



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ  
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ  
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**

**Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας  
Τμήμα Λογιστικής**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**“Σύγκριση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής  
Πληροφόρησης και Ελληνικού Γενικού Λογιστικού  
Σχεδίου.”**

**ΕΠΙΒΛΕΨΗ:**

**Ουρανού Ερμιόνη**

**ΑΝΑΘΕΣΗ:**

**Μαρκουτσάκη Ευαγγελία**

**Χουστουλάκης Γεώργιος**

## ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2012

### Περιεχόμενα

Περιεχόμενα.....	2
Περίληψη .....	5
Εισαγωγή.....	5
Κεφ. 1 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.....	6
1.1 Ιστορική επισκόπηση .....	6
1.2 Σκοπός-Στόχος .....	7
1.3 Κύρια όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	7
1.4 Ορισμός των Δ.Λ.Π. ....	8
1.5 Ισχύουσα κατάσταση και θέματα που προκύπτουν με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π .....	9
Κεφ. 2 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο .....	10
2.1 Ιστορική επισκόπηση .....	10
2.2 Σκοπός-Στόχος .....	11
2.3 Ισχύουσα κατάσταση και θέματα που προκύπτουν με την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ .....	12
Κεφ. 3 Διαφορές Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	13
3.1 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης .....	13
3.1.1 Δ.Λ.Π 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.....	13
3.1.2 Ε.Γ.Λ.Σ Οικονομικές καταστάσεις.....	13
3.1.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 1 .....	13
3.2.1 Δ.Λ.Π 2 Αποθέματα .....	14
3.2.2 Ε.Γ.Λ.Σ Αποθέματα .....	15
3.2.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 2 .....	15
3.3.1 Δ.Λ.Π 3 Καταστάσεις ταμειακών ροών .....	16
3.3.2 Ε.Γ.Λ.Σ Καταστάσεις ταμειακών ροών.....	17
3.3.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 7 .....	18
3.4.1 Δ.Λ.Π 8 Λογιστικές πολιτικές,αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη .....	18
3.4.2 Ε.Γ.Λ.Σ Λογιστικές πολιτικές,αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη.....	19
3.4.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 8 .....	20
3.5.1 Δ.Λ.Π 10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού.....	20
3.5.2 Ε.Γ.Λ.Σ Γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού .....	21
3.5.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 10 .....	21
3.6.1 Δ.Λ.Π 11 Κατασκευαστικές συμβάσεις .....	22
3.6.2 Ε.Γ.Λ.Σ Κατασκευαστικές συμβάσεις.....	22
3.7.1 Δ.Λ.Π 12 Φόροι Εισοδήματος .....	23
3.7.2 Ε.Γ.Λ.Σ Φόροι Εισοδήματος .....	24
3.7.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 12 .....	24
3.8.1 Δ.Λ.Π 14 Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα .....	24
3.8.2 Ε.Γ.Λ.Σ Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα .....	26
3.9.1 Δ.Λ.Π 15 Πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών.....	26
3.9.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 15 .....	27
3.10.1 Δ.Λ.Π 16 Ενσώματες ακινητοποιήσεις (Πάγια) .....	27
3.10.2 Ε.Γ.Λ.Σ Ενσώματες ακινητοποιήσεις (Πάγια).....	28
3.10.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 16 .....	29
3.11.1 Δ.Λ.Π 17 Μισθώσεις.....	30
3.11.2 Ε.Γ.Λ.Σ Μισθώσεις .....	31
3.11.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 17.....	32
3.12.1 Δ.Λ.Π 18 Έσοδα.....	32
3.12.2 Ε.Γ.Λ.Σ Έσοδα .....	34

3.12.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 18 .....	34
3.13.1 Δ.Λ.Π 19 Παροχές σε εργαζομένους .....	34
3.13.2 Ε.Γ.Λ.Σ Παροχές σε εργαζομένους .....	36
3.13.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 19 .....	36
3.14.1 Δ.Λ.Π 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης .....	36
3.14.2 Ε.Γ.Λ.Σ Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης .....	38
3.14.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 20 .....	38
3.15.1 Δ.Λ.Π 21 Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος.....	39
3.15.2 Ε.Γ.Λ.Σ Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος .....	40
3.15.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 21 .....	40
3.16.1 Δ.Λ.Π 22 Ενοποίηση επιχειρήσεων .....	40
3.16.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 22 .....	43
3.17.1 Δ.Λ.Π 23 Κόστος δανεισμού .....	43
3.17.2 Ε.Γ.Λ.Σ Κόστος δανεισμού .....	44
3.17.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 23 .....	45
3.18.1 Δ.Λ.Π 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών.....	45
3.18.2 Ε.Γ.Λ.Σ Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών.....	46
3.18.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 24 .....	46
3.19.1 Δ.Λ.Π 26 Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.....	47
3.20.1 Δ.Λ.Π 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις .....	48
3.20.2 Ε.Γ.Λ.Σ Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις.....	50
3.20.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 27 .....	50
3.21.1 Δ.Λ.Π 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις.....	50
3.21.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 28 .....	53
3.22.1 Δ.Λ.Π 29 Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες .....	54
3.23.1 Δ.Λ.Π 30 Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις Τραπεζών και ομοίων χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων .....	55
3.23.2 Ε.Γ.Λ.Σ Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις Τραπεζών και ομοίων χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων.....	57
3.23.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 30 .....	58
3.24.1 Δ.Λ.Π 31 Επενδύσεις σε κοινοπραξίες .....	59
3.24.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 31 .....	61
3.25.1 Δ.Λ.Π 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και αποτίμηση.....	61
3.25.2 Ε.Γ.Λ.Σ Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και αποτίμηση .....	63
3.25.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 32 .....	63
3.26.1 Δ.Λ.Π 33 Κέρδη ανά μετοχή.....	64
3.26.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 33 .....	65
3.27.1 Δ.Λ.Π 34 Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.....	65
3.27.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 34 .....	67
3.28.1 Δ.Λ.Π 35 Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις .....	67
3.29.1 Δ.Λ.Π 36 Μείωση της αξίας των στοιχείων του Ενεργητικού.....	68
3.29.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 36 .....	70
3.30.1 Δ.Λ.Π 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδιάμεσες απαιτήσεις .....	71
3.30.2 Ε.Γ.Λ.Σ Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδιάμεσες απαιτήσεις .....	73
3.30.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 37.....	73
3.31.1 Δ.Λ.Π 38 Άϋλα περιουσιακά στοιχεία .....	74
3.31.2 Ε.Γ.Λ.Σ Άϋλα περιουσιακά στοιχεία.....	77

3.31.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 38.....	77
3.32.1 Δ.Λ.Π 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση .....	78
3.32.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 39 .....	81
3.33.1 Δ.Λ.Π 40 Επενδύσεις σε ακίνητα.....	82
3.33.2 Ε.Γ.Λ.Σ Επενδύσεις σε ακίνητα .....	83
3.33.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 40 .....	84
3.34.1 Δ.Λ.Π 41 Γεωργία.....	84
3.34.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 41 .....	85
Κεφ. 4 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.....	85
4.1.1 Δ.Π.Χ.Π 1 Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς .....	85
4.1.2 Δ.Π.Χ.Π 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών .....	86
4.1.3 Δ.Π.Χ.Π 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων .....	86
4.1.4 Δ.Π.Χ.Π 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια .....	87
4.1.5 Δ.Π.Χ.Π 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες .....	88
4.1.6 Δ.Π.Χ.Π 6 Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων.....	89
4.1.7 Δ.Π.Χ.Π 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις .....	90
4.1.8 Δ.Π.Χ.Π 8 Λειτουργικοί τομείς.....	91
Συμπέρασμα.....	93
Βιβλιογραφία.....	95

## Περίληψη

Τον Ιούλιο του 2002 η Ευρωπαϊκή Ένωση με τον Κανονισμό 1606/2002 προχώρησε στην καθολική εφαρμογή κοινών κανόνων και προτύπων λογιστικής τυποποίησης εντός των συνόρων της, με την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) από όλες τις εισηγμένες σε ευρωπαϊκές χρηματιστηριακές αγορές επιχειρήσεις κατά την προετοιμασία των ετήσιων οικονομικών τους καταστάσεων για το 2005 και μετά. Με τον κανονισμό αυτό επιχειρήθηκε αφενός να καταστεί πιο αξιόπιστη η σύγκριση μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων επιχειρήσεων, αφετέρου να ενισχυθεί η ανταγωνιστικότητα των ευρωπαϊκών κεφαλαιαγορών μέσα στα πλαίσια της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας. Συνέπεια των παραπάνω υπήρξαν στην Ελλάδα οι Νόμοι 2992/2002, 3148/2003 και 3229/2004, οι οποίοι προέβλεπαν την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΠ για τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών κατά την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών τους καταστάσεων για τη χρήση που έληγε την 31/12/2005 και έπειτα. Επίσης προέβλεπαν ότι το 2004 θα αποτελούσε το έτος μετάβασης από τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές που ίσχυαν μέχρι εκείνη τη στιγμή (δηλαδή του Ν. 2190/1920 και του ΕΓΛΣ) στα ΔΠΧΠ. Οι εν λόγω επιχειρήσεις όφειλαν να υιοθετήσουν τα ΔΠΧΠ κατά τη διάρκεια του 2004, προκειμένου να είναι σε θέση να παρουσιάσουν στις οικονομικές καταστάσεις του 2005 συγκριτικά στοιχεία της προηγούμενης χρήσης.

Οι αλλαγές που επέφερε η νέα αυτή λογιστική πραγματικότητα, επηρέασαν τον τρόπο αντιμετώπισης και παρακολούθησης διαφόρων λογιστικών γεγονότων με αποτέλεσμα τη διαφοροποίηση των περισσότερων μεγεθών των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων. Το παραπάνω συμπέρασμα γίνεται ιδιαίτερα εμφανές στις οικονομικές καταστάσεις του έτους μετάβασης (2004) μιας και για αυτή τη χρήση οι εταιρίες δημοσίευσαν καταστάσεις τόσο σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όσο και με τα Διεθνή, κάτι που επιτρέπει την άμεση σύγκριση των αριθμοδεικτών τους και των ισολογισμών τους για την ίδια χρήση με την εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών αρχών.<sup>1</sup>

Τα αποτελέσματα της έρευνας αυτής αναδεικνύουν μια σειρά από αλληλένδετα προβλήματα και αδυναμίες που σχετίζονται με το ζήτημα του εκσυγχρονισμού της ελληνικής οικονομίας και του θεσμικού πλαισίου λειτουργίας της αλλά και του εξορθολογισμού των διοικητικών υποδομών της χώρας. Την ίδια στιγμή, όμως, η έρευνα σκιαγραφεί-πέρα από τις δυσκολίες και τα προβλήματα-τα οφέλη και τις δυνατότητες που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ και έχει να προσφέρει ένα αισιόδοξο μήνυμα: η ανάγκη εκσυγχρονισμού και ενσωμάτωσης στο διεθνές περιβάλλον φαίνεται ότι έχει γίνει κατανοητή και διαμορφώνεται ως ευρύτερο αίτημα.<sup>2</sup>

## Εισαγωγή

Για τις ανάγκες αντιμετώπισης της υποκειμενικότητας και της επίτευξης της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων, διαφορετικών οργανισμών, έχουν διαμορφωθεί και δημοσιευτεί τα Λογιστικά Πρότυπα. Τα Λογιστικά πρότυπα διαμορφώνονται τόσο σε εθνικό επίπεδο όσο και σε Διεθνές. Τα διεθνή Λογιστικά πρότυπα (International Financial Reporting Standards IFRS, previously IAS) διαμορφώνονται από το συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board IASB, previously Committee IASC). Η επιτροπή (International Accounting Standards committee IASC) συστήθηκε το 1973 για να εργάζεται γενικά για την βελτίωση και την εναρμόνιση των οικονομικών καταστάσεων. Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης (όπως μετονομάστηκαν τον Απρίλιο του 2001 τα

1 <http://www.hrima.gr/article.asp?view=533&ref=519>

2 [http://www.lbs.aueb.gr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=62&Itemid=76&PHPSESSID=fb8437f0f5d558751e39970bf5d93ec1](http://www.lbs.aueb.gr/index.php?option=com_content&task=view&id=62&Itemid=76&PHPSESSID=fb8437f0f5d558751e39970bf5d93ec1)

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) δημιουργήθηκαν για να απεικονίζουν τα οικονομικά στοιχεία κάθε επιχείρησης με επιστημονική ακρίβεια και ορθότητα, για να μπορούν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων να καταστούν αξιόπιστες και συγκρίσιμες όχι μόνο στη χώρα μας, αλλά και σε διεθνές επίπεδο. Η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. θα επιφέρει σημαντικές αλλαγές στις ισχύουσες λογιστικές αρχές, ενώ από την άλλη η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα στηρίζεται με βασική φιλοσοφία την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας της χρηματοοικονομικής κατάστασης, των αποτελεσμάτων και των ταμειακών ροών της επιχείρησης, ώστε να εκτιμάται η δυνατότητά της να συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα ως ενεργή οικονομική μονάδα (βιωσιμότητα) και να εξυπηρετούνται οι ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών (επενδυτές και κάθε ενδιαφερόμενος τρίτος).

Στόχος της διπλωματικής εργασίας που ακολουθεί είναι η μελέτη, ανάλυση και η παρουσίαση των αποτελεσμάτων και των επιπτώσεων που έχει η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Λ.Π) από τις Ελληνικές Εταιρίες σε σχέση με την υπάρχουσα Ελληνική Νομοθεσία (Ν. 2190/1920, Ε.Γ.Λ.Σ) όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και την εικόνα τους γενικότερα. Κάθε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) τηρεί τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα σύμφωνα με τις Λογιστικές Οδηγίες της Ε.Ε. προσαρμοσμένες με τις λογιστικές διατάξεις της νομοθεσίας περί εταιρειών καθώς και την νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση. Η αντιμετώπιση των θεμάτων μέχρι σήμερα, γινόταν με βάση τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα, του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, την φορολογική νομοθεσία και το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, πρότυπα τα οποία σύμφωνα με μελέτες και έρευνες ήταν ελλιπή και συνήθως εσφαλμένα λόγω των μη έγκυρων επεμβάσεων του νομοθέτη σύμφωνα με αυτά καθώς και στις παραβιάσεις των λογιστικών αρχών και στα λανθασμένα (νοθεμένα) αποτελέσματα που διεξήγαγε από τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων. Η Ευρωπαϊκή Ένωση προκειμένου να σβήσει τα προαναφερθέντα προβλήματα, να εναρμονίσει τις διαφορές στα λογιστικά πρότυπα και λογιστικές αρχές των διαφορετικών χωρών και να υπάρξει μια αξιόπιστη και συγκρίσιμη κατάσταση περί των οικονομικών στοιχείων μιας επιχείρησης, αποφάσισε να καταστήσει υποχρεωτική από όλες τις χώρες-μέλη, την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) μέσα σ' ένα χρονικό διάστημα που οριοθετείται μέχρι το 2005. Βέβαια, η ελληνική νομοθεσία με το νόμο 2992/20-3-2002 από 1.1.2003 επέβαλε στις εισηγμένες στο Χ.Α.Α εταιρίες να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π.

