση των αναβαλλόμενων φόρων**

.....

**Ανάλυση των παροχών σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία**

.....

**Ανάλυση των προβλέψεων**

.....

**Ανάλυση όλων των λογαριασμών των αποτελεσμάτων**

.....

**Συμφωνία του φόρου εισοδήματος**

.....

**Ανάλυση των κερδών κατά μετοχή**

.....

**Ανάλυση των δεσμεύσεων**

.....

**Ανάλυση των αγορών επιχειρήσεων (θυγατρικές) που έγιναν μέσα στην χρήση**

.....

## Συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη

(α) Θυγατρικές

.....

(β) Συγγενείς

.....

(γ) Κοινοπραξίες

.....

(δ) Αμοιβές Δ.Σ.

.....

(ε) Αμοιβές διευθυντών

.....

(στ) Υπόλοιπα τέλους περιόδου

.....

Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού

.....

## 4.3 Παρουσίαση επιπτώσεων εφαρμογής ορισμένων ΔΛΠ

### 4.3.1 ΔΛΠ 2 Αποθέματα (Inventories)

Η έννοια των αποθεμάτων και στις δυο περιπτώσεις (ΕΓΛΣ-ΔΛΠ) είναι η ίδια, δηλαδή τα αποθέματα είναι υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα και προορίζονται να πουληθούν, ή βρίσκονται στην διαδικασία παραγωγής και προορίζονται να πουληθούν σαν έτοιμα προϊόντα, ή για να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, την συντήρηση ή την επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων.

### Κατά το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο:

Τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς.

Τα αποθέματα που προέρχονται από την παραγωγή της οικονομικής μονάδας και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή ετοιμών προϊόντων, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησεως τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώληση τους.

Τα υποπροϊόντα, εφόσον προορίζονται για πώληση, αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησεως, όπως και στην περίπτωση των υπολειμμάτων.



Οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν σύστημα πρότυπης κοστολογήσεως έχουν την δυνατότητα να αποτιμήσουν τα αποθέματα τους στις τιμές του πρότυπου κόστους, με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις, που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και πρότυπο κόστος, θα κατανέμονται στα απώλυτα και στα πωλημένα αποθέματά τους.

### **Κατά τα ΔΛΠ 2:**

Τα αποθέματα καταχωρούνται στο κόστος το οποίο περιλαμβάνει την τιμή αγοράς και τις αναγκαίες για την απόκτηση πρόσθετων δαπανών, όπως εισαγωγικοί δασμοί, μη ανακατωμένοι φόροι, μεταφορικά και ασφάλιστρα. Στην περίπτωση της μετατροπής των αποθεμάτων (επεξεργασία υλών ώστε να γίνουν έτοιμα προς πώληση αγαθά), το κόστος των αποθεμάτων περιλαμβάνει τα επιπλέον άμεσα για την μετατροπή κόστη, όπως η άμεση εργασία, καθώς και μία συστηματική αναλογία του κοινού σταθερού και μεταβλητού κόστους παραγωγής που είναι απαραίτητο για την μετατροπή των αγαθών. Παραδείγματα κοινού σταθερού κόστους παραγωγής, είναι οι αποσβέσεις και οι συντηρήσεις των κτιριακών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων οι οποίες μπορεί να αφορούν πολλά είδη αποθεμάτων. Παραδείγματα κοινού μεταβλητού κόστους παραγωγής είναι η έμμεση εργασία και τα έμμεσα υλικά.

### **Βάσεις Αποτίμησης κατά το ΔΛΠ 2**

Οι βάσεις αποτίμησης προσδιορίζουν τα χρηματικά ποσά με τα οποία πρέπει να εμφανίζονται τα στοιχεία του Ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων. Τα περισσότερα λογιστικά πλαίσια αναγνωρίζουν 5 βάσεις αποτίμησης:

#### **1. Ιστορικό Κόστος**

Σύμφωνα με τη βάση αυτή τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις στο ποσό των μετρητών ή των ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκαν, ή στην εύλογη αξία τυχόν άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε κατά την απόκτηση τους. Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στα ποσά που λήφθηκαν για την δέσμευση που αναλήφθηκε, ή στα ποσά των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που αναμένονται να πληρωθούν για αν εξοφληθεί η υποχρέωση.

#### **2. Τρέχον Κόστος**

Σύμφωνα με τη βάση αυτή, τα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στο ποσό των μετρητών ή των ταμιακών ισοδυνάμων που θα απαιτούνταν για να αποκτηθεί το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο, κατά τον χρόνο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Ομοίως γίνεται με τις υποχρεώσεις.

#### **3. Ρευστοποιήσιμη Καθαρή Αξία**

Σύμφωνα με τη αυτή τη βάση αποτίμησης, τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στο ποσό των μετρητών, ή των ταμιακών ισοδυνάμων που θα μπορούσε να αποκτηθεί την ημερομηνία των ταμιακών καταστάσεων από την πώληση αυτών. Οι υποχρεώσεις απεικονίζονται στο απροεξόφλητο ποσό των μετρητών ή των

ταμιακών ισοδύναμων τους που αναμένεται να πληρωθεί για αν εξοφληθούν οι υποχρεώσεις.

#### **4. Παρούσα Αξία**

Σύμφωνα με τη βάση αυτή, τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στην παρούσα προεξοφλημένη αξία των καθαρών μελλοντικών ταμιακών ροών, οι οποίες αναμένονται από το στοιχείο αυτό, στα πλαίσια της συνήθους εξέλιξης των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

#### **5. Εύλογη Αξία**

Εύλογη αξία είναι η αξία για την οποία ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονισθεί, μεταξύ δύο συμβαλλόμενων που ενεργούν με επίγνωση, γνωρίζουν το αντικείμενο της συναλλαγής και η συναλλαγή είναι αντικειμενική κι ουδέτερη.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης, μετά την αφαίρεση του εκτιμώμενου κόστους ολοκλήρωσης αυτών και του εκτιμώμενου κόστους για να γίνει η πώληση.

Ο προσδιορισμός του κόστους των αποθεμάτων, δεδομένου ότι υπάρχουν πολλές αποκτήσεις μέσα σε μία περίοδο μπορεί να γίνεται με τις παρακάτω μεθόδους:

- Της μεθόδου της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων, FIFO.
- Της μέσης σταθμικής τιμής με όλες τις δυνατότητες αυτής (ημερήσια, μηνιαία, ετήσια) αρκεί η επιλογή να ακολουθείται παγίως.

Στην περίπτωση αποθεμάτων τα οποία δεν αναλώνονται με σταθερούς ρυθμούς στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας της επιχείρησης, η αποτίμηση πρέπει να γίνεται με την μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους, όπως για παράδειγμα, τα αποθέματα επί παραγγελία.

Τέλος, διάφορες τεχνικές που διευκολύνουν την αποτίμηση όπως το πρότυπο κόστος και η μέθοδος της λιανικής τιμής, μπορούν να χρησιμοποιούνται, αν οι αξίες τους δεν διαφέρουν σημαντικά από το κόστος. Με βάση την μέθοδο της λιανικής τιμής, η αξία πώλησης του αποθέματος μειώνεται με το σχετικό μικτό κέρδος. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη του τα φυσιολογικά επίπεδα ανάλωσης υλικών, εργασίας και παραγωγικής ικανότητας, τα οποία πρέπει να αναθεωρούνται αν υπάρχει μεταβολή των συνθηκών αυτών.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ**

##### **A.**

Η εταιρία κατέχει κατά την 31.12.2002 τα εξής αποθέματα:

- (α) 100 τεμάχια Τρακτέρ ZETOR κόστους εισαγωγής το καθένα € 10.000. Το τρακτέρ αυτά μπορεί να πωληθούν στην αγορά αντί € 20.000 το καθένα, αφού όμως προηγουμένως γίνουν αρκετές τροποποιήσεις και βελτιώσεις το κόστος των

οποίων υπολογίζεται σε € 9.000 για το καθένα. Η αξία πώλησεως των ανωτέρω τρακτέρ εκτιμάται σε € 2.500 για το καθένα, όπως ακριβώς βρίσκονται.

- (β) 200 τεμάχια φυτευτικών μηχανών ΜΕΓΑ, που κατασκευάστηκαν από την ίδια την εταιρία και δαπανήθηκε για κάθε μία ως κόστος υλικών το ποσό των € 1.600 και ως εργατικά (συναρμολόγηση κλπ.) το ποσό των € 400. Η τιμή πώλησεως έχει διαμορφωθεί στο ποσό των € 2.500, ενώ τα έξοδα πώλησεως αποτελούν το 10% περίπου της τιμής πώλησεως.
- (γ) 300 τεμάχια ιδιοσυσκευών συλλογής ελαιοκάρπου, από τις οποίες οι 100 είναι παλαιού τύπου. Το κόστος αυτών των ιδιοσυσκευών ανήλθε στο ποσό των € 180 κατά τεμάχιο. Η τιμή πώλησεως των ιδιοσυσκευών αυτών ανέρχεται σε € 300, με εξαίρεση τις παλαιού τύπου ιδιοσυσκευές που περιορίζεται στις € 170 κατά τεμάχιο. Τα έξοδα πώλησεως περιορίζονται στο ποσό των € 3 ανά τεμάχιο πωλουμένης ιδιοσυσκευής, ενώ η εταιρία παρέχει και έκπτωση στην τιμή πώλησεως 10% για πώληση μετρητοίς.

#### Η αποτίμηση αυτών των αποθεμάτων

- (α) Το κόστος κάθε τρακτέρ ZETOR, όπως είναι, ανέρχεται σε € 10.000. Η τιμή ρευστοποίησεως αυτού από € 20.000 προϋποθέτει μετατροπές κόστους 9.000. Όμως δεν μπορούμε να αποτιμήσουμε στην αξία αυτή, γιατί δεν έχει πραγματοποιηθεί η μετατροπή. Η αξία κάθε τρακτέρ, όπως βρίσκεται, εκτιμάται στο ποσό των € 2.500. Άρα, η αποτίμηση αυτών κατά την 31.12.2002 θα γίνει στη μικρότερη μεταξύ κόστους και καθαρής τιμής ρευστοποίησεως, δηλαδή στο ποσό των € 2.500. [ΔΛΠ 2 παρ. 10-12 και παρ. 6]
- (β) Το κόστος κάθε φυτευτικής μηχανής ΜΕΓΑ ανέρχεται σε € 2000 (1.600+400). Τιμή πώλησεως € 2.500 μείον 10% αυτής ως έξοδα πώλησεως, ήτοι  $2.500 - 250 = € 2.250$  καθαρή τιμή ρευστοποίησεως. Αποτίμηση στη χαμηλότερη ήτοι κόστος € 2.000. [ΔΛΠ 2 παρ. 6]

- (γ) Κόστος 200 τεμάχια  $\times 180 = 36.000$ .  
Τιμή ρευστοποίησης  $200 \times (300 - 3 \text{ έξοδα}) = 59.400$ .  
Παλαιού τύπου 100 τεμάχια  $\times 180 = 18.000$   
Τιμή ρευστοποίησης  $100 \times (170 - 3) = 16.700$   
Αποτίμηση στα  $59.400 + 16.700$ . Η έκπτωση μετρητοίς δεν αποτελεί έξοδο διαθέσεως. [ΔΛΠ 2 παρ. 6 και παρ. 14]

## B.

Η επιχείρηση ΑΛΦΑ εισήγαγε κατά την 01.03.2002 από την Ιαπωνία 10.000 τεμάχια τηλεοράσεων. Η αξία κατά τεμάχιο CIF Πειραιά ανέρχεται σε 2.000. Η εισαγωγή έγινε από χώρα της Ασίας και αναγκάστηκε η ΑΛΦΑ να πληρώσει εισαγωγικό δασμό συνολικά 3.750.000. Τα έξοδα μεταφοράς από τον Πειραιά μέχρι τις αποθήκες της εταιρείας ΑΛΦΑ ανήλθαν σε 200.000, ενώ αναγκάστηκε να πληρώσει και 50.000 σε ειδικούς για την κατάλληλη στοιβάξη των τηλεοράσεων στις αποθήκες της.

Στο τέλος της χρήσεως 2002 το απόθεμα των τηλεοράσεων ανερχόταν σε 3.750 τεμάχια και όπως έγινε γνωστό κατά την 31.12.2002, η τιμή πώλησεως κάθε τηλεόρασης

ανερχόταν σε 2.200. Αποτίμηση κατά την 31.12.2002 σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, έχει ως εξής:

#### Κόστος αποθέματος

01.03.2002	10.000 x 2.000 =	20.000.000	
	+ Δασμοί	3.750.000	
	+ Έξοδα μεταφοράς	200.000	
	+ Έξοδα ειδικών	<u>50.000</u>	24.000.000

**Αποτίμηση 31.12.2002** Κόστος 2.400 > Καθαρή ρευστοποιήσιμη τιμή 2.200.

Άρα  $3.750 \times 2.200 = 8.250.000$  ενώ  $3.750 \times 2.400 = 9.000.000$ . Άρα έχουμε μια υποτίμηση του αποθέματος κατά 750.000 ( $3.750 \times 2.400$  μείον 2.200).