## **Κεφ. 1 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης**

### **1.1 Ιστορική επισκόπηση**

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC) ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 στο Λονδίνο, ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας 16 Λογιστικών Σωμάτων εννέα χωρών, της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των ΗΠΑ. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC. Στις 1 Απριλίου 2001, η IASC μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board (IASB) που αποτελείται από 14 μέλη και έχει την αποκλειστική ευθύνη για την κατάρτιση και την έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Οι καταστάσεις αυτές είναι:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
- Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων (είναι μια νέα οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα και

παρουσιάζει τις επιμέρους μεταβολές που επήλθαν στα ίδια κεφάλαια κατά την διάρκεια της χρήσης.)

-Κατάσταση Ταμιακών ροών

-Προσάρτημα με σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

## 1.2 Σκοπός-Στόχος

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Παρόλο που αυτές μπορεί να φαίνονται όμοιες από χώρα σε χώρα, υπάρχουν διαφορές οι οποίες οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών, οικονομικών και νομικών συνθηκών, που επηρεάζουν την θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων. Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee-IASC) επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει τις διαφορές αυτές αναζητώντας να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για να ενισχυθεί η παγκόσμια συγκρισιμότητά τους. Βασικός στόχος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων παρέχοντας όσο το δυνατόν καλύτερη πληροφόρηση για την οικονομική θέση, οικονομική απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας οικονομικής μονάδας. Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις απευθύνονται στις πληροφοριακές ανάγκες ενός, ευρέως κύκλου χρηστών (μετόχους, πιστωτών, εργαζομένων και του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου) προκειμένου να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Επίσης η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζει συγκρίσιμες Οικονομικές Καταστάσεις τόσο χρονικά και κυρίως μεταξύ του έτους μετάβασης και πλήρους εφαρμογής των προτύπων όσο και μεταξύ των διαφόρων επιχειρήσεων. Με λίγα λόγια τα ΔΠΧΠ είναι ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών που διέπουν και καθορίζουν την σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και την αποτίμηση των λογιστικών μεγεθών των επιχειρήσεων με ενιαίο και ομοιόμορφο τρόπο. Τα μέχρι σήμερα δημοσιευμένα ΔΛΠ είναι 41 και ορίζουν τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να παρακολουθούνται και κατά συνέπεια να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, οι υποχρεώσεις της τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα. Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των ΔΛΠ στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών-πρακτικών-αρχών και πρότεινε όπως, από το 2005, τα ΔΛΠ εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης έρχονται εν έτει 2006 να εμπλουτίσουν τα γνωστά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η εφαρμογή τους καθίσταται για τις ελληνικές επιχειρήσεις υποχρεωτική και αφορά πλέον και λοιπές επιχειρήσεις πέραν των εισηγμένων στο Χ.Α.<sup>3</sup>

## 1.3 Κύρια όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Τα βασικά όργανα κατάρτισης των Δ.Λ.Π είναι:

α) Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων International Accounting Standards Committee (I.A.S.C) Ιδρύθηκε το 1973 από επαγγελματικές οργανώσεις Λογιστών. Η επιτροπή είναι υπεύθυνη για την έκδοση των Λογιστικών Προτύπων. Από το Μάρτιο του 2003 μετατράπηκε σε μη κερδοσκοπικός Οργανισμός και εγκαταστάθηκε στην πολιτεία του Delaware των Η.Π.Α. Σε συνεργασία με το Σώμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων φροντίζει για την δημιουργία και εφαρμογή των Λογιστικών Προτύπων.

β) Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων International Accounting Standards Board (I.A.S.B) Το Σώμα έχει την πλήρη ευθύνη για την ανάπτυξη και την έκδοση των Δ.Π.Χ.Π καθώς και των προσχέδιων Προτύπων. Σκοπός του είναι η ανάπτυξη των παγκόσμιων Λογιστικών Προτύπων

<sup>3</sup> <http://research.altec.gr/iris/html/dlp.htm>

υψηλής ποιότητας, η προώθηση της χρήσης αυτών καθώς και η σύγκλιση των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων με τα Διεθνή.

γ) Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων Standars Advisory Council (S.A.C) Σκοπός της Επιτροπής είναι η παροχή συμβουλών προς το I.A.S.B σχετικά με την ανάπτυξη των Προτύπων καθώς και την πληροφόρηση του I.A.S.B σχετικά με τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων προς τους χρήστες.

δ) Επιτροπή Διεργημάτων Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης International Financial Reporting Internations Committee (I.F.R.I.C) Βασική αρμοδιότητα της είναι η ερμηνεία των Προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με τα θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς από τα ίδια τα Πρότυπα.

ε) Ευρωπαϊκή Ένωση.<sup>4</sup>

## 1.4 Ορισμός των Δ.Λ.Π.

Ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα νοούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και οι συναφείς ερμηνείες (ερμηνείες της SIC-ΔΠΧΠ), οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΛΠ). Αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών, που σχετίζονται με την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Από το 2005 όλες οι εισηγμένες εταιρίες της ΕΕ (συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων) πρέπει να εφαρμόζουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα IFRS για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους σύμφωνα με τον κανονισμό του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου 1606/2002. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν τη χρήση αυτών των προτύπων αναφοράς στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις της ΕΕ για τους ετήσιους λογαριασμούς τους και στις μη εισηγμένες επιχειρήσεις της ΕΕ για τους ετήσιους και/ή τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους. Ο παρών κανονισμός έχει ως στόχο την έγκριση και την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ) προκειμένου να εναρμονισθούν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται από τις εταιρίες. Σκοπός είναι η εξασφάλιση υψηλού επίπεδου διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων.<sup>5</sup>

Τα Δ.Λ.Π σε ισχύ είναι τα εξής:

ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων.

ΔΛΠ 2: Αποθέματα.

ΔΛΠ 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών.

ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, αλλαγές στις Λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη.

ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

ΔΛΠ 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις.

ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος.

ΔΛΠ 14: Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα.

ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια.

ΔΛΠ 17: Μισθώσεις.

ΔΛΠ 18: Έσοδα.

ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζομένους.

ΔΛΠ 20: Λογιστική των Επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης.

ΔΛΠ 21: Οι επιδράσεις των Μεταβολών στις τιμές Συναλλάγματος.

<sup>4</sup> [http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή\\_Λογιστικά\\_Πρότυπα](http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή_Λογιστικά_Πρότυπα)

<sup>5</sup> [http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_services/financial\\_services\\_general\\_framework/126040\\_el.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_el.htm)



ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού.  
ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών.  
ΔΛΠ 26: Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων παροχών αποχώρησης από την Υπηρεσία.  
ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις.  
ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις.  
ΔΛΠ 29: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες.  
ΔΛΠ 30: Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και ομοίων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων.  
ΔΛΠ 31: Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες.  
ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση.  
ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά μετοχή.  
ΔΛΠ 34: Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις.  
ΔΛΠ 36: Μείωση της Αξίας των στοιχείων του Ενεργητικού.  
ΔΛΠ 37: Προβλέψεις: Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδιάμεσες Απαιτήσεις.  
ΔΛΠ 38: Άυλα στοιχεία Ενεργητικού.  
ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα.  
ΔΛΠ 41: Γεωργία.

Τα ισχύοντα Δ.Π.Χ.Π είναι τα εξής:

Δ.Π.Χ.Π 1: Πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. (ισχύει από 01/01/2004)  
Δ.Π.Χ.Π 2: Πληρωμές βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς τίτλους. (ισχύει από 01/01/2005)  
Δ.Π.Χ.Π 3: Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων. (ισχύει από 01/01/2005)  
Δ.Π.Χ.Π 4: Ασφαλιστικές Συμβάσεις. (ισχύει από 01/01/2005)  
Δ.Π.Χ.Π 5: Πάγια Στοιχεία του Ενεργητικού κατεχόμενα προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες. (ισχύει από 01/01/2005)  
Δ.Π.Χ.Π 6: Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων. (ισχύει από 01/01/2006)  
Δ.Π.Χ.Π 7: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις. (ισχύει από 01/01/2007)  
Δ.Π.Χ.Π 8: Λειτουργικοί Τομείς. (αντικαθιστά το Δ.Λ.Π 14).<sup>6</sup>

Οι ισχύουσες Διερμηνείες (στο σύνολο τους 19) που εκδίδονται, ακολουθούν διαφορετική φιλοσοφία και δεν αναφέρονται μόνο σε ένα πρότυπο αλλά ερμηνεύουν ζητήματα που αφορούν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Π καθώς και προβλήματα ή δυσκολίες που προκύπτουν.<sup>7</sup>

Αξίζει να σημειωθεί επίσης ότι μετά την έκδοση του κανονισμού από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Π από τις εισηγμένες εταιρίες έχουν εκδοθεί αρκετοί κανονισμοί οι οποίοι αναθεωρούν/διορθώνουν τα διάφορα ζητήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των προτύπων ακόμα και σε σχέση με την Ελληνική Νομοθεσία. Θα αναφερθούν εκτενέστερα παρακάτω οι σχετικοί κανονισμοί και πως επηρέασαν την ισχύουσα Νομοθεσία.

## 1.5 Ισχύουσα κατάσταση και θέματα που προκύπτουν με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π

Στα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφαρμόζονται τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα κάθε χώρας, τα οποία λίγο ή πολύ είναι βασισμένα στις αρχές που διέπουν τα ΔΠΧΠ, πλην όμως είναι επηρεασμένα από τις φορολογικές, νομοθετικές και λοιπές ιδιαιτερότητες κάθε χώρας, με αποτέλεσμα να διαφέρουν μεταξύ τους, γεγονός που έχει σαν συνέπεια την ύπαρξη μιας λογιστικής «Βαβέλ», η οποία δημιουργεί σύγχυση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Προκειμένου να επιλυθεί, μερικώς, το πρόβλημα αυτό, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο επέβαλε την

<sup>6</sup> [http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή\\_Πρότυπα\\_Χρηματοοικονομικής\\_Πληροφόρησης](http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή_Πρότυπα_Χρηματοοικονομικής_Πληροφόρησης)  
<http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>

<sup>7</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7832>

υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΠ, από τη χρήση που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 2005, στις εγκατεστημένες στην Ε.Ε. οικονομικές μονάδες, των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, ενώ παράλληλα παρείχε την επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής τους και στις υπόλοιπες οικονομικές μονάδες. Ποια όμως είναι τα βασικά σημεία στα οποία πλεονεκτούν οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα ΔΠΧΠ. Αυτά θα μπορούσαν να συνοψισθούν στα εξής:

**α)Σαφήνεια.** Μέσω των οικονομικών καταστάσεων των ΔΠΧΠ, παρέχονται εκτεταμένες πληροφορίες για τις δραστηριότητες, τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τις συναλλαγές, τους ενυπάρχοντες κινδύνους και τους τρόπους με τους οποίους οι διοικήσεις των οικονομικών μονάδων αντιμετωπίζουν τους κινδύνους αυτούς. Οι πληροφορίες αυτές παρουσιάζονται με κατάλληλα οργανωμένο τρόπο, έτσι ώστε να είναι σαφείς και να γίνονται εύκολα κατανοητές, δημιουργώντας μια ιδιαίτερα «φιλική» επικοινωνία, μεταξύ των διοικήσεων των οικονομικών μονάδων που παρέχουν τις πληροφορίες αυτές και των χρηστών, προσφέροντάς τους τη δυνατότητα να εκτιμούν τα προγενέστερα, τα παρόντα και τα μελλοντικά οικονομικά γεγονότα και να λαμβάνουν τις καλύτερες δυνατές αποφάσεις.

**β)Αξιοπιστία.** Τα ΔΠΧΠ είναι ένα σύνολο λογιστικών αρχών και κανόνων, με την πλήρη και πιστή εφαρμογή των οποίων εξασφαλίζεται η διαφάνεια και η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, καθώς τα οικονομικά μεγέθη και οι σχετικές πληροφορίες αποτυπώνονται με πληρότητα και ορθότητα, αποκαλύπτοντας την ουσία που βρίσκεται «πίσω από τους αριθμούς».

**γ)Συγκρισιμότητα.** Τα παρεχόμενα από τα ΔΠΧΠ οικονομικά στοιχεία είναι και στατικά και διαχρονικά συγκρίσιμα μεταξύ των οικονομικών μονάδων, ανεξάρτητα από τις χώρες στις οποίες αυτές είναι εγκατεστημένες.