Αν κατά την 31.12.2003 η τιμή πώλησης ανερχόταν σε 2300 και το απόθεμα ήταν 1.500 τεμάχια τότε έπρεπε να αποτιμηθούν:

Τεμάχια  $1.500 \times 2.300 = 3.450.000$  ενώ  $1.500 \times 2.400 =$  (Κόστος) 3.600.000.

Ποσό 150.000 ( $3.600.000 - 3.450.000$ ) έπρεπε να καταχωρηθεί στα έξοδα\* της χρήσεως, ως υποτίμηση των αποθεμάτων. Αν υποθέσουμε ότι την επόμενη χρήση 2004 έχει απομείνει απόθεμα 500 τεμαγίων και η τιμή πώλησης την 31.12.2004 ανέλθει σε 3.000 τότε:

Αποτίμηση	500 x 2.400 =	1.200.000
Ρευστοποιήσιμη αξία	500 x 3.000 =	1.500.000
Άρα, επειδή ρευστοποιήσιμη 3.000 > 2.400 τότε		
σε όφελος των αποτελεσμάτων χρήσεως	500 x (2.400-2.300) =	<u>50.000</u>

- Προσοχή! Η τυχόν υποτίμηση των αποθεμάτων παρακολουθείται σε λογαριασμό προβλέψεως (αντίθετο) του λογαριασμού των αποθεμάτων, ο οποίος αναπροσαρμόζεται σε κάθε μεταγενέστερη αποτίμηση των αποθεμάτων καταχωρημένης της διαφοράς στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

#### ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Με τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Οι λογιστικές μέθοδοι που υιοθετούνται για την αποτίμηση των αποθεμάτων.
- Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία κατά κατηγορία αποθεμάτων.
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- Το ποσό κάθε αναστροφής υποτίμησης που θεωρείται ως έσοδο της χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκε η αναστροφή.
- Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αναστροφή της υποτίμησης.

- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριασθεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Όταν το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με τη χρήση της εναλλακτικής μέθοδο LIFO, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αποκαλύπτουν τη διαφορά μεταξύ του ποσού των αποθεμάτων του Ισολογισμού και ενός από τα δυο ποσά:

- Του μικρότερου ποσού μεταξύ αυτού που προκύπτει από την εφαρμογή της μεθόδου FIFO και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
- Του μικρότερου ποσού μεταξύ τρέχοντος κόστους κατά την ημερομηνία Ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

## **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ**

Συνοψίζοντας τα παραπάνω παρατηρήσαμε ότι υπάρχουν αρκετές και σημαντικές διαφορές μεταξύ του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Είδαμε ότι με βάση τα ΔΛΠ το κόστος κτήσης των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρυνθεί με τόκους δανείων (εφόσον αυτό προϋποθέτει όσα αναφέρει το ΔΛΠ23), ενώ αντίστοιχα στο ΕΛΣ αυτό δεν ήταν εφικτό. Όσον αφορά την μέθοδο αποτίμησης στα ΔΛΠ δεν εφαρμόζεται ως μέγεθος σύγκρισης η τρέχουσα τιμή (ενώ στα ΕΛΣ γίνονταν), ενώ λαμβάνεται υπόψη η μέθοδος των Λιανικών Τιμών Πώλησης, καθώς η FIFO και η LIFO είναι αποδεκτές και από τα δυο Πρότυπα

#### 4.3.2 ΔΛΠ 20 Επιχορηγήσεις ενσώματων παγίων

##### **ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ**

##### **(Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance)**

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20, αν ένα ενσώματο πάγιο επιδοτηθεί από το Κράτος η επιχορήγηση αυτή μπορεί, είτε να καταχωρηθεί αφαιρετικώς της αξίας κτήσεως του ενσώματου παγίου, είτε να καταχωρηθεί ως υποχρέωση.

Στην περίπτωση που το ενσώματο πάγιο είναι αποσβέσιμο και επιλεγεί η μέθοδος της καταχώρησης της επιχορήγησης ως υποχρέωσης, η υποχρέωση αυτή αποσβένεται μέσα στο ωφέλιμο χρόνο ζωής του ενσώματου παγίου.

##### **ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΚΡΑΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ**

Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρούνται όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και η επιχορήγηση θα εισπραχθεί.

Οι επιχορηγήσεις που δίδονται για πραγματοποιημένα έξοδα ή ζημιές, καταχωρούνται στα έσοδα όταν θεμελιώνεται το δικαίωμα είσπραξής τους. Επίσης ως έσοδα, στη χρήση που θεμελιώνεται το δικαίωμα είσπραξης, καταχωρούνται οι επιχορηγήσεις που σχετίζονται με την άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης, χωρίς τη πραγματοποίηση των εξόδων.

Οι επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία ή η εύλογη αξία μη νομισματικών επιχορηγήσεων, πρέπει να απεικονίζονται στον Ισολογισμό είτε με τη μορφή εσόδων επόμενων χρήσεων είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

Η επιστροφή μιας κρατικής επιχορήγησης αντιμετωπίζεται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης.

Πρέπει να επισημανθεί ότι οι επιχορηγήσεις, που εμφανίζονται ως έσοδα επόμενων χρήσεων, μεταφέρονται στα Αποτελέσματα, με ετήσιους συντελεστές, ανάλογους των αντίστοιχων αποσβέσεων των περιουσιακών στοιχείων, για τα οποία λήφθηκαν οι επιχορηγήσεις.

##### **ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ-ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ (παράγρ. 7)**

Οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανόμενης και της ακριβοδίκαιης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, δεν πρέπει να καταχωρούνται λογιστικά μέχρι τέλους όπου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- A) Η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης
- B) η επιχορήγηση θα εισπραχθεί.

##### **ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΑ ΕΣΟΔΑ**

Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να λογίζονται, με τρόπο συστηματικό, στα έσοδα όσων χρήσεων απαιτούνται για το συσχετισμό των επιχορηγήσεων αυτών με τις αντίστοιχες προς συμψηφισμό δαπάνες. Δεν πρέπει να πιστώνονται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια.

## **ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ ΕΞΟΔΩΝ**

Κρατική επιχορήγηση που λαμβάνεται για κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών ή για άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης, χωρίς την παραπέρα διενέργεια σχετικών δαπανών, πρέπει να λογίζεται ως ανόργανο έσοδο της χρήσης στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξής της.

## **ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανόμενης και της πραγματικής 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.

## **ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ**

Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της πρέπει να απεικονίζεται λογιστικά ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης. Με την επιστροφή μιας επιχορήγησης που αφορά στα αποτελέσματα, πρέπει πρώτα να γίνει συμψηφισμός του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού με την επιχορήγηση αυτή λογαριασμού εσόδων επόμενων χρήσεων. Εφόσον το επιστρεφόμενο ποσό είναι μεγαλύτερο από αυτό το υπόλοιπο ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η διαφορά ή ολόκληρο το ποσό της επιχορήγησης που αφορά σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να φέρεται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων χρήσεων. Το σωρευμένο ποσό των επιπλέον αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα είχε καταχωρηθεί ως έξοδο, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να λογίζεται αμέσως στα έξοδα.

## **ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ**

Δύο είναι οι τρόποι που σε γενικές γραμμές, μπορεί να εντοπιστούν ως προς το λογιστικό χειρισμό των Κρατικών επιχορηγήσεων: ο χειρισμός μέσω των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με τον οποίο η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται απ' ευθείας σε πίστωση λογαριασμού ιδίων κεφαλαίων και ο χειρισμός μέσω των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τον οποίο η επιχορήγηση φέρεται σε πίστωση λογαριασμών αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων χρήσεων.

Υπάρχουν σοβαρά επιχειρήματα και για τους δυο ως άνω χειρισμούς. Για τον πρώτο χειρισμό, η επιχορήγηση είναι ένα είδος χρηματοδότησης και εφόσον δεν προβλέπεται επιστροφή της, πρέπει η επιχορήγηση να φέρεται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια. Δεν είναι ορθό, για τον πρώτο χειρισμό, να λογίζονται οι κρατικές επιχορηγήσεις σε λογαριασμό αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι δεν συνιστούν λειτουργικό έσοδο, αλλά κίνητρο που παρέχεται από το κράτος χωρίς αντίστοιχες δαπάνες της επιχειρήσεως. Αντίθετα επιχειρήματα κρατούν για το δεύτερο χειρισμό. Βέβαια για το χειρισμό μέσω αποτελεσμάτων αποτελεί θεμελιώδη προϋπόθεση ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό στα έσοδα των χρήσεων, μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει ο συσχετισμός των επιχορηγήσεων αυτών με αντίστοιχες δαπάνες.

Οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε αποσβέσιμα στοιχεία καταχωρούνται, συνήθως, ως έσοδα στις χρήσεις που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων. Η καταχώρηση αυτή γίνεται με την ίδια αναλογία με την οποία επιβαρύνονται οι πιο πάνω χρήσεις με αυτές τις αποσβέσεις.

Είναι δυνατό οι επιχορηγήσεις επενδύσεων σε μη αποσβέσιμα πάγια στοιχεία να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων υποχρεώσεων. Στην περίπτωση αυτή το ποσό της επιχορήγησης λογίζεται στα έσοδα χρήσεων που επιβαρύνθηκαν με τις δαπάνες αντιμετώπισης αυτών των υποχρεώσεων. Για παράδειγμα μια επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν ορθό να καταχωρείται αυτή σε πίστωση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.

Μερικές φορές η λήψη επιχορήγησης αποτελεί μέρος μιας δέσμης ευνοϊκών μέτρων οικονομικών ή φορολογικών, τα οποία συνδέονται από ορισμένους όρους. Στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται προσεκτικός εντοπισμός όσων από τους όρους αυτούς δημιουργούν δαπάνες και έξοδα με βάση τα οποία γίνεται και ο προσδιορισμός των χρήσεων στις οποίες θα κατανεμηθεί και η ωφέλεια από τη επιχορήγηση. Πιθανόν, ένα μέρος της επιχορήγησης να πρέπει να κατανεμηθεί με κριτήρια διαφορετικά από εκείνα που χρησιμοποιούνται για το υπόλοιπο μέρος αυτής.

Κρατική επιχορήγηση που λαμβάνεται για κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών ή για άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχειρήσεως, χωρίς την διενέργεια σχετικών δαπανών, πρέπει να λογίζεται ως ανόργανο έσοδο της χρήσης στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξης.

Είναι δυνατόν μια κρατική επιχορήγηση να λάβει τη μορφή μεταβίβασης ενός μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου, όπως είναι ένα οικόπεδο ή άλλοι πόροι, για εκμετάλλευση από την επιχείρηση. Στις περιπτώσεις αυτές, η εκτίμηση του περιουσιακού στοιχείου και η καταχώρηση της επιχορηγήσεως πρέπει να γίνεται στην ακριβοδίκαιη αξία του στοιχείου. Βέβαια υπάρχει και άλλος τρόπος καταχωρήσεως με αξία μνείας.

Πάντως οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν το ενεργητικό πρέπει να εμφανίζονται στον Ισολογισμό είτε με τη μορφή εσόδου επόμενων χρήσεων είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

Οι επιχορηγήσεις δαπανών εμφανίζονται σε πίστωση του λογαριασμού αποτελεσμάτων σε ιδιαίτερο κονδύλιο ή αφαιρούνται από τα αντίστοιχα έξοδα. Και οι δυο αυτοί τρόποι θεωρούνται παραδεκτοί.

Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της πρέπει να απεικονίζεται λογιστικά ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης.



## ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4-10 των νόμων 1262/1982 και 1892/1990 που ρυθμίζουν τα θέματα της παροχής κινήτρων για ενίσχυση της οικονομικής αναπτύξεως και την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων, παρέχεται σε ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων επιχορήγηση που συνίσταται σε δωρεάν κεφαλαιακή ενίσχυση εκ μέρους του Δημοσίου. Στο άρθρο 15§6 και των δυο αυτών νόμων ορίζεται ότι «για τον υπολογισμό των τακτικών και πρόσθετων αποσβέσεων, αφαιρείται από την αξία κτήσεως των πάγιων στοιχείων το ποσό των δωρεάν επιχορηγήσεων που λαμβάνει η επιχείρηση από το Δημόσιο».

Με βάση το ΕΓΛΣ υιοθετήθηκε η λύση με τα εισπραττόμενα ποσά επιχορηγήσεων να πιστώνεται ο λογαριασμός 41.10 «Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» και έτσι δεν μειώνεται η αξία κτήσεως των πάγιων επενδύσεων, με αποτέλεσμα να διενεργούνται αποσβέσεις επί συνολικής πραγματικής αξίας κτήσεως και να προσδιορίζεται σωστό λειτουργικό κόστος. Ο λογαριασμός 41.10, ο οποίος αναλύεται σε υπολογαριασμούς κατά επιχορήγηση και επιχορηγούμενο πάγιο, δεν απεικονίζει αποθεματικό (Γνωμ. ΕΣΥΛ 298/2335/1998).

Για να μην επηρεάζονται τα φορολογητέα κέρδη, στο τέλος κάθε χρήσεως μεταφέρεται, από το λογαριασμό 41.10 και τον αρμόδιο υπολογισμό του, στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.01.05 «αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων», ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις πάγιων στοιχείων, που διενεργήθηκαν και καταχωρήθηκαν σε χρέωση των λογαριασμών 66 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και 85 «αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος», οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με τα ποσά των επιχορηγήσεων.

Σε περίπτωση εκποίησης ή καταστροφής πάγιου στοιχείου που αποκτήθηκε με χρηματοδότηση επιχορηγήσεων, το υπόλοιπο του οικείου υπολογαριασμού του 41.10 μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του οικείου πάγιου στοιχείου.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν υπαχθεί στο σύστημα των επιχορηγήσεων επιβάλλεται η αναπροσαρμογή αυτή να γίνεται για τη συνολική αξία κτήσεώς τους και τις συνολικές συσσωρευμένες αποσβέσεις τους και με τους ίδιους συντελεστές να αναπροσαρμόζεται, από το αντίστοιχο ποσό της επιχορηγήσεως, το υπόλοιπο που έχει απομείνει και εμφανίζεται στο υπόλοιπο του λογαριασμού 41.10 και στον οικείο υπολογαριασμό του. Συγκεκριμένα, δεδομένου ότι σε αναπροσαρμογή υπάγονται κατά κανόνα μόνο τα ακίνητα, τα προαναφερθέντα εφαρμόζονται μόνο στα κτίρια των οποίων η απόκτηση χρηματοδοτήθηκε με επιχορήγηση του Δημοσίου.

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

### **A. Παράδειγμα Λογιστικής Αντιμετώπισης κρατικών επιχορηγήσεων για αποσβεσιμικά πάγια περιουσιακά στοιχεία και επιστροφής αυτών κατά ΔΛΠ**

Η επιχείρηση Α έλαβε επιχορήγηση 100.000 χιλ. προκειμένου να αγοράσει ένα ναυπηγείο. Το κόστος του ναυπηγείου ανήλθε σε 200.000 χιλ. και η επιχείρηση δεσμεύθηκε για μια πενταετία να απασχολεί προσωπικό κατά 70% από τη γύρω περιοχή. Η ωφέλιμη ζωή του ναυπηγείου ορίστηκε στα 20 έτη.

Η επιχείρηση καταχωρεί ετησίως αποσβέσεις (έξοδα) για το ναυπηγείο  $200.000 \times 5\% = 10.000$  και έσοδα (μείωση επιχορήγησης)  $100.000 \times 5\% = 5.000$  εφόσον υιοθετήσει τη μέθοδο της παρακολούθησης των επιχορηγήσεων σε λογαριασμό εσόδων επόμενων χρήσεων. Αν καταχωρήσει την επιχορήγηση αφαιρετικώς του κόστους του ναυπηγείου, λογίζει κατευθείαν αποσβέσεις (έξοδα)  $200.000 - 100.000 = 100.000 \times 5\% = 5.000$  χιλ.

Αν η επιχείρηση αθετήσει τους όρους και υποχρεωθεί να επιστρέψει την επιχορήγηση, τότε, αν υποθεθεί ότι βρισκόμαστε στις αρχές του τετάρτου χρόνου, που το πάγιο εμφανίζεται με αξία  $[200.000 - (200.000 \times 5\% \times 3)] = 170.000$  και οι επιχορηγήσεις με αξία  $[100.000 - (100.000 \times 5\% \times 3)] = 85.000$  θα γίνει η τακτοποίηση με την εγγραφή:

<b>Επιχορηγήσεις</b>	<b>85.000</b>	
<b>Αποτελέσματα χρήσεως</b>	<b>15.000</b>	
	<b>Διαθέσιμα</b>	<b>100.000</b>

### **B. Παράδειγμα Λογιστικής Αντιμετώπισης κρατικών επιχορηγήσεων για κάλυψη εξόδων κατά ΔΛΠ**

Η επιχείρηση Α έλαβε μία επιχορήγηση 900.000 χιλ. για να αντιμετωπίσει τις δαπάνες αποκατάστασης του περιβάλλοντος για μία περίοδο 5 ετών. Οι δαπάνες που θα πραγματοποιηθούν έχουν ως εξής:

<u>Έτος</u>	<u>Δαπάνες</u>
2001	60.000
2002	300.000
2003	360.000
2004	480.000
2005	<u>600.000</u>
	<u>1.800.000</u>

Οι επιχορηγήσεις θα καταχωρηθούν στα έσοδα των χρήσεων 2001-2005 ανάλογα με τις αντίστοιχες δαπάνες, δηλαδή:

<u>Έτος</u>	<u>Έσοδα</u>					
2001	30.000	=	900.000	x	60.000	/ 1.800.000
2002	150.000	=	900.000	x	300.000	/ 1.800.000
2003	180.000	=	900.000	x	350.000	/ 1.800.000
2004	240.000	=	900.000	x	480.000	/ 1.800.000
2005	<u>300.000</u>	=	<u>900.000</u>	x	<u>600.000</u>	/ <u>1.800.000</u>
	<u>900.000</u>		900.000			

### Γ. Παράδειγμα επιχορήγησης εξόδων κατά ΔΛΠ

Η επιχείρηση αποζημιώνεται με μια κρατική επιχορήγηση από 600.000 που θα εισπραχθεί τμηματικά κατά τα έτη 2001, 2002 και 2003 ως εξής:

400.000 το 2001, 150.000 το 2002 και 50.000 το 2003.

Η υποχρέωση της επιχειρήσεως, είναι να δημιουργήσει 10 νέες θέσεις εργασίας και να τις διατηρήσει για αυτά τα τρία χρόνια.

Οι εργαζόμενοι προσλαμβάνονται με ετήσια δαπάνη μισθοδοσίας από 500.000 που αυξάνεται κατά το 2002 κατά 75.000 και κατά το έτος 2003 κατά το ίδιο ποσό. Το 2001 πραγματοποιήθηκαν και έξοδα από 50.000 για την δημιουργία των 10 νέων θέσεων.

Τα σχετικά οικονομικά μεγέθη έχουν ως εξής:

	<u>Κόστος Εργασίας</u>	<u>Επιχορήγηση</u> <u>(αναλογούσα)</u>		
2001	650.000	208.000	<u>650.000</u> 1.875.000	x 600.000
2002	575.000	184.000	<u>575.000</u> 1.875.000	x 600.000
2003	<u>650.000</u>	<u>208.000</u>	<u>650.000</u> 1.875.000	x 600.000
	<u>1.875.000</u>	<u>600.000</u>		

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Συγκριτικά λοιπόν, βλέπουμε ότι τα ΔΛΠ, όσον αφορά τις επιχορηγήσεις, διαφέρει σε μεγάλο βαθμό σε σχέση με Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Πιο αναλυτικά στα ΕΛΠ η επιχορήγηση καταχωρείται στον λογαριασμό των Ιδίων Κεφαλαίων (41.10), όμως τα ΔΛΠ καταχωρούνται είτε στην πίστωση του λογαριασμού Έσοδα Επόμενων Χρήσεων, είτε αφαιρείται από την λογιστική αξία των επιχορηγούμενων στοιχείων ενεργητικού με αποτέλεσμα να μειώνεται σημαντικά η καθαρή θέση της επιχείρησης.

Επιπλέον, όσον αφορά την επιχορήγηση για κάλυψη εξόδων ή ζημιών, στα ΕΛΠ καταχωρείται πάντοτε στα έσοδα. Αντιθέτως στα ΔΛΠ καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού εσόδου ή στην πίστωση των λογαριασμών Δαπανών, έτσι ώστε να φαίνεται σαν ζημία για την επιχείρηση.

### 4.3.3 ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία(Intangible Assets)

#### 1. Ορισμοί

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 όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις υπάρχουν:

- Τα στοιχεία που διαπραγματεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή.
- Υπάρχουν οποτεδήποτε διαθέσιμοι αγοραστές και πωλητές.
- Δημοσιεύονται τιμές.

#### 2. Σκοπός- Πεδίο Εφαρμογής

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 αναγενόμενων φυσικών πόρων.

• Άλλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν σε ασφαλιστικές εταιρείες από ασφαλιστήρια συμβόλαια με τους δικαιούχους αυτών.

Υπάρχουν περιπτώσεις που κάποια άυλα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται πάνω ή μέσα σε ένα φυσικό (ενσώματο υλικό), όπως 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 δυο είναι το πλέον ουσιώδες.

Έτσι το λογισμικό που είναι απαραίτητο για τη λειτουργία ενός μηχανήματος πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ενσώματο και να 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.

### **3. Προσδιορισμός των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων**

Κοινά παραδείγματα άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι το ηλεκτρονικό λογισμικό, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, κινηματογραφικές ταινίες, πελατολόγια, διαχειριστικά δικαιώματα, άδειες αλιείας, εισαγωγικές ποσοστώσεις, παραχωρήσεις εμπορικών "δικαιωμάτων, σχέσεις πελατών ή προμηθευτών, εμπιστοσύνη πελατών, μερίδιο αγοράς και δικαιώματα έρευνας αγοράς. Για να χαρακτηρισθούν όμως τα ανωτέρω ως άυλα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να πληρούν τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή να είναι αναγνωρίσιμα, η επιχείρηση να έχει τον έλεγχο αυτών και να αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Αν δεν πληρούνται αυτές οι προϋποθέσεις, τότε οι δαπάνες απόκτησης ή δημιουργίας ενός τέτοιου στοιχείου πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως, όταν πραγματοποιούνται.

Δυσκολία στην αναγνωσιμότητα για παράδειγμα τέτοιων στοιχείων, προκύπτει κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων, όπου η υπεραξία που καταβάλλει ένας αγοραστής γίνεται με την προσδοκία μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Για να προκύψει αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο σε αυτές τις περιπτώσεις πρέπει ο αγοραστής να έχει τη δυνατότητα να μπορεί να το εξατομικεύσει και κατά συνέπεια να μπορεί να το πουλήσει, εικμισθώσει ή ανταλλάξει. Αν τούτο δεν μπορεί να γίνει τότε άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν μπορεί να καταχωρηθεί και συνεπώς το υπερβάλλον από την πραγματική αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων καταχωρείται ολόκληρο ως υπεραξία.

Έλεγχος σε ένα περιουσιακό στοιχείο, θεωρείται ότι υπάρχει, αν η επιχείρηση λαμβάνει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το στοιχείο και επί πλέον μπορεί να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Έτσι, μια ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού για παράδειγμα που ασχολείται σε μια επιχείρηση και από την οποία αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη δεν θεωρείται ότι είναι υπό τον έλεγχο της επιχείρησης.

Τέλος, τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων και υπηρεσιών ή εξοικονόμηση κόστους.

#### **4. Καταχώρηση και αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου**

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.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται ιδιαιτέρως, το κόστος του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα και περιλαμβάνει την τιμή αγοράς του, τους εισαγωγικούς δασμούς, τους μη επιστρεπτέους φόρους αγοράς και κάθε άμεσα αποδοτέα δαπάνη, που απαιτείται για την προετοιμασία του στοιχείου για χρήση.

Αν η πληρωμή για την απόκτηση του στοιχείου αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων το κόστος του είναι η ισοδύναμη τιμή σε μετρητά. Η διαφορά αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών καταχωρείται ως δαπάνη τόκου, εκτός και αν αυτή κεφαλαιοποιείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 23.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με ανταλλαγή μετοχών, το κόστος του είναι η πραγματική αξία των μετοχών που εκδίδονται.

#### **4.1 Μεμονωμένη απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου**

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται ιδιαιτέρως, το κόστος του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα και περιλαμβάνει την τιμή αγοράς του, τους εισαγωγικούς δασμούς, τους μη επιστρεπτέους φόρους αγοράς και κάθε άμεσα αποδοτέα δαπάνη, που απαιτείται για την προετοιμασία του στοιχείου για χρήση.

Αν η πληρωμή για την απόκτηση του στοιχείου αναβάλλεται πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων το κόστος του είναι η ισοδύναμη τιμή σε μετρητά. Η διαφορά αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών καταχωρείται ως δαπάνη τόκου, εκτός και αν αυτή κεφαλαιοποιείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 23.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με ανταλλαγή μετοχών, το κόστος του είναι η πραγματική αξία των μετοχών που εκδίδονται.

#### **4.2 Απόκτηση ως μέρους**

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποκτάται σε μια αγορά επιχείρησης καταχωρείται με την πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία της αγοράς. Η αξία αυτή μπορεί να προκύπτει από μια ενεργό αγορά (αν υπάρχει τέτοια αγορά για το στοιχείο αυτό) ή από όμοιες πρόσφατες συναλλαγές. Επίσης, μπορεί να υπάρχουν ειδικές τεχνικές για την εκτίμηση της αξίας άυλων περιουσιακών στοιχείων, όπως για παράδειγμα -η προεξόφληση των εκτιμώμενων μελλοντικών καθαρών ταμιακών

ροών από το περιουσιακό στοιχείο. Πάντως αν το κόστος του άυλου στοιχείου δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα, τότε αυτό δεν πρέπει να καταχωρείται. Στην περίπτωση αυτή συμπεριλαμβάνεται στην υπεραξία.