**δ)Σημαντικότητα.** Οι πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων θεωρούνται ουσιώδεις και σημαντικές αν η παράλειψη ή η κακή διατύπωση θα μπορούσε να επηρεάσει τη λήψη των οικονομικών αποφάσεων των χρηστών. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος του κονδυλίου ή του λάθους, το οποίο κρίνεται ανάλογα με τις ειδικές συνθήκες της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης της πληροφορίας. Επισημαίνεται ότι η συνάφεια των πληροφοριών επηρεάζεται από το είδος και την σημαντικότητα.<sup>8</sup>

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

- α)Αδυναμίες όσον αφορά τη διαδικασία απόλυτης κατανόησης και εφαρμογής των προτύπων λόγω του μεγάλου μεγέθους της νέας ορολογίας που προέκυψε αλλά και της συνθετότητας.
- β)Δυσκολία της συλλογής και επεξεργασίας απαιτούμενων πληροφοριών και αναλύσεων.
- γ)Έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών με εμπειρία και κατάρτιση ώστε να μπορέσουν να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή των Προτύπων.
- δ)Υπάρχουν σημαντικές διαφορές με την παρούσα φορολογική νομοθεσία. (Ελληνική)

## **Κεφ. 2 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.**

### **2.1 Ιστορική επισκόπηση**

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ορίζεται από το Προεδρικό Διάταγμα 1123 του 1980 (ΠΔ 1123/1980). Σύμφωνα με το άρθρο 48 παράγραφος 1 του Νόμου 1041/1980 το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, δια του οποίου σκοπείται η τυποποίηση των υπό των οικονομικών μονάδων της Χώρας τηρούμενων λογαριασμών, η καθ' ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, η βάσει παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξις και δημοσίευσις

<sup>8</sup> [http://news.kathimerini.gr/4dcgi/w\\_articles\\_economyepix\\_2\\_24/03/2006\\_178409](http://news.kathimerini.gr/4dcgi/w_articles_economyepix_2_24/03/2006_178409)

τυποποιημένων ισολογισμών, αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών αποτελεσμάτων και ο εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής εις εθνικήν κλίμακα. Στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, ενώ από το 2006 και έπειτα τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά ακολουθούνται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων οι λογιστικές πρακτικές των **Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης**. Θα πρέπει να αναφερθεί το γεγονός ότι οι λογιστικοί υπολογισμοί δεν ταυτίζονται πάντα με τις φορολογικές απαιτήσεις του κράτους, συνεπώς θα πρέπει να τηρείται το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ, οι λογιστικές πρακτικές των ΔΠΧΠ για τις οικονομικές καταστάσεις και οι φορολογικοί υπολογισμοί που επιτάσσει ο εμπορικός κώδικας και η ελληνική νομολογία των εταιριών για την καταβολή των φόρων. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι η ανάλυση πολλών περαιτέρω βαθμίδων λογαριασμών είναι ενδεικτική και υπάρχουν κενοί λογαριασμοί για τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

## 2.2 Σκοπός-Στόχος

Οι λογαριασμοί του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ταξινομούνται όπως προαναφέραμε σε δέκα ομάδες, οι οποίες αριθμούνται κατά τη φυσική σειρά των αριθμών 1 έως 9 και 0. Το Σχέδιο για την ομαδοποίηση των λογαριασμών χρησιμοποιεί το κριτήριο του ισολογισμού. Έτσι: Οι ομάδες ένα (1) έως οκτώ (8) αφιερώνονται στη γενική λογιστική, η ομάδα εννέα (9) αφιερώνεται στη αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως, η ομάδα δέκα (0) αφιερώνεται στους λογαριασμούς τάξεως. Οι ομάδες που καλύπτουν τις ανάγκες της γενικής λογιστικής (συμπεριλαμβανομένου και των λογαριασμών τάξεως) τμηματοποιούνται και χρησιμοποιούνται ως εξής: οι ομάδες ένα (1) έως πέντε (5) περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού, δηλαδή εκείνους που στο τέλος της χρήσεως, κατά κανόνα, παρουσιάζουν υπόλοιπα (χρεωστικά ή πιστωτικά) και οι οποία συνθέτουν τον ισολογισμό. Ειδικότερα: στις ομάδες ένα (1) έως τρία (3) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του ενεργητικού. στις ομάδες τέσσερα (4) έως πέντε (5) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του παθητικού. οι ομάδες έξι (6) έως οκτώ (8) περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, οι οποίοι στο τέλος της χρήσεως μηδενίζονται, με τη μεταφορά των υπολοίπων τους αρχικά στους λογαριασμούς γενικής εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων χρήσεως και στη συνέχεια σε λογαριασμούς του ισολογισμού και ειδικότερα: στην έκτη (6) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων κατ' είδος, στην έβδομη (7) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εσόδων κατ' είδος, στην όγδοη (8) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των εκτάκτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων, αποτελεσμάτων και συνθέσεως, που είναι απαραίτητοι για τον προσδιορισμό και τη διάθεση του αποτελέσματος της χρήσης, στην ομάδα δέκα (0) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως με τους οποίους παρέχονται σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία. Οι λογαριασμοί τάξεως είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας, η οποία όμως (ποσοτική μεταβολή) είναι δυνατό να επέλθει στο μέλλον. Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας δέκα (0), χωρίς να υπάρχει δυνατότητα ταυτόχρονης λειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας της γενικής λογιστικής (ομάδων 1-8) και της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (ομάδας 9). Με τους λογαριασμούς τάξεως παρακολουθούνται ιδίως: αλλότρια περιουσιακά στοιχεία, εγγυήσεις που λαμβάνονται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση απαιτήσεων της, εγγυήσεις που παραχωρούνται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση υποχρεώσεων της, αμφοτεροβαρείς και άλλης φύσεως συμβάσεις, κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους, διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία.

Με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο επιδιώκεται ο ομοιόμορφος τρόπος λογιστικού χειρισμού των συναλλαγών, η αληθής και ομοιόμορφη απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως και της περιουσιακής διαρθρώσεως των οικονομικών μονάδων, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής

ικανότητα αυτών, η διευκόλυνση των συναλλασσομένων και του επενδυτικού κοινού και στην κατανόηση των δημοσιευομένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων, η άντληση πάσης φύσεως αξιόπιστων πληροφοριών εννοιολογικός τυποποιημένου περιεχομένου προς αξιοποίηση, τόσο υπό αυτών τούτων των οικονομικών μονάδων, όσο και υπό των αρμοδίων κρατικών υπηρεσιών, ως και υπό των επαγγελματικών οργανώσεων και η απλούστευση και διευκόλυνση των πάσης φύσεως ελέγχων.<sup>9</sup>

## 2.3 Ισχύουσα κατάσταση και θέματα που προκύπτουν με την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ.

Αναφέραμε παραπάνω ότι οι επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και γενικότερα που συναλλάσσονται τις μετοχές τους στις διεθνείς αγορές αλλά και οι λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανωνύμου Εταιρείας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών –Λογιστών, υποχρεούνται στην παρουσίαση των οικονομικών τους καταστάσεων με βάση τα Δ.Π.Χ.Π και μόνο. Μέχρι να εφαρμοστεί όμως ο κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, τα Λογιστικά Πρότυπα στην Ελλάδα που τηρούσαν οι επιχειρήσεις ήταν τα εξής:

α)Ε.Γ.Λ.Σ

β)Ν. 2190/1920 (Νόμος Α.Ε)

γ)Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ Προεδρ. Διάταγμα 186/1992)

δ)Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε Νόμος 2238/1994)

ε)Νομοθεσία για τις Αποσβέσεις (Προεδρ. Διάταγμα 299/2003)

ζ)Λοιπές Φορολογίες.

Με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο επιδιώκεται ο ομοιόμορφος τρόπος λογιστικού χειρισμού των συναλλαγών, η αληθής και ομοιόμορφη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης και της περιουσιακής διάρθρωσης των οικονομικών μονάδων καθώς και η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας αυτών. Η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ, μέχρι την αντικατάσταση του από τα Δ.Π.Χ.Π, παρουσίαζε κάποια σημαντικά πλεονεκτήματα όπως τα εξής:

α)Τη σωστή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας των επιχειρήσεων, πράγμα που βοήθησε την δανειακή τους ικανότητα με αποτέλεσμα την επενδυτική πολιτική αυτών.

β)Τη διευκόλυνση του κράτους να καθορίζει κατά τον καλύτερο τρόπο τη δημοσιονομική, τη φορολογική και κοινωνική πολιτική.

γ)Την αύξηση της παραγωγικότητας που κατορθώνεται με τη λογιστική τυποποίηση και η σύνταξη αριθμοδεικτών, που βοηθάει στην ενημέρωση για την οικονομική πορεία των επιχειρήσεων αλλά και των διαφόρων κλάδων(βιοτεχνία,βιομηχανία κτλ).

δ)Την ορθή κοστολόγηση και η διευκόλυνση των ελέγχων.

ε)Την ανάδειξη του επαγγέλματος του Λογιστή.

Παρόλα τα πλεονεκτήματα όμως το η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ δημιούργησε πολλές ελλείψεις και προβλήματα όπου πολλά απ' αυτά καλύφθηκαν ή αντικαταστάθηκαν από τα Δ.Π.Χ.Π. Μερικά απ' αυτά είναι:

α)Μεγάλος φόρτος εργασίας και πολυπλοκότητα στην ανάλυση των λογαριασμών καθώς έπρεπε να τηρούνται διαφορετικών ειδών ημερολόγια και παραστατικά ανάλογα την επιχείρηση.

β)Πολλαπλές αδυναμίες συστήματος για την κάλυψη της φοροδιαφυγής λόγω των πολλών νόμων που ψηφίζονται και δίνουν δικαίωμα απαλλαγής σε διάφορα θέματα κυρίως φορολογικά χωρίς τελικά να είναι σίγουρο τι επικρατεί.

γ)Λόγω διαφορετικών συστημάτων νομοθεσίας ήταν αδύνατο να υπάρχει ενιαία παρουσίαση σε σχέση με τις υπόλοιπες αγορές.(π.χ Ε.Ε,παγκόσμια αγορά).

Γενικότερα το Ε.Γ.Λ.Σ με τα Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Π διαφέρουν ως προς:

<sup>9</sup> [http://el.wikipedia.org/wiki/Ελληνικό\\_Γενικό\\_Λογιστικό\\_Σχέδιο](http://el.wikipedia.org/wiki/Ελληνικό_Γενικό_Λογιστικό_Σχέδιο)

- 1) Τα ΔΛΠ είναι πιο ελαστικά, γενικότερου περιεχομένου και διαφορετικού προσανατολισμού από ότι το ΕΓΛΣ.
- 2) Το ΕΓΛΣ προβλέπει σειρά κανόνων που πρέπει να ακολουθούνται στην πράξη ενώ τα Δ.Λ.Π αποσκοπούν στην καθιέρωση ενιαίων αρχών που συνθέτουν το πλαίσιο της λογιστικής πρακτικής.
- 3) Οι απαιτήσεις των Δ.Λ.Π δεν είναι τόσο λεπτομερείς και αυστηρές όπως αυτές του ΕΓΛΣ.
- 4) Τα ΔΠΛ δεν ορίζουν λογαριασμούς που πρέπει να τηρούν οι επιχ/σεις για την καταχώρηση των λογιστικών πληροφοριών.

## **Κεφ. 3 Διαφορές Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.**

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

### **3.1 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.**

#### **3.1.1 Δ.Λ.Π 1-Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων**

Το παρόν Πρότυπο περιγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οικονομικής οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας, που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ευρέος κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης από τη διοίκηση. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούνται από τα παρακάτω στοιχεία:

- (α) Ισολογισμός (Balance sheet)
- (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Income Statement)
- (γ) Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων (Changes In Equity)
- (δ) Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Cash Flow Statement)
- (ε) Επεξηγηματικές Σημειώσεις επί των Καταστάσεων ή Προσάρτημα (Notes to the Financial Statement).

#### **3.1.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Οικονομικές Καταστάσεις.**

Σύμφωνα με το άρθρο 42α του Ν.2190/1920, τα στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων και που πρέπει να τηρούνται είναι:

- (α) Ισολογισμός.
- (β) Λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης.
- (γ) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.
- (δ) Προσάρτημα.

Σε ότι αφορά τις επιχειρήσεις που συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η Ελληνική Νομοθεσία δε προβλέπει τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Να σημειωθεί επίσης ότι οι εισηγμένες στο Χ.Α.Α εταιρίες, με απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, υποχρεούνται στη παρουσίαση της Κατάστασης Ταμειακών Ροών, η οποία αναλύει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες

ανά δραστηριότητα (επενδύσεις, χρηματοδοτήσεις κτλ).<sup>10</sup>

### 3.1.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 1.

• **Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων.** Οι διαφορές που παρατηρούνται σχετικά με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις είναι καταρχήν ότι στην Ελλάδα δεν απαιτείται η σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και το κενό καλύπτεται εν μέρει από τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Όμως στις ενοποιημένες καταστάσεις δεν απαιτείται η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Επομένως, υπάρχει πιθανότητα να περιλαμβάνονται σφάλματα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως που δημοσιεύονται, τα οποία ούτε από τους ελεγκτές μπορούν πάντοτε να επισημαίνονται, αλλά και όταν επισημαίνονται δεν υπάρχει το σαφές πλαίσιο, ώστε να γίνεται πάντοτε η αναγκαία λογιστική εγγραφή. Κατά την Ελληνική Νομοθεσία καταρτίζεται ως ξεχωριστό τμήμα των Οικονομικών Καταστάσεων ενώ σύμφωνα με το Δ.Λ.Π δεν απαιτείται. Η αντίστοιχη πληροφορία που χρειάζεται, προκύπτει από τον πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης.

• **Κατάσταση Ταμειακών Ροών.** Κατά την Ελληνική Νομοθεσία καταρτίζεται **μόνο** από τις εταιρίες που είναι εισηγμένες σε Χρηματιστήρια Αξιών ενώ κατά το Δ.Λ.Π καθίσταται υποχρεωτική η κατάρτιση της, αφού μας δίνει πληροφορίες σχετικά με την μεταβολή στην καθαρή περιουσία και την χρηματοοικονομική δομή μιας εταιρείας, για τις δυνατότητες μιας εταιρείας να επηρεάζει τα ποσά και το χρόνο των ταμειακών ροών για να τις προσαρμόζει στην αλλαγή των συνθηκών και των ευκαιριών κτλ.

• **Πίνακας Μεταβολών Καθαρής Θέσης.** Κατά την Ελληνική Νομοθεσία δεν καθίσταται υποχρεωτικός ο πίνακας. Οι πληροφορίες που χρειάζονται, παρέχονται σχετικά από τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Κατά το Δ.Λ.Π η σύνταξη του θεωρείται υποχρεωτική γιατί μας δίνει πληροφορίες σχετικά με τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων κατά τη διάρκεια της χρήσης (αύξηση κεφαλαίου, επιχορηγήσεις, αναπροσαρμογές) και κατά τη λήξη της χρήσης μέσω της διανομής αποτελεσμάτων.

• **Προσάρτημα.** Κατά την Ελληνική Νομοθεσία (Ν.2190/1920) είναι αρκετά συνοπτικό χωρίς πολλές οδηγίες και επεξηγήσεις ενώ σύμφωνα με το Δ.Λ.Π περιέχει επιμέρους ανάλυση και πληροφορίες επί των οικονομικών στοιχείων ώστε να καλυφθούν τυχόν κενά και ατέλειες που δημιουργούνται από τις οικονομικές καταστάσεις.