#### **4.3 Απόκτηση μέσω κρατικής επιχορήγησης**

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται δωρεάν μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης, όπως για παράδειγμα δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο ή άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, τότε καταχωρείται και το άυλο περιουσιακό στοιχείο και η επιχορήγηση με την ίδια αξία.

Η αξία μπορεί να είναι είτε η πραγματική αξία του στοιχείου κατά τη στιγμή της λήψης αυτού, είτε μια τεκμαρτή αξία, προσαυξημένη με κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση.

#### **4.4 Ανταλλαγές περιουσιακών, στοιχείων**

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με ανταλλαγή άλλου περιουσιακού στοιχείου, όμοιου ή ανόμοιου, τότε το κόστος του είναι η πραγματική αξία του ανταλλαγέντος περιουσιακού στοιχείου πλέον οποιοδήποτε ποσό μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που μετεβιβάσθηκε. Στην περίπτωση της ανταλλαγής κανένα κέρδος ή ζημία δεν καταχωρείται. Όμως η πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε μπορεί να παρέχει απόδειξη μίας ζημίας απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο που παραδόθηκε, οπότε πρέπει να καταχωρηθεί μία ζημία απομείωσης της αξίας του στοιχείου που παραδόθηκε και η λογιστική αξία που απομένει να εκχωρηθεί στο άλλο περιουσιακό στοιχείο.

#### **4.5 Εσωτερικώς δημιουργουμένη υπεραξία**

Δαπάνες που δημιουργούνται για τη δημιουργία μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, αλλά τελικώς δεν καταλήγουν στη δημιουργία αυλού περιουσιακού στοιχείου που πληρεί τα κριτήρια καταχώρησης του Προτύπου αυτού και οι οποίες συχνά περιγράφονται ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργουμένη υπεραξία πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα, καθόσον η εσωτερικώς δημιουργουμένη υπεραξία δεν είναι αναγνωρίσιμη πηγή πόρων ελεγχόμενη από την επιχείρηση, που μπορεί να αποτιμάζεται 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.

#### **4.6 Εσωτερικώς δημιουργημένα άυλα περιουσιακά στοιχεία**

Μία επιχείρηση για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλο περιουσιακό στοιχείο πληρεί τα κριτήρια για καταχώρηση, ταξινομεί τις γενόμενες δαπάνες σε φάση έρευνας και φάση ανάπτυξης.

#### **4.6.1 Φάση έρευνας**

Όλες οι δαπάνες της φάσης έρευνας πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως. Τέτοιες δαπάνες για παράδειγμα είναι:

- Δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων.  
Η αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων.
- Η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.
- Η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

#### **4.6.2 Φάση ανάπτυξης**

Ένα περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη πρέπει να καταχωρείται, όταν και μόνο όταν, μια επιχείρηση μπορεί να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:

- Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση.
- Την πρόθεση της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει αυτό.
- Την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- Τη δημιουργία από το άυλο περιουσιακό στοιχείο πιθανών μελλοντικών ωφελειών.
- Τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- Την ικανότητα της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της ανάπτυξης του,  
Παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης είναι:
- Ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προπαραγωγής ή προχρησιμοποίησης πρωτοτύπων και προτύπων.
- Ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών, καλουπιών και πρεσών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία.
- Ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης, που δεν είναι μιας κλίμακας οικονομικώς δυνατής για εμπορική παραγωγή.
- Ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

Εσωτερικώς δημιουργημένα σήματα, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν πρέπει να καταχωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.



## 4.7 Κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου, περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που για πρώτη φορά το στοιχείο πληρεί τα κριτήρια καταχώρησης που περιγράφονται στις παραγράφους 4 και 4.6.2. Δαπάνες που καταχωρήθηκαν ως έξοδα σε προηγούμενες ετήσιες ή ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις δεν επαναφέρονται.

Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει:

- Δαπάνες υλικών και υπηρεσιών.
- Μισθούς, ημερομίσθια και έξοδα προσωπικού που απασχολήθηκε άμεσα.
- Κάθε δαπάνη, άμεσα αποδοτέα στη δημιουργία του στοιχείου.
- Γενικά έξοδα που είναι αναγκαία για να δημιουργήσουν το περιουσιακό στοιχείο και που μπορεί να κατανεμηθούν πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση (αποσβέσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων, ασφάλιστρα, ενοίκια).
- Τόκοι εφόσον ακολουθείται η εναλλακτική μέθοδος του Δ.Λ.Π. 23.

Δαπάνες που δεν αποτελούν συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι:

- Έξοδα πώλησεως, διοικήσεως και ά Ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται πριν ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοση.

Δαπάνες εκπαίδευσης του προσωπικού που θα λειτουργεί το περιουσιακό στοιχείο.

## 4.8 Καταχώρηση μιας δαπάνης

Δαπάνες σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα, όταν αυτές πραγματοποιούνται, εκτός αν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ή το στοιχείο αποκτάται σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που είναι μία αγορά και δεν μπορεί να καταχωρηθεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Σε μερικές περιπτώσεις πραγματοποιούνται δαπάνες για να παρέχουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη σε μία επιχείρηση αλλά κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο δεν αποκτάται ή δημιουργείται που μπορεί να καταχωρηθεί.

Παραδείγματα τέτοιων δαπανών, που καταχωρούνται στα έξοδα είναι:

- Δαπάνες για έρευνα καταχωρούνται ως έξοδα, όταν πραγματοποιούνται
- Δαπάνες σε δραστηριότητες εκκινήσεως, εκτός αν περιλαμβάνονται στο κόστος ενσώματων ακινητοποιήσεων
- Δαπάνες για εκπαιδευτικές δραστηριότητες
- Δαπάνες για δραστηριότητες διαφημίσεως και προωθήσεως
- Δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση.

Επισημαίνεται ότι δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αρχικώς είχαν καταχωρηθεί ως έξοδα σε προηγούμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις, δεν πρέπει να καταχωρούνται ως μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου σε μία μεταγενέστερη ημερομηνία.

## 5. Μεταγενέστερες Δαπάνες

Μεταγενέστερες δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μετά την αγορά του ή την ολοκλήρωση του πρέπει να αυξάνουν την αξία του, μόνο αν πιθανολογείται ότι τα έξοδα αυτά θα καταστήσουν το περιουσιακό στοιχείο ικανό να δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη επιπλέον της αρχικής εκτίμησης της απόδοσης του και τα έξοδα αυτά μπορεί να αποτιμώνται και να αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο αξιόπιστα.

Με δεδομένο ότι η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που δύσκολα μπορεί να προσδιορισθεί, αν μεταγενέστερες δαπάνες ενισχύουν την αξία τους, συνάγεται ότι μόνο σπανίως τέτοιες δαπάνες μετά την αρχική καταχώρησή τους μπορεί να προσ αυξήσουν το κόστος τους.

## **6. Αποτίμηση Αύλων Περιουσιακών Στοιχείων, Μεταγενέστερη της Αρχικής Καταχώρησης**

### **6.1 Βασική μέθοδος**

Μετά την αρχική καταχώρηση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος του μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης της αξίας του.

### **6.2 Εναλλακτική μέθοδος**

Μετά την αρχική καταχώρηση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης. Η πραγματική αξία για σκοπούς αναπροσαρμογής πρέπει να προσδιορίζεται με παραπομπή σε ενεργό αγορά. Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μην διαφέρει ουσιωδώς από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Πρέπει να σημειωθεί ότι η ύπαρξη ενεργών αγορών για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ασύνηθες φαινόμενο. Όμως μπορεί να υπάρχουν για ορισμένες περιπτώσεις, όπως άδειες ταξί, ή αλιευτικές άδειες.

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας του πρέπει επίσης να αναπροσαρμόζονται εκτός αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, οπότε απεικονίζονται με τη μέθοδο του κόστους.

Κατηγορίες άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι:

- Σήματα προϊόντων.
- Τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών όπως και τίτλοι εκδόσεων.
- Ηλεκτρονικό λογισμικό.
- Άδειες και παραχωρήσεις χρήσεως δικαιωμάτων.
- Συγγραφικά δικαιώματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας, υπηρεσίες και δικαιώματα εκμετάλλευσης.
- Συνταγές, τύποι, υποδείγματα, σχέδια και πρωτότυπα.
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη.

Η αναπροσαρμογή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνεται με δυο τρόπους:

- Με επαναπροσδιορισμό της σωρευμένης απόσβεσης κατ' αναλογία με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η αναπόσβεστη αξία του περιουσιακού στοιχείου μετά την αναπροσαρμογή να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του.
- Με συμψηφισμό της σωρευμένης απόσβεσης με την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του στοιχείου και επαναπροσδιορισμό του καθαρού ποσού ώστε η νέα αξία να είναι η αναπροσαρμοσμένη.

## **7. Απόσβεση Αύλων Περιουσιακών Στοιχείων**

Το αποσβετέο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Υπάρχει μια μαχητή εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 20 χρόνια από την ημερομηνία που αυτό είναι διαθέσιμο για χρήση και από την οποία πρέπει να αρχίζει η απόσβεση.

Για τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη διάφοροι παράγοντες όπως:

- Η προσδοκώμενη χρήση του στοιχείου.
- Πληροφόρηση σχετικά με την παραγωγική ζωή όμοιων περιουσιακών στοιχείων.
- Τεχνολογική ή τεχνική απαξίωση.
- Η σταθερότητα της επιχείρησης στην οποία λειτουργεί και μεταβολές στη ζήτηση αγοράς προϊόντων που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο.
- Αναμενόμενες ενέργειες από ανταγωνιστές ή πιθανούς ανταγωνιστές.
- Το απαιτούμενο επίπεδο των δαπανών συντήρησης προκειμένου να λαμβάνονται τα οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο.
- Η περίοδος ελέγχου πάνω στο περιουσιακό στοιχείο.
- Αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Υπάρχουν σπάνιες περιπτώσεις που η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να υπερβαίνει τα 20 έτη. Σε αυτές τις περιπτώσεις η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου τουλάχιστον ετησίως για να διαπιστώνει την ύπαρξη τυχόν ζημίας απομειώσεως της αξίας του και γνωστοποιεί τους παράγοντες που βασίστηκε για να προσδιορίσει την ωφέλιμη ζωή του στοιχείου.

Αν ο έλεγχος πάνω στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο επιτυγχάνεται μέσω νομίμων δικαιωμάτων που έχουν παραχωρηθεί για μια ορισμένη περίοδο, η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μην υπερβαίνει την περίοδο των νόμιμων δικαιωμάτων, εκτός αν τα νόμιμα δικαιώματα είναι ανανεώσιμα και η ανανέωση είναι πραγματικά βέβαιη. Παράγοντες που υποδηλώνουν ότι η ανανέωση εντός νομίμου δικαιώματος είναι βέβαιη είναι:

- Η πραγματική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μειώνεται καθώς πλησιάζει η αρχική ημερομηνία λήξεως ή δεν μειώνεται περισσότερο από το κόστος ανανέωσης του υποκειμένου δικαιώματος.
- Υπάρχει απόδειξη (βασισόμενη ενδεχομένως στην εμπειρία του παρελθόντος) ότι τα νόμιμα δικαιώματα θα ανανεωθούν.
- Υπάρχει απόδειξη ότι οι αναγκαίοι όροι για να ληφθεί η ανανέωση των νομίμων δικαιωμάτων (αν υπάρχουν) θα ικανοποιηθούν.

Η μέθοδος απόσβεσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντανακλά τον τρόπο με τον οποίο τα οικονομικά οφέλη του περιουσιακού στοιχείου αναλίσκονται από την επιχείρηση. Μπορεί να χρησιμοποιείται οποιαδήποτε μέθοδος απόσβεσης, η οποία βεβαίως πρέπει να ακολουθείται πάγια. Στην περίπτωση των άυλων περιουσιακών στοιχείων η σταθερή μέθοδος απόσβεσης είναι αυτή που ταυριάζει καλύτερα. Οι αποσβέσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων καταχωρούνται στα έξοδα και μερικές φορές μέσω της διαδικασίας της κοστολόγησης, μέρος αυτών μπορεί να ενσωματώνεται σε περιουσιακά στοιχεία, όπως για παράδειγμα τα αποθέματα.

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να εκτιμάται ως μηδενική εκτός των περιπτώσεων που:

- Υπάρχει δέσμευση από κάποιον τρίτο να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
- Υπάρχει ενεργός αγορά και η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτήν την αγορά και επί πλέον πιθανολογείται ότι η αγορά αυτή θα υπάρχει και στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Σε περίπτωση ύπαρξης υπολειμματικής αξίας το αποσβεστέο ποσό του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται με αφαίρεση της αξίας αυτής. Η υπολειμματική αξία μπορεί να επανεκτιμάται σε περίπτωση που υιοθετείται η μέθοδος αναπροσαρμογής της αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Η περίοδος απόσβεσης (ωφέλιμη ζωή) και η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Τυχόν μεταβολές αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Δ.Λ.Π. 8. Μια μεταβολή για παράδειγμα μπορεί να επέλθει, όταν η χρήση δικαιωμάτων που παραχωρήθηκαν με μια άδεια αναβάλλεται και η ενεργοποίηση της εξαρτάται από άλλα συνθετικά στοιχεία ενός επιχειρησιακού προγράμματος.

#### **8. Ανακτησιμότητα Λογιστικής Αξίας –Ζημίες Απομείωση της Αξίας Ενός Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου**

Για τον προσδιορισμό της απομείωσης της αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 36. Σύμφωνα με αυτό το πρότυπο (Δ.Λ.Π. 36) μια ζημιά υφίσταται, όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μικρότερη από το ανακτήσιμο ποσό του. Ανακτήσιμο ποσό είναι το μεγαλύτερο μεταξύ ρευστοποιήσιμης αξίας του στοιχείου (αφού αφαιρεθούν και τα έξοδα διάθεσης) και παρούσας αξίας των αναμενόμενων μελλοντικών ροών από τη χρήση του και τη ρευστοποίηση του στο τέλος της ζωής του. Ειδικότερα, για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι ακόμα διαθέσιμα για χρήση και για αυτά που η ωφέλιμη ζωή τους υπερβαίνει τα 20 έτη, η εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού τους πρέπει να γίνεται τουλάχιστο στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Οι ζημίες απομείωσης της αξίας καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης. Κατά το μέρος όμως που δεν ξεπερνούν μια προηγούμενη αναπροσαρμογή του στοιχείου αυτού, η οποία έχει καταχωρηθεί στα ίδια κεφάλαια, μειώνουν το ποσό της αναπροσαρμογής. Αναστροφή ζημίας απομείωσης άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι μάλλον σπάνια περίπτωση.

## **9. Αποσύρσεις και Διαθέσεις Άυλων Περιουσιακών στοιχείων**

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να διαγράφεται από τον ισολογισμό, όταν πωλείται ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρησιμοποίηση του και τη μεταγενέστερη πώλησή του. Η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και καθαρού προϊόντος που λαμβάνεται από την απόσυρση ή διάθεση του στοιχείου είναι το κέρδος ή η ζημία και καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως. Σε περίπτωση ανταλλαγής δεν πρέπει να προκύπτει κέρδος ή ζημία.

## **10. Γνωστοποιήσεις**

Για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων και με το διαχωρισμό σε εσωτερικώς δημιουργημένα και άλλα, πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Οι ωφέλιμες ζωές τους ή οι συντελεστές απόσβεσης.
- Οι μέθοδοι απόσβεσης που χρησιμοποιούνται .
- Η προ αποσβέσεων λογιστική αξία και η σωρευμένη απόσβεση.
- Η θέση στα αποτελέσματα χρήσης που περιλαμβάνονται οι αποσβέσεις
- Μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την έναρξη και τη λήξη της χρήσεως που δείχνει:
  - ✓ Προσθήκες
  - ✓ Αποσύρσεις ή διαθέσεις
  - ✓ Αυξήσεις από αναπροσαρμογές
  - ✓ Ζημίες απομείωσης της αξίας των στοιχείων αυτών
  - ✓ Ζημίες που αναστράφηκαν
  - ✓ Αποσβέσεις χρήσεως
  - ✓ Συναλλαγματικές που προκύπτουν από την μετατροπή οικονομικών καταστάσεων μονάδων του εξωτερικού.
  - ✓ Άλλες μεταβολές στη χρήση.
- Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται σε περισσότερα από 20 έτη.
- Περιγραφή κάθε κατ' ιδίαν σημαντικού άυλου στοιχείου.
- Την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες των άυλων περιουσιακών στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους.
- Το ποσό των δεσμεύσεων για την αγορά άυλων στοιχείων.

Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν από κρατική επιχορήγηση και αρχικώς καταχωρήθηκαν στην πραγματική αξία, γνωστοποιούνται:

- Η πραγματική αξία που αρχικά καταχωρήθηκε.
- Η λογιστική αξία τους.
- Αν απεικονίζονται σύμφωνα με τη βασική ή την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο.

Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο γνωστοποιούνται κατά κατηγορία:

- Η ημερομηνία ισχύος της αναπροσαρμογής.
- Η λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων στοιχείων.
- Η λογιστική αξία των στοιχείων σύμφωνα με τη βασική μέθοδο του κόστους.
- Το ποσό της διαφοράς αναπροσαρμογής που αφορά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης.

Τέλος, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν το ποσό των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης που καταχωρήθηκε ως ένα έξοδο κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

## **11. Έναρξη Ισχύος**

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1 Ιουλίου 1999. Στις μεταβατικές διατάξεις του Δ.Λ.Π. 38, παράγραφοι 118-121, ορίζονται όλες οι περιπτώσεις χειρισμού των θεμάτων που ανακύπτουν κατά την πρώτη εφαρμογή των διατάξεων του Προτύπου.

## **12. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ (ν. 2190/1920)**

### **α. Έννοια**

• Κατά το Ε.ΓΛΣ άυλα πάγια στοιχεία (ασωμάτες ακινητοποιήσεις) είναι τα ασωμάτα εκ- οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτώνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος.

### **β. Προϋποθέσεις καταχώρησης**

• Δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες καταχώρησης. Κατά το Ε.ΓΛΣ το αυλό στοιχείο καταχωρείται όταν προσδοκάται ότι θα προσφέρει έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης.

Δεν καταχωρείται η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία όταν δεν συγκεντρώνει τα προαναφερόμενα χαρακτηριστικά π.χ. το αυλό στοιχείο που προκύπτει από την εκπαίδευση και εξειδίκευση του προσωπικού της επιχείρησης (έλλειψη ελέγχου).

### **γ. Διαχωρισμός των δαπανών έρευνας – ανάπτυξης**

• Δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διαχωρισμού των δαπανών ερευνών από τις δαπάνες ανάπτυξης. Ορίζεται ότι το συνολικό κόστος της λειτουργίας ερευνών ανάπτυξης κατανέμεται ως εξής:

α. Το κόστος των ερευνών ανάπτυξης «κατά το μέρος που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης» μεταφέρεται στο λ/σμό 93.16 «κόστος αναπτύξεως προϊόντων (πειραματικής παραγωγής)» και, αφού ολοκληρωθεί με την προσθήκη και του κόστους των άμεσων υλικών, εγγράφεται στο ενεργητικό του ισολογισμού στην κατηγορία των αυλών στοιχείων (λ/σμός 16.12 «έξοδα ερευνών και ανάπτυξης»).

β. Το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, κατά το μέρος που δεν αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης, μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται. Δηλαδή, το Ε.ΓΛΣ δεν διαχωρίζει το κόστος της φάσης έρευνας από το κόστος της φάσης ανάπτυξης, αφού ούτε εννοιολογικά διαστέλλει τις φάσεις αυτές. Ολόκληρο το κόστος και των δύο φάσεων είναι δυνατό να χαρακτηριστεί ως κόστος ανάπτυξης με την αιτιολογία ότι από τις έρευνες προέκυψε κάποιο έργο «μακροχρόνιας αξιοποίησης», δηλ. κάποιο αυλό

#### **δ. Καταχώρηση - αποτίμηση των αυλών στοιχείων**

- Αρχικά καταχωρούνται στο κόστος κτήσης
- Αποτιμώνται πάντοτε στο κόστος κτήσης μειωμένο με τις σωρευτικές αποσβέσεις.

#### **ε. Απόσβεση των αυλών πάγιων στοιχείων**

Τα ποσά που καταχωρούνται στο λογαριασμό «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας», «παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε αυλού στοιχείου.

Πάντως η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια» (άρθρο 43 § 4γ). Τα ποσά της κατηγορίας «λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις» των λογαριασμών «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων» και «λοιπά δικαιώματα», αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε αυλού πάγιου στοιχείου (άρθρο 43 § 4δ).

Η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που καταχωρήθηκε στα βιβλία είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια μέγιστη περίοδο πέντε ετών.

#### **στ. Δαπάνες που ωφελούν περισσότερες χρήσεις**

Οι δαπάνες αυτές χαρακτηρίζονται ως «έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» και αποσβένονται είτε εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μέγιστη περίοδο των 5 επόμενων ετών. Τέτοια έξοδα είναι τα παρακολουθούμενα στους επόμενους λ/σμούς:

- Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης (λ. 16.10)
- Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων (λ. 16.15)
- Έξοδα αναδιοργανώσεως (λ. 16.17)
- Έξοδα (σ.σ ανεπιτυχών) ερευνών, ορυχείων, μεταλλείων, λατομείων (λ. 16.11)

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Συμπερασματικά, λοιπόν, μπορούμε να πούμε ότι σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια που απαιτούνται για την καταχώρηση των άλλων περιουσιακών στοιχείων, στις οικονομικές καταστάσεις, την μετέπειτα λογιστική τους αντιμετώπιση και τις απαιτούμενες για αυτά γνωστοποιήσεις.

Σε σχέση με τα ΕΛΠ είναι σαφές ότι ο χαρακτηρισμός και η καταχώρηση ορισμένων δαπανών στα άυλα περιουσιακά στοιχεία απαιτούσε λιγότερες προϋποθέσεις, ενώ με τα ΔΛΠ οι περιπτώσεις ελαχιστοποιούνται με συνέπεια πολλές δαπάνες να επιβαρύνουν κατ'ευθείαν τα αποτελέσματα. Ορισμένες δαπάνες πλέον δεν υπόκεινται σε απόσβεση αλλά σε έλεγχο απομείωσης. Ιδιαίτερα κατά την πρώτη εφαρμογή πρέπει να επανεξετασθούν πολλοί λογιστικοί χειρισμοί που στην ουσία είναι η εφαρμογή του ΔΛΠ 38, συγκεκριμένα πρέπει να γίνονται τα ακόλουθα:

### Διαδικασίες κατά την πρώτη εφαρμογή του ΔΛΠ 38:

- Θα πρέπει να επανεξεταστεί ο χαρακτηρισμός των στοιχείων αυτών ως αυλών και να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή τους.
- Θα πρέπει να ερευνηθούν οι δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί στο λ/σμό 16.12 «έξοδα λοιπών ερευνών» και να διακριθούν σε δαπάνες ερευνών που θα μεταφερθούν στη χρέωση του λ/σμού «αποτελέσματα εις νέο / διαφορά προσαρμογής στα ΔΛΠ» και δαπάνες ανάπτυξης οι οποίες θα καταχωρηθούν στην κατηγορία των άυλων πάγιων στοιχείων.
- Πρέπει να εκτιμηθεί η ωφέλιμη οικονομική ζωή καθενός αυλού πάγιου στοιχείου, να επαναυπολογιστούν οι διενεργηθείσες αποσβέσεις (εφόσον ακολουθείται η μέθοδος του κόστους κτήσης) και να καταρτιστεί σχετικό «μητρώο αυλών πάγιων στοιχείων».
- Πρέπει να γίνει λεπτομερής επισκόπηση όλων των αυλών πάγιων στοιχείων, προκειμένου να ερευνηθεί μήπως η αξία των εν λόγω στοιχείων έχει απομειωθεί.

Ωστόσο, πρέπει να επισημάνουμε ότι υπάρχουν και περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν καν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του προτύπου 38, όπως τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από άλλα πρότυπα, μισθώσεις, χρηματοοικονομικά, περιουσιακά στοιχεία, αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις κ.α. επίσης, σημαντικό κομμάτι του ΔΛΠ 38 αποτελούν και οι οικονομικές καταστάσεις που γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων μεταξύ άλλων:

- Τις ωφέλιμες ζωές τους ή οι συντελεστές απόσβεσης
- Τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιούνται
- Την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση
- Τη θέση στα αποτελέσματα χρήσης που περιλαμβάνονται οι αποσβέσεις
- Τη συμφωνία εκείνη της λογιστικής αξίας κατά την έναρξη και λήξη της χρήσεως που δείχνει της προσθήκες, τις αποσύρσεις, τις αυξήσεις από αναπροσαρμογές, τις ζημίες απομείωσης της αξίας των στοιχείων αυτών, τις ζημίες που αναστράφηκαν, τις αποσβέσεις χρήσεως
- Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται σε περισσότερα από 20 έτη.



Τελειώνοντας, πρέπει να τονίσουμε ότι όλα τα παραπάνω αποτελούν απαραίτητα στοιχεία όσον αφορά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία προκειμένου να υπάρχει πεδίο εφαρμογής αυτού του προτύπου.

#### **4.3.4 ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά μέσα**

##### **ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση & Αποτίμηση (Financial Instruments Recognition & Measurement)**

Το ΔΛΠ 39 ασχολείται με την καταχώρηση και αποτίμηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού από τον κάτοχο τους (περιουσιακά στοιχεία), και του παθητικού από τον εκδότη τους (υποχρεώσεις), καθώς επίσης και με την Αντισταθμιστική Λογιστική.