Τα ΔΛΠ απαιτούν την παρουσίαση πολύ περισσότερων πληροφοριών, από ότι απαιτούνται σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία. Επίσης, πρέπει να γνωστοποιούνται η έδρα και η νομική μορφή της επιχείρησης, η χώρα ίδρυσης, μια περιγραφή της φύσης των εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων της, η επωνυμία της μητρικής αν πρόκειται για όμιλο επιχειρήσεων και ο αριθμός των εργαζομένων στο τέλος της χρήσης ή ο μέσος όρος κατά τη διάρκεια αυτής. Αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι η υιοθέτηση του ΔΛΠ 1 δεν επηρεάζει την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως της εταιρίας που το εφαρμόζει.<sup>11</sup>

### 3.2.1 Δ.Λ.Π 2-Αποθέματα

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικοποίησης των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το Πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε υποτίμησης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

<sup>10</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7785>

<sup>11</sup> <http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/log/2009/MelesanakiAnna/attached-document/melesanaki.pdf>

Το Δ.Λ.Π 2 ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων, σύμφωνα με την λογιστική του ιστορικού κόστους. Παρέχει δηλαδή τον οδηγό για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων, που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία μέχρις ότου καταστούν έξοδα με την πώλησή τους και την τυχόν υποτίμησή τους έως τη ρευστοποιήσιμη αξία τους. Τα αποθέματα αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία, μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησεως κατά την συνήθη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος ολοκλήρωσης της παραγωγής και της πώλησής τους. Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με βάση τις μεθόδους FIFO ή μέσου σταθμικού κόστους, εκτός των αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή ή που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, στα οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους. Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π θα πρέπει να αναφέρεται και τα εξής:

- α) Η λογιστική μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων και προσδιορισμού του κόστους αυτών.
- β) Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης.
- γ) Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- δ) Το ποσό ανάκτησης της υποτιμημένης αξίας των αποθεμάτων που καταχωρήθηκε ως έσοδο στην παρούσα χρήση καθώς και οι συνθήκες που οδήγησαν στην ανάκτηση αυτή.
- ε) Η λογιστική αξία των αποθεμάτων τα οποία έχουν κατοχυρωθεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων.
- ζ) Η αξία της υποτίμησης των αποθεμάτων η οποία καταχωρήθηκε στα έξοδα της χρήσης.

### 3.2.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Αποθέματα

Αποθέματα είναι τα υλικά αγαθά που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, τα οποία:

- (1) προορίζονται να πωληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της.
- (2) βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πωληθούν όταν πάρουν τη μορφή των έτοιμων προϊόντων.
- (3) προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.
- (4) προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή, καθώς και την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων.
- (5) προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση. Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο αν η τρέχουσα είναι μεγαλύτερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αυτή αξία. Με τον όρο καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία εννοείται η εκτιμώμενη τιμή πώλησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος πραγματοποίησης της πώλησης. Υπάρχουν διάφοροι επιτρεπτοί τρόποι για τον υπολογισμό του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων όπως: μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων (ή κυκλοφοριακού μέσου όρου), FIFO, LIFO, μέθοδος του βασικού αποθέματος, η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους και η μέθοδος του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος η οποία επιλέγεται θα πρέπει να ακολουθείται πάγια και αλλαγή της επιτρέπεται μόνο αν υπάρχει μεταβολή συνθηκών ή άλλος σοβαρός λόγος. Η λογιστική αξία των αποθεμάτων καταχωρείται στα έξοδα της χρήσεως, στην οποία καταχωρήθηκε το έσοδο από την πώληση αυτών. Τα ποσά της υποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως που προέκυψε η υποτίμηση. Μια αναστροφή της υποτίμησης καταχωρείται στα αποτελέσματα κατά την χρήση στη οποία συνέβη. Επομένως, η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων ακολουθεί την άποψη ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να καταχωρούνται με επιπλέον ποσά από αυτά που αναμένεται να

πραγματοποιηθούν από την πώληση ή την χρήση τους.<sup>12</sup>

### 3.2.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 2.

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

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

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

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

### 3.3.1 Δ.Λ.Π 7-Καταστάσεις Ταμειακών Ροών.

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να απαιτεί την παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα μιας οικονομικής οντότητας μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμιακές ροές της περιόδου σε ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι πληροφορίες ως προς τις ταμιακές ροές μιας οικονομικής οντότητας είναι χρήσιμες, για την παροχή στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας βάσης για να εκτιμούν τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, αλλά και τις ανάγκες της οικονομικής οντότητας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες, απαιτούν μια εκτίμηση της δυνατότητας μιας οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και του χρόνου και της βεβαιότητας της δημιουργίας των διαθέσιμων αυτών.

**Ταμιακά διαθέσιμα** είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της οικονομικής οντότητας και από καταθέσεις όψεως αυτής, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα.

**Ταμιακά ισοδύναμα** είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι

<sup>12</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7786> <http://www.mbasociety.gr/uploads/hantzaras.pdf>



άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

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

Η κατάσταση ταμιακών ροών απεικονίζει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της περιόδου, ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Η κατάταξη κατά δραστηριότητα παρέχει πληροφορίες, που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν την επίδραση αυτών των δραστηριοτήτων στην οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας και το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών της ισοδυνάμων.

**Λειτουργικές δραστηριότητες:** Οι ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες προέρχονται βασικά από τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της οικονομικής οντότητας. Προέρχονται γενικά από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας (εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, εισπράξεις από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα, καταβολές μετρητών προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών, καταβολές μετρητών προς εργαζομένους και για λογαριασμό τους κτλ). Το ποσό των ταμιακών ροών που προέρχεται από λειτουργικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης-κλειδί της έκτασης στην οποία οι δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας έχουν δημιουργήσει επαρκείς ταμιακές ροές για να εξοφλούν δάνεια, να διατηρούν την επιχειρηματική ικανότητα της οικονομικής οντότητας, να πληρώνουν μερίσματα και να γίνουν νέες επενδύσεις, χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης. Η οικονομική οντότητα θα εμφανίζει τις ταμιακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας:

α) Άμεση μέθοδο: Η άμεση μέθοδος παρέχει πληροφορίες, που μπορεί να είναι χρήσιμες στην εκτίμηση μελλοντικών ταμιακών ροών και οι οποίες δεν είναι προσιτές με την έμμεση μέθοδο. Σύμφωνα με την άμεση μέθοδο, πληροφορίες για τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων καταβολών μετρητών μπορεί να αντλούνται είτε από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης είτε από την αναμόρφωση των πωλήσεων, του κόστους πωληθέντων (των τόκων και συναφών εσόδων και εξόδων και παρόμοιων επιβαρύνσεων, προκειμένου για τράπεζες) και άλλων στοιχείων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.

β) Έμμεση μέθοδο: Οι καθαρές ταμιακές ροές από τις λειτουργικές δραστηριότητες προσδιορίζονται με την προσαρμογή του καθαρού κέρδους ή της ζημίας με βάση τις επιδράσεις είτε από τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις λειτουργικές απαιτήσεις και τους πληρωτέους λογαριασμούς, είτε από τα μη ταμιακά στοιχεία, όπως οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις, οι αναβαλλόμενοι φόροι, τα μη πραγματοποιημένα κέρδη και ζημίες από ξένα νομίσματα, τα αδιανέμητα κέρδη συγγενών εταιρειών και τα δικαιώματα της μειοψηφίας.

**Επενδυτικές δραστηριότητες:** Η γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί οι ταμιακές ροές αντιπροσωπεύουν την έκταση κατά την οποία έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές (καταβολές μετρητών για την απόκτηση ενσωμάτων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων, εισπράξεις από πωλήσεις ενσωμάτων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων, καταβολές μετρητών για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων οικονομικών οντοτήτων).

**Χρηματοδοτικές δραστηριότητες:** Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από τις χρηματοδοτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί είναι χρήσιμη στην προεκτίμηση των αξιώσεων πάνω στις μελλοντικές ταμιακές ροές από τους χρηματοδότες της οικονομικής οντότητας.<sup>13</sup>

<sup>13</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7787>

### 3.3.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Καταστάσεις Ταμειακών Ροών

Μέχρι πριν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα, όσες ανώνυμες εταιρείες είχαν μετοχές ή άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά ήταν υποχρεωμένες να συντάσσουν Κατάσταση Ταμειακών Ροών και να την δημοσιεύουν στο Ετήσιο Δελτίο τους κάθε χρόνο σύμφωνα με τις αποφάσεις του Δ.Σ. της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14-11-00 και 7/732/15-02-06). Κατόπιν, με την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όσες εταιρείες είναι υποχρεωμένες να τηρούν τα Δ.Λ.Π. πρέπει να συντάσσουν και την Κατάσταση Ταμειακών Ροών, καθώς είναι μία από τις πέντε καταστάσεις που συνθέτουν μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Με τελευταία τροποποίηση (Ν.3487/2006) που έγινε στον Κ.Ν.2190/1920, όσες ανώνυμες εταιρείες συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες δεν είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι ενοποιούμενες σε αυτές επιχειρήσεις καταρτίζουν, επιπροσθέτως, Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, καθώς και Κατάσταση Ταμειακών Ροών. Οι ταμειακές ροές εμφανίζονται με βάση την έμμεση μέθοδο (καθαρές ροές από πληρωμές και εισπράξεις), ενώ δεν προβλέπεται η χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου (αναμόρφωση κερδών χρήσεως).<sup>14</sup>

### 3.3.3 Διαφορές Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 7

Η βασική διαφορά υπόκειται στην εφαρμογή των μεθόδων με την Ελληνική Νομοθεσία να αναγνωρίζει μόνο την έμμεση μέθοδο ενώ το Δ.Λ.Π και τις δύο (έμμεση και άμεση).

### 3.4.1 Δ.Λ.Π 8-Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη.

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Το Πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων.

Το πρότυπο αυτού έχει ως σκοπό την παρουσίαση των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης, όπως αυτά προκύπτουν από τις συνήθειες δραστηριότητες της, τα ασυνήθιστα στοιχεία και την αλλαγή των λογιστικών αρχών ή τις αλλαγές στους κατ' εκτίμηση λογιστικούς υπολογισμούς ή την διόρθωση θεμελιωδών λαθών, λάθηδηλαδή που έχουν γίνει κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σε μία ή περισσότερες χρήσεις και είναι τέτοιας σημασίας, ώστε οι καταστάσεις να μην μπορούν να θεωρηθούν αξιόπιστες. Κύριο μέλημα του προτύπου αυτού είναι η διατήρηση της αυτοτέλειας των χρήσεων, δηλαδή η μέριμνα να συμπεριληφθούν στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης όλα τα έσοδα και έξοδα που έχουν επιτευχθεί κατά τη διάρκεια της συγκεκριμένης χρήσεως, ώστε να είναι δυνατός ο υπολογισμός του καθαρού κέρδους ή της ζημίας που προκύπτει από κάθε χρήση. Φυσικά αυτό ισχύει υπό την προϋπόθεση ότι κανένα άλλο πρότυπο δεν προβλέπει διαφορετικά όσον αφορά στο ύψος των εσόδων ή των εξόδων που θα πρέπει να συμπεριληφθούν στα αποτελέσματα χρήσης.

Είναι σημαντικό ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης μιας επιχείρησης να παρέχει οποιαδήποτε πληροφορία για τα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν μέσα από τις συνήθειες δραστηριότητες της, έτσι ώστε να είναι δυνατή η αξιολόγηση της αποδοτικότητας της επιχείρησης κατά την εν λόγω περίοδο. Έτσι θα πρέπει να παρέχεται πληροφόρηση αναφορικά με την φύση και το ύψος κάθε ποσού που θεωρείται σημαντικό και επηρεάζει τα αποτελέσματα της επιχείρησης. Επίσης θα πρέπει να παρέχονται πρόσθετες πληροφορίες για την αξία των αποθεμάτων που έχουν

<sup>14</sup> <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=11115>

υπολογιστεί και αποτιμηθεί στην αναμενόμενη καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία τους και οποιαδήποτε μείωση από επανεκτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όπως και για τις δραστηριότητες που έλαβαν χώρα με στόχο την αναδιοργάνωση της επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε πρόβλεψης ή αντιστροφής πρόβλεψης έχει γίνει για το σκοπό αυτό. Επίσης, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες για τις πωλήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων, την σταδιακή διακοπή λειτουργίας όλης ή μέρους της επιχείρησης, για τον διακανονισμό νομικών εκκρεμοτήτων καθώς και για την πώληση μακροπρόθεσμων επενδύσεων.

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

Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο τρόπων χειρισμού της διόρθωσης των ουσιαστών λαθών έγκειται στον λογαριασμό επί του οποίου γίνεται η διόρθωση. Στην μεν πρώτη περίπτωση, το λάθος επιτρέπεται να διορθωθεί στο λογαριασμό “Κέρδη εις νέον” ενώ στη δεύτερη περίπτωση αυτό μπορεί να διορθωθεί μέσα από τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της κάθε χρήσης. Ο τρόπος που απεικονίζεται η οικονομική επίδραση που μπορεί να προκύπτει μέσα από την αλλαγή των ακολουθούμενων λογιστικών αρχών, έχει καθιερωθεί για την διασφάλιση της συγκρισιμότητας των στοιχείων που προκύπτουν από διαδοχικές οικονομικές καταστάσεις. Οι αλλαγές αυτές εφαρμόζονται αναδρομικά στις οικονομικές καταστάσεις, σαν να είχαν εφαρμοστεί από την πρώτη ημέρα της συναλλαγής, από την οποία προέκυψε το ποσό που επηρεάζεται. Πρέπει να τονιστεί ωστόσο πως με τις αλλαγές αυτές δεν γίνεται αναδρομική διόρθωση των υπολοίπων των κερδών εις νέον, αλλά διαφοροποιείται το επηρεαζόμενο ποσό, που περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα χρήσης από την ημερομηνία της αλλαγής της αρχής.