##### Διάταξη σε ομάδες των χρηματοπιστωτικών μέσων

<b>Περιουσιακά Στοιχεία</b>			<b>Αιτιολογία</b>
Μετρητά στο Ταμείο	xxx	ΝΑΙ	Τεχνικά, μια Υποσχετική της Κεντρικής Τράπεζας
Καταθέσεις στην Κεντρική Τράπεζα	xxx	"	Δικαίωμα λήψεως μετρητών
Έντοκα Γραμμάτια και άλλα φερέγγυα αξιόγραφα	xxx		"
Κρατικά Ομόλογα	xxx	"	"
Καταθέσεις σε Τράπεζες	xxx	"	"
Άλλες τοποθετήσεις χρημάτων στην αγορά	xxx	"	"
Εμπορικά αξιόγραφα	xxx	ΝΑΙ	Συμμετοχ. Τίτλοι σε άλλη επιχείρηση
Δάνεια και προκαταβολές στους πελάτες	xxx	"	Δικαίωμα λήψεως μετρητών
Εισηγμένα χρεόγραφα	xxx	"	"
Συμμετοχικοί τίτλοι	xxx	"	Συμμετοχ. Τίτλοι σε άλλη επιχείρηση
Επένδυση σε συγγενή	xxx	"	"
Εγκαταστάσεις και Εξοπλισμός	xxx	ΟΧΙ	όχι λήψη μετρητών όχι χρηματοοικον. περιουσιακό στοιχείο
Τόκοι εισπρακτέοι	xxx	ΝΑΙ	Δικαίωμα λήψεως μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου
<b>Υποχρεώσεις και Καθαρή Θέση</b>			
<b>Υποχρεώσεις</b>			

Υποχρεώσεις προς Τράπεζες	xxx	ΝΑΙ	Υποχρεώσεις παραδόσεως μετρητών
Άλλες καταθέσεις χρημάτων	xxx	"	"
Καταθέσεις πελατών	xxx	"	"
Πιστοποιητικά καταθέσεων	xxx	"	"
Υποσχετικές και άλλες συναφείς υποχρεώσεις	xxx	"	"
Δεδουλευμένα έξοδα και τόκοι πληρωτέοι	xxx	"	"
Φορολογία	xxx	ΌΧΙ	Δεν είναι συμβατική δέσμευση
Αναβαλλόμενη φορολογία	xxx	"	"
Προτεινόμενο μέρισμα	<u>xxx</u>	ΌΧΙ	όχι υποχρέωση μετρητών ή άλλων χρηματ. περιουσιακών στοιχείων
Σύνολο	<u>xxx</u>		
<b>Καθαρή Θέση</b>			
Μετοχικό Κεφάλαιο	xxx	ΌΧΙ	όχι υποχρέωση παραδόσεως μετρητών ή άλλων χρημ. περιουσιακών στοιχείων

#### Μία άλλη κατάταξη των Χρηματοπιστωτικών Μέσων

<b>Χρεόγραφα:</b> (Debt securities)	Ομολογίες αναπροσαρμοζόμενου επιτοκίου Τραπεζικές αποδοχές Πιστοποιητικά καταθέσεων Εμπορικά γραμμάτια Εταιρικές ομολογίες Ομολογίες διπλού νομίσματος Γραμμάτια κυμαινόμενου επιτοκίου Δημοτικές ομολογίες Κρατικές ομολογίες Ομολογίες μηδενικού επιτοκίου
<b>Συμμετοχικοί Τίτλοι</b> (Equity securities)	Μετοχές Προνομιούχες μετοχές αναπροσαρμοζόμενου επιτοκίου Προνομιούχες μετοχές
<b>Εμπραγμάτως Εξασφαλισμένα Χρεόγραφα:</b>	Ενυπόθηκε ομολογίες Υποχρεώσεις εξασφαλισμένες με υποθήκη Ομολογίες επενδύσεων σε Ακίνητα Εξασφαλισμένες Απαιτήσεις Ομολογίες αποκοπτόμενου τοκομεριδίου Συμφωνίες επαναγοράς
<b>Παράγωγα:</b>	Προθεσμιακές Συμβάσεις (forward contract) Συμβάσεις μελλοντικής εκπλήρωσης (future contract)

Συμφωνίες προθεσμιακού επιτοκίου  
Δικαίωμα προαιρέσεως πώλησης  
Δικαιώματα προαιρέσεως αγοράς  
Συμφωνίες ανωτάτου ορίου επιτοκίου  
Συμφωνίες κατωτάτου ορίου επιτοκίου  
Συμφωνίες ανωτάτου και κατωτάτου ορίου επιτοκίου  
Ανταλλαγές επιτοκίων  
Ανταλλαγές νομισμάτων  
Ανταλλαγές υποθηκών  
Δικαιώματα προαιρέσεως ανταλλαγής  
Δικαιώματα αγοράς μετοχών

#### **Σύνθετα (Υβριδικά)**

#### **Χρηματοπιστωτικά**

#### **Μέσα:**

Ομολογίες δεικτών  
Μετατρέψιμες ομολογίες  
Μετατρέψιμες προνομιούχες μετοχές  
Ομολογίες καλυπτόμενων δικαιωμάτων προαιρέσεως

### **1. Χρηματοοικονομικά μέσα Ενεργητικού (περιουσιακά στοιχεία)**

Τα Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού διακρίνονται σε τέσσερις μεγάλες κατηγορίες:

#### **1.1. 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 έναν 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.

#### **1.2. Κρατούμενες έως την λήξη επενδύσεις.**

Τα χρηματοοικονομικά αυτά στοιχεία έχουν καθορισμένη λήξη και πληρωμές και για να καταχωρηθούν στην κατηγορία αυτή η επιχείρηση πρέπει να έχει την πρόθεση αλλά και την ικανότητα να τα κρατήσει έως την 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.

#### **1.3. Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεγόμενα 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 είναι 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 σε κάθε περίπτωση) και οι μετοχές που διαπραγματεύονται σε Χρηματιστήρια, εφ' όσον αποκτώνται για βραχυχρόνια αποκόμιση κέρδους π.χ. αγορές και πωλήσεις μέσα σε σύντομα χρονικά διαστήματα ακόμα και την ίδια ημέρα

#### **1.4. 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 στοιχεία θεωρούνται όλοι οι συμμετοχικοί τίτλοι ανεξαρτήτως της μορφής της εταιρείας η οποία τους εξέδωσε, μετοχές, μερίδια κ.λ.π. πλην βεβαίως αυτών που εντάσσονται στην κατηγορία των κατεχόμενων για εμπορικούς σκοπούς.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι το Δ.Λ.Π. 39 δεν εφαρμόζεται για τις συμμετοχές σε συγγενείς και θυγατρικές εταιρείες για τις οποίες ισχύουν τα Δ.Λ.Π. 22, 27 και 28, παρέχεται όμως η δυνατότητα, όπως θα δούμε παρακάτω οι συμμετοχές αυτές να αποτιμώνται (εναλλακτικά) σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του προτύπου. Ομοίως δεν εφαρμόζεται για τις Κοινοπραξίες όπου ισχύει το Δ.Λ.Π. 31.

## **2. Καταχώρηση**

Όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στον Ισολογισμό όταν και μόνο όταν, αυτά γίνουν μέρος μιας σύμβασης κανονικής παράδοσης. Ως τέτοια σύμβαση θεωρείται μια σύμβαση, που απαιτεί παράδοση των περιουσιακών στοιχείων, στον τόπο της αγοράς μέσα σε ένα χρονικό πλαίσιο που είναι γενικώς καθιερωμένο από Κανονισμό ή Συμφωνία. Στην Λογιστική υπάρχουν δύο ημερομηνίες όσον αφορά την καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων, η ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής, που είναι η ημερομηνία που η επιχείρηση δεσμεύεται π.χ. να αγοράσει ένα περιουσιακό στοιχείο και η ημερομηνία διακανονισμού, που είναι η ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο παραδίδεται στην επιχείρηση και καταχωρείται.

Έτσι, με βάση τις αρχές αυτού του προτύπου, μία κανονικής παράδοσης αγορά ή πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, πρέπει να καταχωρείται είτε με την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής, είτε με την ημερομηνία του διακανονισμού αρκεί η μέθοδος να ακολουθείται παγίων για κάθε μια από τις τέσσερις κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

### **2.1. Αρχική Αξία Καταχώρησης**

Η αρχική καταχώρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο κόστος, που είναι η πραγματική αξία της δοθείσας αντιπαροχής για την απόκτηση, στην οποία συμπεριλαμβάνονται και όλα τα έξοδα.

### **3. Αποτίμηση**

#### **3.1. Δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς.**

Εάν τα Χρηματοοικονομικά αυτά μέσα είναι καθορισμένης λήξεως, αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος, με την χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου. Εάν είναι μη καθορισμένης λήξεως πρέπει να αποτιμώνται στο κόστος. Όλα τα χρηματοοικονομικά αυτά περιουσιακά στοιχεία καθορισμένης και μη καθορισμένης λήξεως, υπόκεινται σε εξέταση για μείωση της αξίας τους σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού.

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, θεωρείται ότι υπέστη μείωση της αξίας του, αν η λογιστική του αξία είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του. Ως ανακτήσιμο ποσό ενός χρηματοοικονομικού μέσου θεωρείται η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών (εισροών), προεξοφλούμενων με το πρωταρχικό πραγματικό επιτόκιο του χρηματοοικονομικού μέσου. Σε περίπτωση που ένα χρηματοοικονομικό μέσο υποστεί μείωση της αξίας του, τότε η λογιστική του αξία πρέπει να μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του, είτε απ' ευθείας είτε μέσω της χρήσεως λογαριασμού προβλέψεως, η δε σχετική ζημία, πρέπει να περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία προέκυψε.

Αντικειμενική απόδειξη ότι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο υπέστη μείωση της αξίας του μπορεί να έχουμε όταν υπάρχει:

- Αθέτηση των όρων του συμβολαίου όπως παράλειψη ή πλημμέλεια στις πληρωμές τόκων και κεφαλαίου από τον οφειλέτη.
- Οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη, που αναγκάζει τον δανειστή σε παροχή έκπτωσης την οποία δεν θα εξέταζε, αν ο οφειλέτης δεν βρισκόταν σε δυσχέρεια.
- Στατιστικά στοιχεία του παρελθόντος που δείχνουν ότι τα ονομαστικά ποσά των εισπρακτέων αξιών δεν είναι στο σύνολο τους εισπράξιμα.

Αν σε μια μεταγενέστερη περίοδο, το ποσό της ζημίας που μείωσε την αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται, τότε η υποτίμηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιστρέφεται, είτε απ' ευθείας, είτε με την αναπροσαρμογή του λογαριασμού της πρόβλεψης. Η αναστροφή δεν πρέπει να καταλήγει σε λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που υπερβαίνει το αναπόσβεστο κόστος που θα υπήρχε αν δεν είχε καταχωρηθεί η πρόβλεψη της υποτίμησης, κατά την ημερομηνία που η υποτίμηση του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναστρέφεται. Το ποσό της αναστροφής πρέπει να περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα της χρήσεως που έγινε η αναστροφή.

Από την στιγμή που ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο έχει υποτιμηθεί σύμφωνα με τα παραπάνω, στο ανακτήσιμο ποσό του, τα έσοδα από τόκους μετά από αυτή την υποτίμηση, καταχωρούνται με βάση το επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε για την προεξόφληση των μελλοντικών ταμιακών ροών για τον υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού του. Επιπλέον, άπαξ και καταχωρηθεί ζημία υποτίμησης, το περιουσιακό στοιχείο εξετάζεται για περαιτέρω υποτίμηση σε κάθε μεταγενέστερη ημερομηνία Ισολογισμού.

### **3.2.Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεγόμενα για εμπορικούς σκοπούς**

Αποτιμώνται στην πραγματική αξία τους χωρίς καμία έκπτωση για έξοδα συναλλαγής που μπορεί να πραγματοποιούνται κατά την πώληση, ή άλλη διάθεση.

Με τον όρο πραγματική αξία εννοούμε ένα ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με την θέληση τους, σε μια αντικειμενική συναλλαγή. Μια εκτίμηση της πραγματικής αξίας ενός χρηματοοικονομικού μέσου για να είναι αξιόπιστη και κατά συνέπεια χρήσιμη, θα πρέπει οι πιθανότητες που χρησιμοποιούνται να μπορούν να προσδιορίζονται λογικά και επιπλέον οι εκτιμήσεις αυτές να μην υπόκεινται σε σημαντική μεταβλητότητα

Κέρδη και ζημίες από αποτίμηση χρηματοοικονομικών στοιχείων που κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς σε πραγματικές αξίες, καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκαν.