Βασίζόμενοι στις γενικές οδηγίες από το πρότυπο, αναφέρουν ότι οποιαδήποτε διαφορά προκύπτει από την αναδρομική εφαρμογή της αλλαγής συγκεκριμένης λογιστικής αρχής, πρέπει να αντικατοπτρίζεται και στα “Αποτελέσματα εις νέον”, παρέχοντας συγκριτική πληροφόρηση ως προς την επίδραση τους, όπου αυτό είναι δυνατόν. Είναι περιπτώσεις όμως, κατά τις οποίες το ποσό της αναδρομικής επίδρασης δεν μπορεί να υπολογιστεί επακριβώς και με αξιοπιστία, τότε θα πρέπει να γίνεται μόνο απεικόνιση των μελλοντικών επιδράσεων. Τότε όμως, θα πρέπει οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων να περιλαμβάνουν πληροφορίες, όπως, τους λόγους που οδήγησαν στην αλλαγή της λογιστικής αρχής, το ύψος του ποσού που προκύπτει από την εν λόγω αλλαγή, οποιοδήποτε ποσό επηρεάζει τις συγκριτικές οικονομικές χρήσεις, για τις οποίες δεν παρέχονται συγκριτικά στοιχεία και την αναφορά στο γεγονός ότι τα συγκριτικά στοιχεία έχουν διαφοροποιηθεί αναλόγως.<sup>15</sup>

#### 3.4.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη

Όσον αφορά το πρότυπο η διαφορά με την Ελληνική Νομοθεσία είναι ότι στα ισχύοντα μέχρι σήμερα δεν υπάρχουν σαφείς οδηγίες για τις διορθώσεις θεμελιωδών λαθών. Η διόρθωση γίνεται είτε δια μέσου του υπολοίπου κερδών εις νέον, είτε δια μέσου των αποτελεσμάτων, χωρίς

<sup>15</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7788>

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

### 3.4.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 8

Οι διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και ΔΛΠ είναι ότι καταρχήν, σύμφωνα με το ΔΛΠ εάν γίνει εκουσίως μεταβολή στις λογιστικές πολιτικές, τότε η μεταβολή θα πρέπει να εφαρμοστεί αναδρομικά ενώ σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία η μεταβολή δεν εφαρμόζεται αναδρομικά. Όσον αφορά τις λογιστικές εκτιμήσεις στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει σαφής ορισμός και η επίδραση της μεταβολής μίας λογιστικής εκτίμησης μπορεί να καταχωρηθεί μόνο στα Αποτελέσματα Χρήσης (αναλόγως αν αφορά μόνο την χρήση που έγινε η μεταβολή ή και μεταγενέστερες). Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π εκτός από την καταχώρηση στα Αποτελέσματα Χρήσεως, εάν η επίδραση μεταβολής μίας λογιστικής εκτίμησης αφορά στοιχείο της καθαρής θέσης τότε καταχωρείται στην Καθαρή Θέση. Τέλος, η Ελληνική Νομοθεσία δεν αντιμετωπίζει τα λάθη προγενέστερων περιόδων, εκτός από τις διαφορές στο φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, όπου προβλέπεται η τήρηση σχετικού λογαριασμού.<sup>16</sup>

### 3.5.1 Δ.Λ.Π 10-Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει: α) πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, β) τις γνωστοποιήσεις που η οικονομική οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι εκείνα τα γεγονότα ευνοϊκά και μη ευνοϊκά, που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση. Δύο τύποι γεγονότων μπορούν να εξατομικευτούν: I) εκείνα που παρέχουν περαιτέρω απόδειξη των συνθηκών που υπήρξαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού), ii) εκείνα τα οποία είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μεταγενέστερα από την ημερομηνία του ισολογισμού (μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού). Η επιχείρηση θα πρέπει να αναμορφώνει τις οικονομικές της καταστάσεις, για μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού γεγονότα, τα οποία παρέχουν απόδειξη ότι προϋπήρχαν της ημερομηνίας του Ισολογισμού. Αντίθετα δεν θα πρέπει να αναμορφώνονται οι οικονομικές καταστάσεις για γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας κλεισίματος του Ισολογισμού, επειδή δεν αφορούν τις συνθήκες που υπήρχαν την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

Διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού: Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της για να αντανακλούν τα διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Παραδείγματα είναι: α) η λήψη της πληροφορίας μετά την ημερομηνία του ισολογισμού ότι ένα περιουσιακό στοιχείο ήταν απομειωμένο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή ότι το ποσό μιας ζημίας απομείωσης που είχε αναγνωριστεί προηγουμένως για αυτό το περιουσιακό στοιχείο χρειάζεται να

<sup>16</sup>[http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_services/financial\\_services\\_general\\_framework/126040\\_el.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_el.htm)

προσαρμωστέ (η πτώχευση ενός πελάτη, που συμβαίνει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, συνήθως, επιβεβαιώνει ότι μια ζημία υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού από εμπορικές απαιτήσεις και ότι η οικονομική οντότητα χρειάζεται να προσαρμόσει τη λογιστική αξία της εμπορικής απαίτησης, η πώληση αποθεμάτων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μπορεί να παρέχει απόδειξη σχετικά με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού).

β) ο προσδιορισμός, μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή του προϊόντος από τα περιουσιακά στοιχεία που πωλήθηκαν, πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού: Η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της ώστε να αντανακλούν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Παράδειγμα αποτελούν: μια πτώση στην τρέχουσα αξία των επενδύσεων μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση. Υπό κανονικές συνθήκες, η πτώση στην τρέχουσα αξία δεν αφορά την κατάσταση των επενδύσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά αντανακλά περιστάσεις που έχουν προκύψει μεταγενέστερα. Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα δεν προσαρμόζει τα ποσά που έχουν αναγνωριστεί στις οικονομικές καταστάσεις της για τις επενδύσεις. Ομοίως, η οικονομική οντότητα δεν ενημερώνει τα ποσά που γνωστοποιούνται για τις επενδύσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Το ΔΛΠ 10 καθορίζει επίσης τον λογιστικό χειρισμό καθώς και τις πληροφορίες που θα πρέπει να παρέχει μία επιχείρηση ως προς τη διανομή μερισμάτων. Αν τα μερίσματα προς κατόχους τίτλων προτείνονται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, η επιχείρηση δεν θα πρέπει να τα καταχωρεί ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα μερίσματα αυτά θα πρέπει να γνωστοποιούνται (σύμφωνα με το ΔΛΠ 1) είτε στον Ισολογισμό σαν διάθεση μέσα στα στοιχεία της καθαρής θέσης ή στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Ακόμη, το Πρότυπο ορίζει ότι αν η Διοίκηση μιας εταιρίας προτίθεται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού να ρευστοποιήσει την επιχείρηση είτε να παύσει την λειτουργία της, οι οικονομικές καταστάσεις δεν θα πρέπει να καταρτίζονται με βάση την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητάς της. Όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις θα πρέπει να γνωστοποιείται από την επιχείρηση η ημερομηνία της έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων καθώς και το ποιός έδωσε αυτήν την έγκριση. Σε περίπτωση που οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης ή άλλοι έχουν την δυνατότητα τροποποίησης των οικονομικών καταστάσεων μετά την έκδοσή τους το γεγονός αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται. Τέλος, αν μία επιχείρηση λαμβάνει πληροφορίες μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού σχετικά με συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία αυτή, θα πρέπει να ενημερώνονται αντίστοιχα οι γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις πληροφορίες αυτές.<sup>17</sup>

### 3.5.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

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

### 3.5.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 10.

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διάκρισης και οδηγίες για τη

---

<sup>17</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7789>

λογιστική αντιμετώπιση γεγονότων μεταγενέστερων της ημερομηνίας του Ισολογισμού, ούτε και καθορίζεται ποια είναι η περίοδος μεταγενέστερη του Ισολογισμού. Μόνο ορισμένα από τα πιο σημαντικά γεγονότα αποκαλύπτονται με την έκθεση του Δ.Σ προς την Γενική Συνέλευση των μετόχων. Σχετικά με τα μερίσματα καταχωρούνται σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία σε κάθε περίπτωση ως υποχρέωση, εκτός αν προορίζονται για αύξηση του Κεφαλαίου οπότε καταχωρούνται στην Καθαρή Θέση. Αντίθετα, με βάση το ΔΛΠ 10, μόνο τα μερίσματα πληρωτέα που ανακοινώνονται πριν την ημερομηνία του Ισολογισμού καταχωρούνται ως υποχρέωση, ενώ εάν γνωστοποιούνται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού τότε καταχωρούνται είτε στην Καθαρή Θέση, είτε στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις. Για την περίπτωση κατά την οποία συντρέχει λόγος να μην καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, η Ελληνική Νομοθεσία δεν απαιτεί κάποια γνωστοποίηση, παρά μόνο οι ελεγκτές ενδεχομένως να προβούν σε σχετική παρατήρηση στο Πιστοποιητικό Ελέγχου.

### **3.6.1 Δ.Λ.Π 11-Κατασκευαστικές Συμβάσεις**

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό του κόστους και των εσόδων που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής. Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής, η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Συνεπώς, το βασικό θέμα για τη λογιστική παρακολούθηση των συμβάσεων κατασκευής είναι η κατανομή των συμβατικών εσόδων και του κόστους στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο. Το Πρότυπο χρησιμοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης που καθιερώνονται στο πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, για να καθορίσει πότε τα συμβατικά έσοδα και το συμβατικό κόστος πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδα και έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

Η σύμβαση κατασκευής έργου είναι στην ουσία η συμφωνία μεταξύ ενός κατασκευαστή και του πελάτη για την κατασκευή ενός στοιχείου ενεργητικού μέσα σε ένα συμφωνημένο χρονικό διάστημα και έναντι προσυμφωνημένου ποσού. Οι συμβάσεις κατασκευής διακρίνονται σε:

- α) Συμβάσεις σταθερού τιμήματος. Οι συμβάσεις σταθερής τιμής αφορούν συμφωνίες σταθερής αμοιβής για τον κατασκευαστή.
- β) Σύμβαση κόστους πλέον κέρδους. Οι συμβάσεις αυτές αφορούν συμφωνίες κατά τις οποίες ο κατασκευαστής θα εισπράξει την συμφωνημένη αμοιβή συν ένα ποσοστό πάνω από το κόστος.

Τα έσοδα και έξοδα της σύμβασης θα πρέπει να αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης του έργου κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού όταν η πορεία της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Σε περίπτωση μη αξιόπιστης εκτίμησης του αποτελέσματος της σύμβασης το κόστος θα πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιήθηκε και το έσοδο θα πρέπει να καταχωρείται μόνο στην έκταση που το πραγματοποιημένο συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί. Οποιαδήποτε αναμενόμενη ζημία από την σύμβαση κατασκευής θα πρέπει να επιβαρύνει άμεσα τα αποτελέσματα. Το κόστος σύμβασης περιλαμβάνει το άμεσο κόστος εργασίας, το κόστος των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευή, τις αποσβέσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν, το κόστος μίσθωσης μηχανημάτων και εξοπλισμού, τις αξιώσεις τρίτων κτλ.

Η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιεί τα εξής:

- το ποσό του συμβατικού εσόδου που αναγνωρίστηκε στα έσοδα της περιόδου
- τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που αναγνωρίστηκε στην περίοδο
- τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης των σε εκτέλεση συμβάσεων.

### 3.6.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Κατασκευαστικές Συμβάσεις

Στην ελληνική νομοθεσία έχει προσδιορισθεί ο λογιστικός χειρισμός του εσόδου από κατασκευές, στην Γνωμάτευση 257/1995 του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής. Στη γνωμάτευση αυτή, προβλέπονται η μέθοδος της τμηματικής περάτωσης του έργου ή η μέθοδος της ολοκλήρωσης του έργου. Ουσιαστικά η γνωμάτευση παραπέμπει στο Δ.Λ.Π προκειμένου να ρυθμιστεί το θέμα. Οι ελληνικές επιχειρήσεις όμως κυρίως επέλεξαν να πιστοποιούν και να τιμολογούν τα έργα κατά την τμηματική παράδοση του έργου. Η πρακτική αυτή επιβλήθηκε κυρίως για φορολογικούς λόγους. Η φορολογική νομοθεσία (Κ.Φ.Ε.-Κ.Β.Σ.) επεκράτησε στην πράξη παρά την ύπαρξη της γνωμάτευσης. Με αυτή τη διαδικασία, της κατά βούληση τιμολόγησης (εφόσον η παράδοση του έργου είναι θέμα που «ρυθμίζεται» εύκολα μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων μερών) οι εταιρείες με σχετική ευκολία μπορούσαν να μετακυλούν το έσοδο στη χρήση της πλήρους αποπερατώσεως του έργου, μεταθέτοντας έτσι δουλευμένα έσοδα προηγούμενων χρήσεων σε επόμενες. Και συνεπώς μεταφέροντας και τις φορολογικές τους υποχρεώσεις σε μεταγενέστερες χρήσεις.<sup>18</sup>

### 3.7.1 Δ.Λ.Π 12-Φόροι Εισοδήματος.

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

- α) τη μελλοντική ανάκτηση (τον μελλοντικό διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό μιας οικονομικής οντότητας
- β) συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομική οντότητας.

Για τους σκοπούς του προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την αναφέρουσα οικονομική οντότητα. Το πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής καταχώρισης για τις κρατικές επιχορηγήσεις ή για τις φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης. Ωστόσο, καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή από φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης.

Το Πρότυπο επίσης ορίζει ότι ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσης και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά. Επίσης, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί του λογιστικού αποτελέσματος και αφού ληφθούν υπόψη οι μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης υπολογισμού. Ο φόρος που αντιστοιχεί στις προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών εξόδων/εσόδων, λογίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά και υπολογίζεται σαν διαφορά στοιχείων του ισολογισμού μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Σε περίπτωση ενδεχόμενης φορολογικής υποχρέωσης, η οποία ενδέχεται να συμβεί μόνο κατόπιν αποφάσεων της διοίκησης της εταιρείας (διανομή ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών για τα οποία πρέπει να πληρωθεί φόρος) τότε δεν υπάρχει υποχρέωση λογισμού του αναβαλλόμενου φόρου αλλά μόνο γνωστοποίηση αυτού στις οικονομικές καταστάσεις. Στο Πρότυπο επίσης αναφέρεται ρητά ότι απαγορεύεται η προεξόφληση αναβαλλόμενων χρεωστικών ή πιστωτικών φόρων. Ακόμα αξίζει να σημειωθεί ότι με βάση το Πρότυπο, χρησιμοποιείται ο φορολογικός συντελεστής ο οποίος πιθανολογείται ότι θα ισχύει κατά την πραγματοποίηση της χρονικής διαφοράς. Εάν οι χρονικές διαφορές αφορούν στοιχεία καθαρής θέσης, τότε και ο αναβαλλόμενος φόρος επ' αυτών θα λογισθεί απευθείας στην καθαρή θέση και όχι στα αποτελέσματα. Επιπλέον, σχετικές με το Πρότυπο είναι και δύο διερμηνείες, η 21 και 25. Η πρώτη αναφέρει ότι ο αναβαλλόμενος φόρος που αναλογεί σε πάγια που αναπροσαρμόζονται σε τρέχουσες

<sup>18</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7791>

αξίες αλλά δεν αποσβένονται, πρέπει να υπολογίζεται στην αξία η οποία θα προκύψει από την ρευστοποίησή τους (πώληση) και όχι από την απόσβεσή τους επειδή ακριβώς δεν αποσβένονται. Η δεύτερη αναφέρει ότι αν υπάρξουν αλλαγές στο ευρύτερο φορολογικό καθεστώς, είτε στην εταιρεία είτε στους μετόχους έτσι ώστε οι φορολογικές υποχρεώσεις να είναι διαφορετικές, τότε η διαφορά που προκύπτει πρέπει να λογιστικοποιείται στα αποτελέσματα, εκτός εάν η αλλαγή αφορά στοιχεία που έχουν λογιστικοποιηθεί στην καθαρή θέση, οπότε ο φόρος λογίζεται ανάλογα.<sup>19</sup>

### 3.7.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Φόροι Εισοδήματος

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

### 3.7.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 12

Με βάση το Δ.Λ.Π ο φόρος εισοδήματος συνιστά δαπάνη και καταχωρείται στο λογαριασμό “αποτελέσματα χρήσης” ως δαπάνη ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία ο φόρος προκύπτει από την διάθεση κερδών, δε συνιστά έξοδο και επομένως δε διαμορφώνει αποτέλεσμα της χρήσης. Καταχωρείται και αυτό στο λογαριασμό “αποτελέσματα χρήσης”.