### **3.3.Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία**

Αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία (εξαιρούνται οι συμμετοχικοί τίτλοι που δεν διαπραγματεύονται σε Χρηματιστήρια, οι οποίοι αποτιμώνται στο κόστος) Το κέρδος ή η ζημία από την αποτίμηση σε πραγματικές τιμές πρέπει είτε, να περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα της χρήσεως, στην οποία προέκυψε, είτε να καταχωρείται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση μέσω της καταστάσεως μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, μέχρις ότου το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πωληθεί, εισπραχθεί, ή διατεθεί ή προσδιοριστεί ότι έχει υποστεί μείωση της αξίας του, οπότε το σωρευμένο στην καθαρή θέση κέρδος ή ζημία πρέπει να μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσεως.

Η επιχείρηση πρέπει να διαλέξει μέθοδο και να την εφαρμόζει παγίως για όλα τα διαθέσιμα προς πώληση Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίζει, αν υπάρχει κάποια αντικειμενική απόδειξη, για το αν κάποιο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο της διαθέσιμο προς πώληση, έχει υποστεί μείωση της αξίας του. Μια τέτοια απόδειξη, μπορεί να είναι επί μετοχών για παράδειγμα, μια διαφαινόμενη πιθανότητα πτώχευσης του εκδότη των μετοχών αυτών, ή ουσιαστικοί περιορισμοί στην χώρα εγκατάστασης μιας συμμετοχής ή πιο σπάνια, εξαφάνιση της ενεργού αγοράς στην οποία το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διαπραγματεύεται.

Στις περιπτώσεις μείωσης της αξίας ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου διαθέσιμου για πώληση, οι λογιστικοί χειρισμοί έχουν ως ακολούθως:

Αν μια ζημία, ενός περιουσιακού στοιχείου απεικονιζόμενου στην πραγματική αξία (το ανακτήσιμο ποσό είναι κάτω από την αξία κτήσης), έχει καταχωρηθεί κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση και υπάρχει αντικειμενική απόδειξη ότι το στοιχείο έχει υποστεί μείωση

της αξίας του, η σωρευμένη ζημία πρέπει να μεταφερθεί από την καθαρή θέση στα αποτελέσματα χρήσεως. Το ποσό της ζημίας που πρέπει να μεταφερθεί, είναι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσεως του και της τρέχουσας πραγματικής αξίας του, αν πρόκειται για συμμετοχικούς τίτλους, ή του ανακτήσιμου ποσού του, αν πρόκειται για χρεωστικούς τίτλους, μείον κάθε ζημία υποτίμησης σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο, που προηγουμένως είχε καταχωρηθεί στα αποτελέσματα χρήσεως. Αν σε μία μεταγενέστερη χρήση η πραγματική αξία, ή το ανακτήσιμο ποσό του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, που απεικονίζεται σε πραγματική αξία αυξάνει και η αύξηση αυτή συσχετίζεται αντικειμενικά με ένα γεγονός, που συμβαίνει μετά την ζημία που είχε καταχωρηθεί στα αποτελέσματα χρήσεως, η ζημία πρέπει να αναστρέφεται και το ποσό της αναστροφής να περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

#### **4. Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις**

##### **Κατηγορίες**

##### **α) Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς.**

Στην κατηγορία αυτή, εντάσσονται οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποκτήθηκαν με το σκοπό δημιουργίας ενός κέρδους από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή τους. Ισχύει και εδώ ότι για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Παραδείγματα υποχρεώσεων που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς είναι τα παράγωγα π.χ. μία θέση short σε ένα Future ή και η δέσμευση, για παράδοση αξιών που έχουν ληφθεί δανεικές από έναν ακάλυπτο πωλητή, π.χ. πώληση μετοχών που δεν κατέχονται (short selling).

##### **β) Λοιπές υποχρεώσεις.**

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται, όλες οι υποχρεώσεις πλην των ανωτέρω που δημιουργήθηκαν για εμπορικούς σκοπούς, όπως δάνεια τραπεζών, ομολογιακά δάνεια, συναλλαγματικές πληρωτέες κ.λ.π.

#### **5. Καταχώρηση**

Καταχωρούνται αρχικώς στο κόστος που είναι η πραγματική αξία της ληφθείσας αντιπαροχής πλέον των εξόδων της συναλλαγής.

## **6 Αποτίμηση**

### **α) Κατεχόμενες για εμπορικούς σκοπούς.**

Αποτιμώνται στην πραγματική αξία (όπως αυτή καθορίστηκε στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία), πλην των περιπτώσεων, των παράγωγων υποχρεώσεων που συνδέονται με παράδοση και διακανονίζονται με παράδοση ενός συμμετοχικού τίτλου, που δεν είναι εισηγμένος στο χρηματιστήριο και κατά συνέπεια η πραγματική του αξία δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Τα παράγωγα αυτά, αποτιμώνται στο κόστος. Υπενθυμίζεται, ότι όλα τα παράγωγα (περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, θεωρούνται ως κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς).

Το κέρδος ή η ζημία από την επανεκτίμηση σε πραγματικές αξίες, καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως.

### **β) Λοιπές υποχρεώσεις**

Αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος.

Για τις υποχρεώσεις αυτές, κέρδη ή ζημιές καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως μέσω της διαδικασίας αποσβέσεως (λογισμός τόκων) και στην περίπτωση της διαγραφής τους.

Παραδείγματα λοιπών υποχρεώσεων αποτιμώμενων στο αναπόσβεστο κόστος, είναι τα ομολογιακά δάνεια που αναφέρονται στο Δ.Λ.Π. 32 όπου παρατίθεται και ο λογιστικός χειρισμός τους.



## 7. Συνοπτική παρουσίαση της αποτίμησης των Χρηματοοικονομικών στοιχείων.

**Αποτίμηση Χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων**

(συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων).

**Μεταγενέστερη αποτίμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών**

**στοιχείων και παράγωγα που είναι περιουσιακά στοιχεία**



**Πραγματική αξία**  
(χωρίς έκπτωση εξόδων συναλλαγής)



**εκτός**

- (α) Δάνεια+Εισπρακτέες Αξίες δημιουργημένες από την επιχείρηση που δεν κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς.
- (β) Κατεχόμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις (χρεόγραφα και υποχρεωτικά εξαγοράσιμες προνομιούχες μετοχές που η επιχείρηση μπορεί και θέλει να κρατήσει μέχρι τη λήξη τους)
- (γ) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν μία χρηματιστηριακή αγοραία τιμή σε μια ενεργό αγορά και δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα η πραγματική αξία. (Μετοχές μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο και παράγωγα αυτών).



### Καθορισμένης λήξεως

Δάνεια + εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχ/ση και εισπρακτέες δεν κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς (χωρίς αναφορά στην πρόθεση τιμολογίας της επιχειρήσεως να τα κρατήσει αποτέλεσμα μέχρι τη λήξη), αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος

### Όχι καθορισμένης λήξεως

Βραχείας διάρκειας  
αξίες με μη δηλωμένο  
αποτιμώνται στην αρχική  
γιακή αξία εκτός αν το  
υπολογισμού θα ήταν ουσιώδες,

## **8. Διαφορές μεταξύ Ν. 2190/20 και Δ.Λ.Π. 39**

Όπως είδαμε παραπάνω, στα χρηματοοικονομικά μέσα (Δ.Λ.Π. 39), περιλαμβάνονται, τόσο τα παραδοσιακά όσο και τα σύγχρονα. Ο Ν. 2190/20, για τα σύγχρονα χρηματοοικονομικά μέσα δεν κάνει ρητή αναφορά, γιατί αυτά στη χώρα μας εισήχθησαν στο κοντινό παρελθόν. Όμως και αυτά υπόκεινται στις γενικές αρχές του νόμου περί καταχώρησης και αποτίμησης.

Για να εντοπίσουμε τις διαφορές, μεταξύ Ν. 2190/20 και Δ.Λ.Π. 39, θα πρέπει να γίνουν οι παρακάτω ομαδοποιήσεις.

### **8.1. Δάνεια και εισπρακτέες αξίες και κατεχόμενες ως τη λήξη επενδύσεις με συγκεκριμένη λήξη.**

Για τα χρηματοοικονομικά αυτά περιουσιακά στοιχεία, δεν υπάρχει διαφορά. Συγκεκριμένα, ο Ν. 2190/20 ορίζει ότι καταχωρούνται στο κόστος, (άρθρο 43 παρ.1 εδάφιο 1) και αποτιμώνται στην παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού η οποία προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο, (άρθρο 43 παρ.β.στ). Ο ίδιος ακριβώς χειρισμός προβλέπεται από το Δ.Λ.Π. 39, το οποίο ορίζει ότι τα στοιχεία αυτά καταχωρούνται στη τιμή κτήσης τους και αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος με το πραγματικό επιτόκιο. Θα πρέπει να σημειωθεί όμως ότι στην αξία κτήσης, σύμφωνα με το Ν. 2190/20 δεν περιλαμβάνονται τα ειδικά έξοδα αγοράς τα οποία βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως (άρθρο 43 παρ.6 περ. γ), ενώ κατά το Δ.Λ.Π. 39 τα έξοδα αυτά θεωρούνται αυξητικό στοιχείο του κόστους κτήσεως.

### **8.2. Εισπρακτέες αξίες χωρίς συγκεκριμένη λήξη.**

Και για αυτά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία δεν υπάρχει διαφορά, αφού και στις δύο περιπτώσεις, αποτιμώνται στο κόστος, υποκείμενα όμως σε εξέταση για μείωση της αξίας τους (άρθρο 43 παρ. 8.α. / Ν. 2190/20). Η διαφορά για τα έξοδα κτήσης ισχύει και εδώ, όπως αναφέρθηκε προηγούμενα.

### **8.3. Συμμετοχές σε εταιρείες.**

Εδώ υπάρχει σημαντική διαφοροποίηση. Σύμφωνα με το Ν. 2190/20 άρθρο 43 παρ. 6, όλες ανεξαιρέτως οι συμμετοχές αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρεχούσης, όπου τρέχουσα τιμή είναι:

- για τους εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους η μέση τιμή τους, του μηνός Δεκεμβρίου.
- για τους μη εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους, η τιμή τους, όπως αυτή προκύπτει, από το πηλίκο, του συνόλου των ιδίων κεφαλαίων με το συνολικό αριθμό των τίτλων.

Η δεύτερη περίπτωση είναι υπερσυντηρητική και μάλλον τίθεται, μη υπάρχουσας άλλης εναλλακτικής και εύκολα προσδιορίσιμης αξίας.

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 22, 27, 28 και 39, οι συμμετοχές διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

#### **Θυγατρικές και συγγενείς.**

(Οι έννοιες αυτές, είναι σχεδόν ταυτόσημες με τις αντίστοιχες του Ν. 2190/20.)

Οι συμμετοχές αυτές επιτρέπεται να αποτιμώνται:

- Στην τιμή κτήσης, η οποία υπόκειται βεβαίως στα περί μείωσης της αξίας τους (πρόβλεψη υποτίμησης), που προβλέπονται από το Δ.Λ.Π. 36, όταν υπάρχει εμφανής ένδειξη, ότι η ανακτήσιμη αξία τους είναι μικρότερη της λογιστικής (τιμής κόστους).
- Με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- Στην πραγματική αξία (τρέχουσα) εφ' όσον οι τίτλοι αυτοί, διαπραγματεύονται σε Χρηματιστήρια.

Στις δύο πρώτες περιπτώσεις το αποτέλεσμα της αποτίμησης (κέρδος-ζημιά) καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Στην τρίτη περίπτωση το αποτέλεσμα της αποτίμησης μπορεί να καταχωρείται, είτε στα αποτελέσματα χρήσεως είτε απ' ευθείας στην καθαρή θέση (ανάλογα με την κατηγορία που εντάσσονται οι τίτλοι), της επιλεγείσας μεθόδου ακολουθούμενης παγίως.

#### **Λοιπές συμμετοχές.**

Οι τίτλοι αυτοί αποτιμώνται στην πραγματική αξία εφ' όσον είναι εισηγμένοι σε χρηματιστήρια και στην τιμή κτήσεως εφ' όσον δεν είναι εισηγμένοι. Στην πρώτη περίπτωση το αποτέλεσμα της αποτίμησης (κέρδος-ζημιά) μπορεί να καταχωρείται είτε στ' αποτελέσματα χρήσεως είτε απ' ευθείας στην καθαρή θέση (ανάλογα με την κατηγορία που εντάσσονται οι τίτλοι), της επιλεγείσας μεθόδου ακολουθούμενης παγίως.

Για τα έξοδα κτήσης, ισχύει και εδώ ότι αναφέρθηκε προηγούμενα.

#### **8.4. Σύγχρονα γρηματοοικονομικά μέσα ενεργητικού (παράγωγα).**

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω ο Ν.2190/20 ως παλαιότερος της υπάρξεως αυτών στην αγορά, δεν κάνει ρητή αναφορά.