Κατά το Δ.Λ.Π ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε τρέχοντα (ποσό του φόρου που αφορά το φορολογούμενο κέρδος της χρήσης) και αναβαλλόμενο (ποσό του φόρου που θα πληρωθεί ή θα εισπραχθεί μελλοντικά και προέρχεται από προσωρινές φορολογικές διαφορές). Κατά την Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει διάκριση του φόρου σε τρέχοντα ή αναβαλλόμενο. Το ποσό του φόρου προκύπτει από τα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν ως εξής: Λογιστικά κέρδη χρήσης (+/-) Λογιστικές διαφορές=Φορολογητέο Εισόδημα Χ Φορολογ. Συντελεστή=Φόρος εισοδήματος. Δεν καταχωρείται στον Ισολογισμό αναβαλλόμενος φόρος.

Κατά το Δ.Λ.Π η δαπάνη του αναβαλλόμενου φόρου επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης που έχει υπολογιστεί. Αν όμως οι προσωρινές διαφορές έχουν καταχωρηθεί στην Καθαρή Θέση, ο φόρος καταχωρείται απευθείας στην Καθαρή Θέση.

Επίσης, με βάση το Δ.Λ.Π η ζημιά χρήσεως που μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη επόμενης χρήσης, περιέχει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην επόμενη χρήση του συμψηφισμού. Η απαίτηση καταχωρείται όταν είναι σίγουρο ότι η επιχείρηση θα έχει κερδοφορία στο μέλλον, πράγμα που θα της επιτρέψει να πραγματοποιήσει το συμψηφισμό. Κατά την ισχύουσα Ελληνική Νομοθεσία, δεν καταγράφεται λογιστικά το πλεονέκτημα που έχουν οι μεταφερόμενες σε επόμενη χρήση ζημιές.

Τέλος, κατά το Δ.Λ.Π απαιτούνται λεπτομερείς γνωστοποιήσεις και πληροφορίες σχετικά με το αποτέλεσμα των φόρων ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία απαιτούνται ελάχιστες ενημερώσεις.

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι κυριότερες πηγές αναβαλλόμενων φόρων είναι οι εξής:

- Υπολογισμός αποσβέσεων με ωφέλιμη διάρκεια ζωής.
- Λογιστικές διαφορές σε Προβλέψεις.

---

<sup>19</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7790>



-Επανεκτιμήσεις σε εύλογη αξία.<sup>20</sup>

### **3.8.1 Δ.Λ.Π 14-Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα.**

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την χρηματοοικονομική πληροφόρηση, κατά τομέα πληροφοριών για τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών που μια επιχείρηση παράγει και τις διάφορες γεωγραφικές περιοχές στις οποίες λειτουργεί ώστε να βοηθά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να:

- κατανοούν καλύτερα την απόδοση της επιχείρησης στο παρελθόν
- εκτιμούν καλλίτερα τους κινδύνους και τα οφέλη της επιχείρησης
- κάνουν πιο θεμελιωμένες κρίσεις για την επιχείρηση.

Πολλές επιχειρήσεις παρέχουν ομάδες προϊόντων και υπηρεσιών ή λειτουργούν σε γεωγραφικές περιοχές, που υπόκεινται σε διαφορετικούς ρυθμούς κερδοφορίας, ευκαιριών για ανάπτυξη,μελλοντικών προσδοκιών και κινδύνων. Οι πληροφορίες για τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών μιας επιχείρησης και των λειτουργιών της σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές-συχνά καλούμενες πληροφορίες κατά τομέα-είναι χρήσιμες στην εκτίμηση των κινδύνων και των αποδόσεων μιας διαφοροποιημένης ή πολυεθνικής επιχείρησης,αλλά μπορεί να μην είναι προσδιοριστέες από τα συγκεντρωτικά λογιστικά δεδομένα. Συνεπώς, η κατά τομέα πληροφόρηση ευρέως θεωρείται απαραίτητη για την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Το επίπεδο σημαντικότητας για την δημιουργία τμήματος είναι 10% επί του συνόλου. Επίσης, όλα τα τμήματα πρέπει να είναι τουλάχιστον ίσα με το 75% των συνολικών εσόδων της εταιρείας.

Η κατά τομέα πληροφόρηση πρέπει να καταρτίζεται σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για την κατάρτιση και παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων της επιχείρησης. Ακόμη, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από κοινού από δύο ή περισσότερους τομείς πρέπει να κατανέμονται στους τομείς, μόνο αν τα σχετικά έσοδα και έξοδά τους κατανέμονται επίσης σε αυτούς τους τομείς. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι η υιοθέτηση του Προτύπου δεν επηρεάζει την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσης των επιχειρήσεων που το εφαρμόζουν.

Επίσης, με βάση το Πρότυπο καθορίζεται ο τρόπος καταγραφής και το περιεχόμενο των πληροφοριών, που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

α) Ανά κλάδο: Μέσα από την ανάλυση των πωλήσεων και των αποτελεσμάτων ανά βασικό προϊόν ή υπηρεσία της επιχείρησης(αναφορά κατά κλάδο), γίνεται ευκολότερη η κατανόηση της πηγής των βασικότερων εσόδων της επιχείρησης καθώς και του επιπέδου των καθαρών αποτελεσμάτων.Έτσι από εδώ εμφανίζεται το επίπεδο απόδοσης του κάθε κλάδου καθώς και οι πιθανότητες ανάπτυξης του στο μέλλον.

β) Ανά γεωγραφικό τομέα: Η πληροφόρηση αναφορικά με τη γεωγραφική θέση της κάθε μονάδας (αναφορά κατά γεωγραφικό τομέα) είναι δυνατό να βοηθήσει στην εκτίμηση τυχόν μελλοντικών συναλλαγματικών κινδύνων ή άλλων κινδύνων αγοράς,οι οποίοι είναι πιθανόν να μην είναι δυνατό να αξιολογηθούν μέσα από την παροχή συγκεντρωτικών στοιχείων.Οι πληροφορίες αυτές θεωρούνται σημαντικές, γιατί παρέχουν πρόσθετες αναλύσεις και επεξηγήσεις για τους διάφορους τύπους των προϊόντων και υπηρεσιών που παρέχει μια επιχείρηση καθώς επίσης και για το εύρος της διασποράς των λειτουργιών της σε διάφορες περιοχές, που βρίσκονται είτε εντός είτε εκτός της χώρας στην οποία εδρεύει.

Τα αποτελέσματα ανά κλάδο ή τομέα αντιπροσωπεύουν στην ουσία το καθαρό ποσό που προκύπτει από τα έσοδα και έξοδα του κλάδου πριν από κάθε προσαρμογή. Οι αναφορές κατά κλάδο ή τομέα μιας επιχείρησης διαχωρίζονται σεπρωτεύουσες και δευτερεύουσες. Ο διαχωρισμός αυτός εξαρτάται από την προέλευση των κινδύνων και την αποδοτικότητα ή αποτελεσματικότητα

<sup>20</sup> <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>

του κλάδου ή τομέα. Εάν οι κίνδυνοι ή η αποδοτικότητα της επιχείρησης επηρεάζονται, κατά κύριο λόγο, από την διαφοροποίηση των παρεχομένων προϊόντων ή υπηρεσιών, τότε η αναφορά κατά κλάδο θα πρέπει να θεωρείται η πρωτεύουσα αναφορά της επιχείρησης και η αναφορά κατά τομέα ως η δευτερεύουσα. Εάν όμως οι κίνδυνοι και η αποτελεσματικότητα της επιχείρησης στηρίζονται στο γεγονός ότι οι λειτουργίες της είναι διεσπαρμένες σε διάφορες χώρες ή διάφορα απομακρυσμένα σημεία μεταξύ τους, τότε η αναφορά κατά γεωγραφικό τομέα θεωρείται σημαντικότερη και θα πρέπει να έχει πρωτεύουσα θέση, ενώ δευτερεύουσα θα πρέπει να είναι η αναφορά κατά κλάδο.<sup>21</sup>

### 3.8.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα.

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

### 3.9.1 Δ.Α.Π 15-Πληροφορίες που εμφανίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών.

Αυτό το αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που αρχικά είχε εγκριθεί από το Συμβούλιο τον Ιούνιο 1981. Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 1991 και μετέπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο.

Κύριος σκοπός του προτύπου είναι η απεικόνιση της επίδρασης, που είναι πιθανόν να έχουν οι μεταβολές του δείκτη τιμών, στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως μιας επιχείρησης όπως και της οικονομικής θέσης ή κατάστασης της επιχείρησης. Η απλότητα και η δυνατότητα παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων με την εφαρμογή του ιστορικού κόστους παρέχουν τη δυνατότητα καλύτερης και ευρύτερης κατανόησης των στοιχείων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ανεξάρτητα από τις προτιμήσεις που μπορεί να υπάρχουν, το πρότυπο αυτό καθιερώνει δύο διαφορετικές μεθόδους απεικόνισης της επίδρασης των αλλαγών των τιμών επί των οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης. Οι μέθοδοι αυτοί είναι:

α) Τρέχον κόστος. Η βάση των υπολογισμών με τη μέθοδο αυτή στηρίζεται στην αξία αντικατάστασης με την προϋπόθεση ότι αυτή δεν είναι υψηλότερη από την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία και την τρέχουσα αξία. Εάν η αξία αντικατάστασης είναι μεγαλύτερη από αυτές τις δύο τότε εφαρμόζεται η μεταξύ τους υψηλότερη. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η αντιστοιχία με παρόμοια καινούργια ή μεταχειρισμένα περιουσιακά στοιχεία δεν είναι δυνατή τότε το τρέχον κόστος μπορεί να υπολογιστεί με βάση τους ισχύοντες δείκτες τιμών. Οποιαδήποτε επίδραση υπάρχει επί των παγίων περιουσιακών στοιχείων τότε θα πρέπει να γίνεται πρόβλεψη για αντίστοιχη επίδραση επί της πρόβλεψης για απόσβεση.

Με την εφαρμογή του προτύπου αυτού απαιτείται στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων να παρέχονται πληροφορίες για το ποσό της συνολικής επίδρασης επί της πρόβλεψης για απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, για το συνολικό ποσό της τακτοποίησης του κόστους των πωλήσεων, για οποιοδήποτε ποσό τακτοποίησης μετρητών ή ποσών που μπορούν να μετατραπούν εύκολα σε μετρητά, την επίδραση επί των υπολοίπων ταμείων ή των συμφερόντων επί των ιδίων κεφαλαίων, ειδικά στις περιπτώσεις που οι τακτοποιήσεις αυτές έχουν ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και για τη συνολική επίδραση επί των αποτελεσμάτων χρήσεως από όλες τις προαναφερόμενες διορθώσεις όπως και οποιαδήποτε άλλα ποσά που

<sup>21</sup>[http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCwQFjAA&url=http://www.logistics.gr/files/dlp/dlp14.doc&ei=HjJnT8LUD8ueOuWPyf4H&usq=AFOjCNGnOmeL3wMIi9eWUUhCa\\_3ZoREI27A](http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCwQFjAA&url=http://www.logistics.gr/files/dlp/dlp14.doc&ei=HjJnT8LUD8ueOuWPyf4H&usq=AFOjCNGnOmeL3wMIi9eWUUhCa_3ZoREI27A)

προέρχονται από τις αλλαγές των τιμών. Ακόμη, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες με την περιγραφή της μεθόδου που εφαρμόστηκε για τον υπολογισμό και τον προσδιορισμό των πληροφοριών που αναφέρονται παραπάνω, σημειώνοντας όπου χρειάζεται τους δείκτες που χρησιμοποιήθηκαν.

β) Γενική Αγοραστική Δύναμη. Με τη μέθοδο αυτή τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης μετατρέπονται με βάση το γενικό δείκτη τιμών και διαφοροποιείται η μονάδα μέτρησης ενός ποσού και όχι η βάση επί της οποίας έχει υπολογιστεί. Ακόμη, τα έσοδα από πωλήσεις της επιχείρησης, το κόστος των πωλήσεων και οποιαδήποτε ποσά υψηλής ρευστότητας, όπως είναι αυτά που αφορούν σε υπόλοιπα ταμείου, πελάτες, πιστωτές και άλλα, μετατρέπονται με βάση τις αλλαγές στο δείκτη τιμών και οποιαδήποτε διαφορά προκύψει, είτε κέρδος είτε ζημία, μεταφέρεται στην καθαρή θέση των ιδιοκτητών της επιχείρησης, αφού προηγουμένως αυτή έχει διαφοροποιηθεί με βάση το δείκτη των αλλαγών στο δείκτη τιμών.<sup>22</sup>

### 3.9.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 15.

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

### 3.10.1 Δ.Λ.Π 16-Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις (Πάγια)

Ο σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση της οικονομικής οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Το ΔΛΠ 16 δεν αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από άλλα πρότυπα, όπως το ΔΛΠ 40 που αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η επιχείρηση για επενδυτικούς και όχι για παραγωγικούς ή λειτουργικούς σκοπούς, όπως επίσης δεν αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες (ΔΛΠ 41) και σε δικαιώματα εκμετάλλευσης μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όλων των παρόμοιων αγαθών που δεν αναπαράγονται. Επιπλέον, το Πρότυπο καθορίζει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τις ενσώματες ακίνητοποιήσεις και οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης με την αρχική αξία κτήσεως. Αυτό σημαίνει ότι το εν λόγω στοιχείο θα πρέπει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, ως το συνολικό ποσό των εξόδων που έχουν γίνει για την απόκτηση του στοιχείου αυτού, μέχρι και να μπορέσει αυτό να λειτουργήσει για το σκοπό για τον οποίο αποκτήθηκε. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται μέσα από τα αποθέματα της επιχείρησης, λόγω του ότι παράγονται από αυτήν, θα πρέπει να αναγνωρίζονται στα βιβλία της, σε αξία κτήσεως ίση με το κόστος παραγωγής τους και όχι με την τιμή της πώλησης τους στην αγορά. Αυτό έχει ως συνέπεια τη διαγραφή οποιουδήποτε εμπορικού κέρδους επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των εν λόγω προϊόντων. Επιπρόσθετα, θα πρέπει να διαγράφεται οποιοδήποτε εσωτερικό κέρδος δημιουργείται κατά τα διάφορα διαδοχικά στάδια παραγωγής.