Πρακτικά, το θέμα των παραγώγων ρυθμίζεται από την Γνωμάτευση του ΕΣΥΑ Νο 304, που προβλέπει την καταχώρηση της αξίας τους σε λογαριασμούς τάξεως και την καταχώρηση του κέρδους ή της ζημίας στα αποτελέσματα χρήσεως με το κλείσιμο της θέσης ή την εκπνοή του συμβολαίου. Τούτο πάντως, δεν είναι συμβατό με το άρθρο 43 παρ.1 εδάφ. πρώτο και περίπτωση γ, του Ν. 2190/20 αφού δεν λογίζονται ζημίες από αποτίμηση (για το κέρδος δε γεννάται θέμα), κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39, όλα τα παράγωγα καταχωρούνται στον Ισολογισμό, θεωρούνται ως αποκτηθέντα για εμπορικούς σκοπούς, αποτιμώνται στην πραγματική αξία και το κέρδος ή η ζημία καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως.

### **8.5. Χρηματοοικονομικά μέσα παθητικού (υποχρεώσεις).**

Για τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις του παθητικού που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς (παράγωγα), οι διαφορές είναι οι ίδιες με αυτές που αναφέρθηκαν ανωτέρω για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού.

Για τις λοιπές χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος δεν υφίστανται διαφορές, πλην της περιπτώσεως των σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων, που αναφέρονται και σχολιάζονται στο Δ.Λ.Π. 32.

### **8.6 Διαδικασίες κατά την πρώτη εφαρμογή του ΔΛΠ 39:**

- (1) Προσδιορισμός και ποσοτικοποίηση των ειδικών εξόδων κτήσης για σημαντικές αγορές τίτλων και επιβάρυνση με αυτές του κόστους κτήσης των τίτλων με πίστωση του «Αποτελέσματα εις νέο / Διαφορές προσαρμογής στα ΔΛΠ».
- (2) Διακρίσεις των τίτλων συμμετοχών σε : θυγατρικές, συγγενείς, κοινοπραξίες και άλλους τίτλους.
- (3) Οι συμμετοχές σε θυγατρικές και συγγενείς εταιρίες και Κοινοπραξίες πρέπει να κατατάσσονται ξεχωριστά.
- (4) Άλλες επενδύσεις: θα πρέπει να κατατάσσονται κατάλληλα μεταξύ:
  - κατεχόμενων μέχρι τη λήξη
  - διαθέσιμων για πώληση και
  - κατεχόμενων για εμπορικούς σκοπούς.

## **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ**

### **1.Λογιστική Επενδύσεων**

Η Εταιρία ΑΒΟ αγόρασε μια επένδυση ονομαστικής αξίας € 1.000 και με λήξη τη 31η Δεκεμβρίου 2002. Η αγορά έγινε την 1 Ιανουαρίου 2000 στην τιμή €: 970.

Κατά την 31 Δεκεμβρίου 2000 η επένδυση είχε μια πραγματική αξία € 960. Πως θα καταχωρηθεί η επένδυση αυτή, ανάλογα με την κατηγορία στην οποία εντάσσεται;

### **Έχει προσδιοριστεί ως κρατούμενη μέχρι τη λήξη**

Λογιστική αξία επενδύσεως	980
Απόσβεση της διαφοράς /σμό Αποτελεσμάτων χρήσεως	10
Άλλο κέρδος/ζημία στο /σμό Αποτελεσμάτων χρήσεως	
Κέρδος/Ζημία που παραμένει στην Καθαρή θέση	

**Έχει προσδιοριστεί ως διαθέσιμη προς πώληση και η εταιρία επέλεξε Το κέρδος ή η ζημία να απεικονίζεται στα Αποτελέσματα**

Λογιστική αξία επενδύσεως	960
Απόσβεση της διαφοράς στο λ/σμό Αποτελεσμάτων χρήσεως	10
Άλλο κέρδος/ζημία στο λ/σμό Αποτελεσμάτων χρήσεως	(20)
Κέρδος/Ζημία που Παραμένει στην Καθαρή θέση	

**Έχει προσδιοριστεί ως διαθέσιμη προς πώληση και η εταιρία επέλεξε Το κέρδος/ζημία να απεικονίζεται στην καθαρή θέση**

Λογιστική αξία επενδύσεως	960
Απόσβεση της διαφοράς στο λ/σμό Αποτελεσμάτων χρήσεως	10
Άλλο κέρδος/ζημία στο λ/σμό Αποτελεσμάτων χρήσεως	
Κέρδος/Ζημία που παραμένει στην Καθαρή θέση	(20)

**Έχει προσδιοριστεί για εμπορικούς σκοπούς**

Λογιστική αξία επενδύσεως	960
Απόσβεση της διαφοράς στο λ/σμό Αποτελεσμάτων χρήσεως	
Άλλο κέρδος/ζημία στο λ/σμό Αποτελεσμάτων χρήσεως	(10)
Κέρδος/Ζημία που παραμένει στην Καθαρή θέση	

**2. Λογιστική για μεταφορές επενδύσεων από κατηγορία σε κατηγορία.**

→ συννημμενο απλοποιημενο παραδειγμα εμφανιζονται οι περιπτώσεις της λογιστικής αντιμετώπισης των επενδύσεων που μεταφέρονται σε άλλη κατηγορία από αυτή που είχαν αρχικά ενταχθεί.

**Λογιστική για μεταφορές επενδύσεων**

Η Εταιρία ABO αγόρασε μια επένδυση ονομαστικής αξίας 1000€ με λήξη τη 31η Δεκεμβρίου 2002.

Η αγορά έγινε την 1 Ιανουαρίου 2000 αντί € 970. Κατά την 31η Δεκεμβρίου 2000 η επένδυση είχε μία πραγματική αξία από 960€.

Στις 30 Ιουνίου 2001 η πρόθεση της εταιρίας άλλαξε η πραγματική αξία έγινε 976€. Στις 31 Δεκεμβρίου 2001 η πραγματική αξία ήταν 995€.

Τι πρέπει να καταχωρείται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

**(α) Αρχικά είχε προσδιορισθεί ως κρατούμενη μέχρι και τη λήξη και μεταφέρθηκε ως διαθέσιμη προς πώληση και η εταιρία επέλεξε να μεταφέρει το κέρδος/ή ζημία στα Αποτελέσματα.**

	2000	30.6.2001	31.12.2001
Λογιστική αξία επενδύσεως	980	985	995
Απόσβεση της διαφοράς στο λ/σμό Αποτελ. χρήσεως	10	5	5
Άλλο κέρδος/ζημία στο λ/σμό Αποτελ. χρήσεως	-	-	5
Κέρδος/Ζημιά που παραμένει στην Καθαρή θέση	-	-	-

**(β) Αρχικά είχε προσδιορισθεί ως κρατούμενη μέχρι τη λήξη και μεταφέρθηκε ως διαθέσιμη προς πώληση και η εταιρία είχε επιλέξει το κέρδος/ζημία στην Καθαρή θέση.**

	2000	30.6.2001	31.12.2001
Λογιστική αξία επενδύσεως	980	985	995
Απόσβεση της διαφοράς στο λογ/σμό Αποτελ. χρήσεως	10	5	5
Άλλο κέρδος/ζημία στο λογ/σμό Αποτελ. χρήσεως	-	-	-
Κέρδος/Ζημιά που παραμένει στην Καθαρή θέση	-	-	5

*(γ) Αρχικά είχε προσδιοριστεί ως διαθέσιμη προς πώληση και μεταφέρθηκε ως κρατούμενη μέχρι τη λήξη και η εταιρία είχε επιλέξει να φέρει το κέρδος/ζημία στα Αποτελέσματα*

	2000	30.6.2001	31.12.2001
Λογιστική αξία επενδύσεως	960	976	984
Απόσβεση της διαφοράς στο λογ/σμό Αποτελ. χρήσεως	10	5	8*
Άλλο κέρδος/ζημία στο λογ/σμό Αποτελ. χρήσεως	(20)	11	-
Κέρδος/Ζημιά που παραμένει στην Καθαρή θέση	-	-	-

\* Σημειώστε νέα διαφορά από € 24 (που βασίζεται στη νέα λογιστική αξία της 30.6.2001 των € 976) που πρέπει να αποσβεστεί στον υπόλοιπο χρόνο 1,5 έτος.

*(δ) Αρχικά είχε προσδιοριστεί ως διαθέσιμη προς πώληση και μεταφέρθηκε ως κρατούμενη μέχρι τη λήξη και η εταιρία είχε επιλέξει να φέρει το κέρδος/ζημία στην Καθαρή θέση.*

	2000	30.6.2001	31.12.2001
Λογιστική αξία επενδύσεως	960	976	984
Απόσβεση της διαφοράς στο λογ/σμό Αποτελ. χρήσεως	10	5	8+3*
Άλλο κέρδος/ζημία στο λογ/σμό Αποτελ. χρήσεως	-	-	-
Κέρδος/Ζημιά που παραμένει στην Καθαρή θέση	(20)	11	3*

\*Σημειώστε νέα διαφορά από € 24 (που βασίζεται στη νέα λογιστική αξία της 30.6.2001 των =6976) μείον το premium των 69 στην Καθαρή θέση αμφοτέρωτα αποσβένοντα στην υπόλοιπη διάρκεια του 1,5 έτους. Αυτό θα μεταφερόταν από την Καθαρή θέση στα Αποτελέσματα.

Στο 2002 η απομένουσα διαφορά των 16 θα μεταφερόταν στα Αποτελέσματα (που καταλήγει στην επένδυση να ρευστοποιείται στα € 1000) όπως θα ήταν το απομένον premium των 6 που βρίσκεται στην Καθαρή θέση.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Με βάση όλα όσα έχουμε επισημάνει παραπάνω, σκοπός αυτού του προτύπου αποτελεί η καθιέρωση αρχών για την καταχώρηση, την αποτίμηση και την παροχή πληροφοριών σχετικά με τα χρηματοπιστωτικά μέσα, στις οικονομικές καταστάσεις. Έτσι, λοιπόν, το ΔΛΠ 39 εφαρμόζεται σ' όλες τις επιχειρήσεις για όλα τα χρηματοπιστωτικά μέσα, χωρίς όμως να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ορισμένες περιπτώσεις όπως για παράδειγμα είναι:

- Τα δικαιώματα συμμετοχής σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες τα εμπίπτουν σε άλλα πρότυπα
- Τα δικαιώματα και υποχρεώσεις από συμβάσεις που εμπίπτουν στο ΔΛΠ 17.
- Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εργοδοτών από προγράμματα παροχών προς τους εργαζόμενους.

Σύμφωνα με αυτό το πρότυπο, μια επιχείρηση δεν έχει την πρόθεση να κρατήσει μέχρι τη λήξη μία επένδυση σε ανά χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με καθορισμένη λήξη, αν οποιαδήποτε από τις παρακάτω προϋποθέσεις πληρούνται: έχει την πρόθεση να το κρατήσει για απροσδιόριστο χρόνο, η επιχείρηση είναι έτοιμη όποια στιγμή να πωλήσει περιουσιακά στοιχεία στην περίπτωση π.χ. μεταβολές επιτοκίων, ο εκδότης του μέσου έχει το δικαίωμα να το διακανονίσει σε ποσό κάτω από το αναπόσβεστο κόστος του, χρεωστικοί τίτλοι με μεταβλητό επιτόκιο.



## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- Γρηγοράκου Γ. Θεόδωρου, Ανάλυση- Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Σχεδίου, 2000
- Γρηγοράκου Γ. Θεόδωρου, Πρακτικό Βοήθημα Εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, 2002
- Σακέλλη Ι. Εμμανουήλ, Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ, 2005
- Καούνης Π. Δίκαιος, Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, 1999
- Βούλγαρη – Παπαγεωργίου Ευμ, Γενική Λογιστική, 2004
- Σαρσέντη Ν. Βασιλείου, Παπαναστασάτου Σπ. Αναστασίου, Λογιστική Εταιριών, 2002
- Σώμα Ορκωτών Λογιστών, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, 2002
- Πρωτοβάλτης Γ. Νικόλαος, Βρουστούρης Κ. Παναγιώτης, Πρακτική Ανάλυση Ερμηνεία και Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, 2001
- Βρουστούρης Κ. Παναγιώτης, Πρωτόπαππας Αναστάσιος Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, 2004
- Περιοδικό Λογιστής τεύχη 06/2005(603), 12/2006 (619)
- Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές, Διεθνή Ελεγκτικά πρότυπα & οδηγίες Διεθνούς Ελεγκτικής Πρακτικής, 2004
- Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές, Συνοπτικός Οδηγός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, 2004
- Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές, Γνωστοποιήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, 2004
- Συνεργαζόμενοι Ορκωτοί Λογιστές, Καταχωρήσεις και Αποτιμήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, 2004
- Περάκης Ευάγγελος, Μάτσος Γεώργιος, Το Δίκαιο της Ανώνυμης Εταιρίας – Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, 2004

## **SITES**

- [www.solae.gr](http://www.solae.gr)
- [www.ase.gr](http://www.ase.gr)
- [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)
- [www.grandthorton.gr](http://www.grandthorton.gr)
- [www.logistis.gr](http://www.logistis.gr)

## **5. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ**

### **Υπόδειγμα δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων κατά ΔΛΠ**

Απόφαση 17/36/21.4.2005 της Επιτροπής Καφαλαγοράς.