---

<sup>22</sup><http://www.google.com/urlsa=t&rct=j&q=δλπ15&source=web&cd=3&ved=0CDAQFjAC&url=http://www.logistis.g/files/dlp/dlp15.doc&ei=saV1T5CTN4HxsgbLqzDAw&usg=AFQjCNFGufOvMeF8KOvPFJTYmxVDfHD7kQ&cad=rja>

Ο γενικός κανόνας του προτύπου αυτού καθορίζει ότι το κάθε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναγνωρίζεται και να εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης με την αρχική του αξία μειωμένη με τις οποιεσδήποτε συσσωρευμένες αποσβέσεις ή ζημίες μπορεί να υπάρχουν. Εξαίρεση στον κανόνα αυτό αποτελεί η παρουσίαση ενός περιουσιακού στοιχείου στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με αναθεωρημένη αξία, η οποία πιθανόν να είναι υψηλότερη ή χαμηλότερη από την αρχική αναγνώριση, λόγω επανεκτίμησης της αξίας του. Η εξαίρεση αυτή σκοπό έχει την παρουσίαση του εν λόγω στοιχείου στην αληθή και δίκαιη αξία του. Στη περίπτωση που διενεργούνται δαπάνες για το εν λόγω πάγιο, οι οποίες αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένονται από αυτό, οι δαπάνες αυτές προσauξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου. Οποιαδήποτε άλλη δαπάνη σχετιζόμενη με το πάγιο, βαρύνει τα έξοδα της χρήσης.

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να είναι τακτική, ώστε να αποφεύγεται η ύπαρξη σημαντικών διαφορών μεταξύ της λογιστικής και της δίκαιης αξίας του στοιχείου, όπως αυτό εμφανίζεται στον ισολογισμό. Εάν από την επανεκτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων προκύψει κέρδος ή ζημία, τότε η διαφορά αυτή αναγνωρίζεται άμεσα στο έτος κατά το οποίο προέκυψε. Σύμφωνα με το Πρότυπο η μεταγενέστερη αποτίμηση από την αρχική καταχώρηση γίνεται με δύο μεθόδους: την Βασική και την Εναλλακτική.

α) Βασική μέθοδος (Κόστους): Σύμφωνα με την Βασική Μέθοδο οι ενσώματες ακινητοποιήσεις εμφανίζονται στο κόστος κτήσης, μειωμένες με τις σωρευμένες αποσβέσεις τους και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

β) Εναλλακτική μέθοδος (Αναπροσαρμογής): Με την Εναλλακτική Μέθοδο του Προτύπου ορίζεται ότι σε τακτά χρονικά διαστήματα η λογιστική αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζεται στην εύλογη αξία τους, έτσι ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές. Οι αναπροσαρμογές αυτές για τα ακίνητα, πρέπει να γίνονται με βάση εκτίμηση που αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές, ενώ για τα μηχανήματα να γίνονται με βάση την αγοραία αξία τους. Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου, θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται ολόκληρη η κατηγορία στην οποία αυτό το πάγιο ανήκει. Το ποσό της αναπροσαρμογής πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση ιδιαίτερου λογαριασμού της καθαρής θέσης, εκτός αν αυτή η αναπροσαρμογή αντιστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση, οπότε και καταχωρείται στα έσοδα.

Όσον αφορά τις αποσβέσεις, το Πρότυπο ορίζει ότι ένα πάγιο πρέπει να αποσβένεται σύμφωνα με την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, έτσι ώστε η δαπάνη αποσβέσεως να συσχετίζεται με τα αντίστοιχα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν την χρησιμοποίησή του. Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου προσδιορίζεται από τις εκτιμήσεις της επιχείρησης, η οποία λαμβάνει υπ' όψη της την αναμενόμενη φυσιολογική φθορά του και την τεχνική του απαξίωση. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικός, όπως και η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται. Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί επαρκώς τις βάσεις αποτίμησης των παγίων, τις μεθόδους και τους συντελεστές απόσβεσης, την κίνηση των λογαριασμών των παγίων μέσα στη χρήση, την ύπαρξη βαρών και δεσμεύσεων επ' αυτών και στοιχεία για τυχόν αναπροσαρμογές αξιών που έγιναν. Ορίζεται, επίσης, ότι απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις για πληρωμές αποζημιώσεως από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή αντικαταστάσεως περιουσιακών στοιχείων είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να λογιστικοποιούνται διακεκριμένα. Η χρηματική ή μη αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν ή χάθηκαν, πρέπει να λογιστικοποιείται σαν έσοδο όταν αυτή λαμβάνεται και απαγορεύεται να λογίζεται σαν έσοδο επόμενων χρήσεων ή μειωτικά της ζημιάς του παγίου. Το κόστος μιας σημαντικής επιθεώρησης ή μιας γενικής επισκευής ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, πρέπει να επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται εκτός αν:

-Το κόστος της σημαντικής επιθεώρησης ή γενικής επισκευής στην επιχείρηση μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα

-Τα μελλοντικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

### 3.10.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις (Πάγια).

Το ΕΓΛΣ και ο Ν. 2190/1920 ορίζουν ότι οι ενσώματες ακίνητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης τους προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, με εξαίρεση τα έξοδα κτήσεως ακινήτων, τα οποία χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Οι ενσώματες ακίνητοποιήσεις πρέπει να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το νόμο, ο οποίος ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές, ενώ όσα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν χρησιμοποιούνται δεν αποσβένονται. Επίσης η Ελληνική νομοθεσία επιτρέπει και επιταχυνόμενες αποσβέσεις. Οι αποσβέσεις που αναγνωρίζονται από την Ελληνική φορολογική νομοθεσία ως φορολογικά εκπιπτόμενες είναι μόνο οι αποσβέσεις εκείνες που συμπίπτουν με τα συγκεκριμένα ποσοστά που καθορίζει για κάθε κατηγορία παγίων. Αναπροσαρμογή της αξίας επιτρέπεται μόνο στα ακίνητα ως υποχρεωτικά διενεργούμενη κάθε 4 έτη, με βάση συντελεστές που ορίζονται από Υπουργικές Αποφάσεις.<sup>23</sup>

### 3.10.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 16.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα (ΔΛΠ 16), σε ακίνητα προς επένδυση (ΔΛΠ 40) και κατεχόμενα προς πώληση πάγια περιουσιακά στοιχεία. Αντιθέτως, το ΕΓΛΣ παρακολουθεί όλες τις ενσώματες ακίνητοποιήσεις στους λογαριασμούς 10-15 χωρίς να τις διακρίνει σε κατηγορίες όπως το Πρότυπο.

Κατά το Πρότυπο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται μόνο όταν πιθανολογείται ότι από τα στοιχεία θα προέλθουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και το κόστος του κάθε στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι ενσώματες ακίνητοποιήσεις καταχωρούνται μόνο όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητά τους.

Για την αξία αρχικής καταχώρησης ακινήτων ορίζεται από το Πρότυπο ότι περιλαμβάνονται εκτός από την συμβολαιογραφική αξία, τα έξοδα κτήσης (φόροι μεταβίβασης) και οι τόκοι δανείων της κατασκευαστικής περιόδου. Κατά την Ελληνική Νομοθεσία οι δαπάνες αυτές αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης (Λογ. 16). Για τα πάγια πλην των ακινήτων και το Πρότυπο και το Ε.Γ.Λ.Σ περιλαμβάνουν την τιμολογιακή αξία συν τα ειδικά έξοδα κτήσης. Για τις μεταγενέστερες δαπάνες οι δύο Νομοθεσίες ορίζουν ότι προσαυξάνουν την αξία κτήσης μόνο αν αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του παγίου πέρα από την αρχική απόδοση (προσθήκες-βελτιώσεις).

Για τη μεταγενέστερη αποτίμηση το Πρότυπο ορίζει δύο μεθόδους όπως αναφέραμε παραπάνω την Βασική και την Εναλλακτική. Η Ελληνική Νομοθεσία αναγνωρίζει τη Βασική μέθοδο αλλά για την Εναλλακτική ορίζει μόνο για τα ακίνητα την ανά τετραετία αναπροσαρμογή της αξίας των με συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών (Ν. 2065/1992). Επίσης, δίνεται η δυνατότητα να εφαρμοστεί η Εναλλακτική μέθοδος από τις εταιρίες που έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ και μόνο για τα ακίνητα (άρθρο 15 Ν. 3229/2004). Η προκύπτουσα υπεραξία αναπροσαρμογής κεφαλαιοποιείται με έκδοση μετοχών που διανέμονται δωρεάν στους μετόχους ενώ με το Πρότυπο η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής των ενσώματων ακίνητοποιήσεων καταχωρείται στα Ιδία Κεφάλαια και δεν διανέμεται. Επίσης κατά το Πρότυπο ορίζεται ότι ένα πάγιο υπόκειται σε απομείωση όταν η λογιστική του αξία μειωθεί κάτω από το ανακτήσιμο ποσό ενώ κατά το Ε.Γ.Λ.Σ σε περίπτωση υποτίμησης παγίου διενεργείται πρόβλεψη εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται να είναι διαρκής.

Σχετικά με τις αποσβέσεις, το Πρότυπο ορίζει ότι η απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου γίνεται με βάση την ωφέλιμη ζωή του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Το Ε.Γ.Λ.Σ ωστόσο, ορίζει ότι οι

<sup>23</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7792>

αποσβέσεις διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που προβλέπονται από το ΠΔ 299/2003, οι οποίοι δεν ανταποκρίνονται συνήθως στην οικονομική ωφέλιμη ζωή των στοιχείων. Επίσης, κατά το ΔΛΠ κάθε τμήμα στοιχείου των παγίων θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά, αρκεί το κόστος του να είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία η ανάλυση των σύνθετων παγίων περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση των φορολογικό συντελεστή απόσβεσης των στοιχείων. Επιπλέον, το Δ.Λ.Π ορίζει ότι όταν σημαντικά ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός πληρούν τον ορισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων ή όταν είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν μόνο για ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, τότε αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ενσώματες ακινητοποιήσεις. Το Ε.Γ.Λ.Σ, όμως, ορίζει ότι τα ανταλλακτικά εντάσσονται πάντοτε στην κατηγορία των αποθεμάτων και επιβαρύνουν το κόστος ή τα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την ανάλωσή τους.

Τέλος, το ΔΛΠ ορίζει ότι το κόστος αντικατάστασης και το κόστος επιθεώρησης επαυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων ακινητοποιήσεων και η αναπόσβεστη αξία των μερών που αντικαθίστανται και το τυχόν αναπόσβεστο κόστος προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφονται. Το Ε.Γ.Λ.Σ από την μεριά του, ορίζει ότι το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει το κόστος κτήσης των παγίων μόνο αν οι δαπάνες χαρακτηριστούν ως δαπάνες βελτίωσης και το κόστος των μερών που αντικαθίστανται δεν διαγράφεται. Επιπρόσθετα, το κόστος της επιθεώρησης βαρύνει τα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται ή είναι δυνατόν να χαρακτηριστούν ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.<sup>24</sup>

### **3.11.1 Δ.Λ.Π 17-Μισθώσεις.**

Στο πρότυπο αυτό αναφέρονται οι μακροπρόθεσμες μισθώσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων και ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και τις λογιστικές αρχές που θα πρέπει να ακολουθηθούν τόσο από τον εκμισθωτή όσο και από τον μισθωτή, ως προς την αναγνώριση συναλλαγών αυτής της μορφής στα βιβλία τους, καθώς και με το περιεχόμενο των πληροφοριών που θα πρέπει να δοθούν στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. Ειδικότερα, αναφέρεται στη μεταφορά του δικαιώματος χρήσης περιουσιακού στοιχείου από τον εκμισθωτή προς τον μισθωτή, ανεξαρτήτως του αν ο πρώτος είναι υπεύθυνος για τη συντήρηση του εν λόγω στοιχείου ή όχι. Το ελάχιστο σύνολο των μισθωμάτων που πρόκειται να εισπραχθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, πλέον της υπολειμματικής αξίας των εκμισθωμένων παγίων, κεφαλαιοποιούνται και εμφανίζονται ως απαιτήσεις κατά πελατών. Τα έσοδα από τις μισθώσεις αναγνωρίζονται τμηματικά καθ' όλη τη διάρκειά της μίσθωσης και λογίζονται στα έσοδα από τόκους. Οι μισθώσεις διαχωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

- α) Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις. Χαρακτηριστικά σημεία είναι ότι ο μισθωτής αναλαμβάνει όλους τους κινδύνους που πιθανόν να συνδέονται με τη χρήση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου έχει το δικαίωμα της απόλυτης χρήσης του παγίου και της εκμετάλλευσης των οικονομικών ωφελημάτων που πηγάζουν από αυτό και μπορεί να εξασκήσει το δικαίωμα αγοράς του παγίου μετά την πλήρη εξόφληση και τη λήξη της μίσθωσης. Άλλο χαρακτηριστικό σημείο των χρηματοδοτικών μισθώσεων είναι ότι η παρούσα αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση ή μεγαλύτερη της τιμής πώλησης του και η χρονική διάρκεια της μίσθωσης είναι σχεδόν ταυτόσημη με την αντίστοιχη περίοδο της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του παγίου. Τέλος, χαρακτηριστικό είναι ότι τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία είναι έτοιμα προς χρήση χωρίς σημαντικές αλλαγές, καθώς επίσης, στις περιπτώσεις που ο μισθωτής έχει το δικαίωμα ακύρωσης της μίσθωσης, οποιεσδήποτε ζημιές του εκμισθωτή επιβαρύνουν τον μισθωτή.
- β) Στις λειτουργικές μισθώσεις. Αποτελούν μισθώσεις οι οποίες δεν είναι χρηματοδοτικές και δεν έχουν όλα τα προαναφερόμενα χαρακτηριστικά. Επιπλέον, κατά τη διάρκεια μιας λειτουργικής

<sup>24</sup> <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>

μίσθωσης οποιαδήποτε ζημία ή φθορά από φυσιολογικές και μη συνθήκες επιβαρύνει τον εκμισθωτή για το λόγο ότι οι κίνδυνοι αυτοί δεν μεταφέρονται με τη μίσθωση στον μισθωτή.

Ο λογιστικός χειρισμός των μισθώσεων διακρίνεται σε πρώτο στάδιο στον χειρισμό στα λογιστικά βιβλία του μισθωτή και στον χειρισμό στα λογιστικά βιβλία του εκμισθωτή. Σε δεύτερο στάδιο, για την κάθε μία από τις περιπτώσεις αυτές, ο λογιστικός χειρισμός διαφέρει μεταξύ των διαφορετικών τύπων μισθώσεων.

Χρηματοδοτικές μισθώσεις. α) Εκμισθωτής. Ο εκμισθωτής θα πρέπει να παρακολουθεί την κάθε μίσθωση ξεχωριστά και οι βασικοί λογαριασμοί που χρειάζονται για το σκοπό αυτό είναι ο λογαριασμός του μισθωτή-χρεώστες, ο λογαριασμός δικαιωμάτων εκμίσθωσης και ο λογαριασμός μεικτού κέρδους μισθώσεων. Στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες για το σύνολο των μισθωμάτων που αναμένεται να εισπραχθούν μέσα από τα μισθωτήρια συμβόλαια, όπως και την παρούσα αξία τους που αντιπροσωπεύει το σύνολο των εισπρακτέων μισθωμάτων, για το σύνολο των μη πραγματοποιηθέντων χρηματοδοτικών εσόδων και για το σύνολο της μη εξασφαλισμένης υπολειμματικής αξίας σε εκκρεμότητα στο τέλος του έτους.

β) Μισθωτής. Τα πάγια που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση θα πρέπει να θεωρούνται ως πάγια της επιχείρησης επί των οποίων θα πρέπει να υπολογίζεται και πρόβλεψη για απόσβεση. Έτσι, ο πλήρης λογιστικός χειρισμός των χρηματοδοτικών μισθώσεων απαιτεί το άνοιγμα τριών διαφορετικών λογαριασμών, οι οποίοι είναι ο λογαριασμός εκμισθωτή που πιστώνεται με το σύνολο της υποχρέωσης που δημιουργείται προς τον εκμισθωτή και χρεώνεται με τις περιοδικές καταβολές των μισθωμάτων, ο λογαριασμός του πάγιου στοιχείου και ο λογαριασμός δικαιωμάτων εκμίσθωσης, που χρεώνεται με όλα τα έξοδα με τα οποία ο εκμισθωτής επιβαρύνει την τιμολογιακή αξία του παγίου για την κάλυψη χρηματοδοτικών εξόδων και τα οποία υπολογίζονται καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης. Το αναβαλλόμενο έξοδο των δικαιωμάτων της μίσθωσης θα πρέπει να εμφανίζεται ως μειωτικό της υποχρέωσης προς τον εκμισθωτή, σαν το πάγιο να είχε εξοφληθεί τοις μετρητοίς στο τέλος της περιόδου. Το πρότυπο αυτό καθορίζει ότι ο μισθωτής στις οικονομικές του καταστάσεις θα πρέπει να αναφέρει πληροφορίες όπως το λογιστικό υπόλοιπο ή την καθαρή αξία των παγίων κατά την ημερομηνία ισολογισμού, την κατάσταση, στην οποία θα εμφανίζεται το ελάχιστο των μισθωμάτων που οφείλονται μειωμένο με τα αναβαλλόμενα δικαιώματα μισθώσεων. Ακόμη θα πρέπει να αναφέρονται τα έσοδα από χρηματοδοτικές μισθώσεις παγίων που έχουν αναγνωριστεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσης, το σύνολο τυχόν μελλοντικών εσόδων από υπομισθώσεις και τυχόν σημαντικούς όρους που πηγάζουν από την μισθοδοτική σύμβαση.

Λειτουργικές μισθώσεις. α) Μισθωτής. Το μίσθωμα που καταβάλλεται στον εκμισθωτή θεωρείται ως έξοδο που επιβαρύνει τη χρήση εντός της οποίας έλαβε χώρα η καταβολή. Έτσι, εδώ, η καταβολή των μισθωμάτων θεωρείται ως έξοδο έναντι των εσόδων και το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού στο τέλος της χρήσεως μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Στις οικονομικές του καταστάσεις θα πρέπει να αναφέρει πληροφορίες που θα αφορούν το σύνολο των μελλοντικών μισθωμάτων που οφείλονται είτε βραχυπρόθεσμα είτε μεσοπρόθεσμα ή και μακροπρόθεσμα, το σύνολο των αναμενόμενων μελλοντικών εισπράξεων από υπομισθώσεις, το σύνολο των μισθωμάτων έχουν συμπεριληφθεί στον λογαριασμό αποτελεσμάτων στην τρέχουσα χρήση και γενική περιγραφή των βασικότερων σημείων των λειτουργικών μισθώσεων όπως αναφέρονται και στις χρηματοδοτικές μισθώσεις.

β) Εκμισθωτής. Θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες στις οικονομικές του καταστάσεις, για το σύνολο των αναμενόμενων εισπρακτέων μισθωμάτων και μια γενική περιγραφή των σημαντικότερων μισθώσεων του εκμισθωτή.

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

κεφαλαιοποίηση και απόσβεση.<sup>25</sup>

### 3.11.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Μισθώσεις.

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

### 3.11.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 17.

Το Πρότυπο έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας. Συγκεκριμένα, η ελληνική νομοθεσία προβλέπει τη διενέργεια αποσβέσεων επί των μισθωμένων παγίων από την εκμισθώτρια εταιρεία στη βάση της διάρκειας της μίσθωσης, ενώ με βάση τους κανόνες του προτύπου, τις αποσβέσεις επί του μισθωμένου παγίου διενεργεί ο μισθωτής στη βάση της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Ακόμη, με βάση το Πρότυπο, ως έσοδο του εκμισθωτή και έξοδο του μισθωτή αναγνωρίζεται το μέρος εκείνο του μισθώματος που αφορά αποπληρωμή τόκου, ενώ σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, τα μισθώματα που καταβάλει ο μισθωτής στον εκμισθωτή αποτελούν ολόκληρα λειτουργικές του δαπάνες (και έσοδο για τον εκμισθωτή) που αναγνωρίζονται προς φορολογική έκπτωση.<sup>26</sup> Παράδειγμα:

Αγορά μηχανήματος συνολικής αξίας 120.000€. Η σύμβαση είναι τετραετής και το ετήσιο μίσθωμα ανέρχεται στο ποσό των 30.000€. Αρχική αξία μηχανήματος είναι 100.000€.

Εγγραφή με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ

66.04.02 Μισθώματα για Μηχανήματα	30.000
38.00 Χρηματικά Διαθέσιμα	30.000

Εγγραφή με βάση το Δ.Λ.Π 17

Εκμισθωτής		
12.00 Μηχανήματα	100.000	
36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων	20.000	
45.98 Μακρ.Υποχρ.από Χρηματοδ.Μισθ.	120.000	
Μισθωτής		
45.98 Μακρ.Υποχρ.από Χρηματοδ.Μισθ.	30.000	
38.00 Χρηματικά Διαθέσιμα	30.000	
65.01 Τόκοι κ συναφή έξοδα	5.000	
36.00 Έξοδα επόμενων χρήσεων	5.000	

### 3.12.1 Δ.Λ.Π 18-Έσοδα

Στο Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, άλλη από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια. Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα

<sup>25</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7793>

<sup>26</sup> <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>



έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας οικονομικής οντότητας και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα. Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων. Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισης του εσόδου. Τα έσοδα αναγνωρίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και αυτά τα οφέλη μπορεί να επιμετρηθούν με αξιοπιστία. Αυτό το Πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς αναγνωρίζεται το έσοδο. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων καθώς και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τα έσοδα, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Το παρόν Πρότυπο να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων, που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:

α) πώληση αγαθών

β) παροχή υπηρεσιών

γ) την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Το Πρότυπο δεν εξετάζει έσοδα που προκύπτουν από:

α) συμφωνίες μισθώσεων

β) μερίσματα που προκύπτουν από επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης

γ) ασφαλιστήρια συμβόλαια

δ) μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή από τη διάθεσή τους

ε) μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων

στ) αρχική αναγνώριση και από μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν την αγροτική δραστηριότητα

ζ) αρχική αναγνώριση αγροτικού προϊόντος

η) εξόρυξη μεταλλευμάτων.

Έσοδο είναι η μικτή εισροή οικονομικών ωφελημάτων στη διάρκεια της περιόδου που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από μετόχους ή εταίρους. Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλοντικών εισπράξεων εφαρμόζοντας ένα τεκμαρτό επιτόκιο. Η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας και του ονομαστικού ποσού καταχωρείται ως έσοδο τόκου.

Πώληση αγαθών: Τα έσοδα από πώληση αγαθών πρέπει να λογίζεται όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη από την κυριότητα των αγαθών

- Η επιχείρηση δεν σχετίζεται με την κυριότητα των πωλούμενων αγαθών

- Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα

- Τα οικονομικά οφέλη πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση

- Τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν για την συναλλαγή μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα.

Η αναγνώριση εισοδήματος από μια συναλλαγή δεν επηρεάζεται ή δεν

συμπίπτει πάντοτε με την μεταβίβαση της κυριότητας των εμπορευμάτων ή αγαθών. Βασικό όμως κριτήριο για την αναγνώριση εσόδου από συναλλαγή αποτελεί η μεταβίβαση των κινδύνων που συνδέονται με τα αντίστοιχα προϊόντα ή εμπορεύματα. Εάν για οποιονδήποτε λόγο, η επιχείρηση διατηρεί το δικαίωμα διαχείρισης όλων ή σημαντικού μέρους των κινδύνων, τότε οποιοδήποτε

προϊόν από την εν λόγω συναλλαγή δεν μπορεί να αναγνωριστεί σαν έσοδο από πώληση αγαθών και δεν πρέπει να συμπεριληφθεί στα έσοδα από πωλήσεις της επιχείρησης. Σε περίπτωση που υπάρχει αβεβαιότητα ως προς τη δυνατότητα είσπραξης κάποιου ποσού, το οποίο περιλαμβάνεται στα έσοδα, το κάνει να θεωρείται ως έξοδο και όχι ως ποσό προσαρμογής των εσόδων. Γενικότερα, οποιαδήποτε πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες αποτελεί έξοδο της επιχείρησης και αναγνωρίζεται έτσι στα αποτελέσματα χρήσεως και όχι ως ποσό προς μείωση των πωλήσεων ή γενικά των εσόδων

Παροχή υπηρεσιών: Τα έσοδα που σχετίζονται με την παροχή υπηρεσιών πρέπει να γίνονται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσεως της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, όταν παράλληλα πληρούνται οι προϋποθέσεις της αξιόπιστης εκτίμησης του εσόδου και των αντίστοιχων δαπανών. Όπως ορίζει το Πρότυπο, θα πρέπει οι συμβατικές υποχρεώσεις όλων των μερών του έργου πρέπει να έχουν εκτελεστεί πλήρως, το τελικό τίμημα να έχει συμφωνηθεί εκ των προτέρων και ο τρόπος και οι όροι εξόφλησης να έχουν επίσης συμφωνηθεί. Τα έσοδα από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα θα πρέπει να λογίζονται ως εξής:

-Τόκοι. Οι τόκοι θα αναγνωρίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

-Δικαιώματα εκμετάλλευσης. Τα δικαιώματα θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, ανάλογα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης.

-Μερίσματα. Τα μερίσματα θα αναγνωρίζονται, όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα είσπραξής τους από τους μετόχους.

Με βάση το πρότυπο αυτό, στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τα έσοδα της, για την λογιστική αρχή που εφαρμόστηκε για τον υπολογισμό των εσόδων. Σε περιπτώσεις εσόδων από έργα θα πρέπει να αναφέρεται η μέθοδος με την οποία καθορίστηκε το επίπεδο αποπεράτωσης του έργου ή των διαφόρων σταδίων αυτού, να γίνεται ανάλυση της προέλευσης των διαφόρων εσόδων από όλες τις κατηγορίες καθώς επίσης να δίνεται και το ύψος των εσόδων από ανταλλαγή αγαθών ή υπηρεσιών που αντιστοιχεί στην κάθε μια από τις κατηγορίες εσόδων.<sup>27</sup>

### 3.12.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Έσοδα.

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία έσοδα προέρχονται και από τις επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις, εκτός εκείνων που χορηγούνται για την απόκτηση παγίων αλλά και από επενδύσεις των διαθέσιμων κεφαλαίων της επιχείρησης. Αναγνωρίζει επίσης ως έσοδο τις πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων καθώς και τις πωλήσεις υπηρεσιών. Ως έσοδο ορίζεται η εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες αγοραστική δύναμη που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της επιχείρησης. Για πράξεις ανταλλαγής αγαθών και υπηρεσιών γίνεται εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης.

### 3.12.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 18.

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

<sup>27</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7794>

κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί από τη διανεμούσα εταιρία πριν την απόκτηση των μετοχών από τον μέτοχο.<sup>28</sup>

### **3.13.1 Δ.Λ.Π 19-Παροχές σε εργαζομένους.**

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

- Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους
- Λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους
- Παροχές εξόδου από την υπηρεσία
- Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

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

- α) Επενδυμένες (ο δικαιούχος θα δικαιούται τις απουσίες αυτές μετ' αποδοχών)
- β) Μη Επενδυμένες (χωρίς αποδοχές).

Οποιαδήποτε και να είναι η μορφή των συσσωρευτικών απουσιών, δημιουργείται πάντοτε υποχρέωση, από πλευράς εργοδότη, η οποία θα πρέπει να αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Η κάθε επιχείρηση θα πρέπει πάντοτε να δημιουργεί πρόβλεψη για την αναμενόμενη συσσωρευμένη αποζημίωση για απουσίες ως μία επιπρόσθετη υποχρέωση, που πιθανόν να εκδηλωθεί με την καταβολή των απουσιών που δεν έχουν πραγματοποιηθεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Παροχές εξόδου από την υπηρεσία: Είναι οι παροχές και τα ωφελήματα των εργαζομένων που προέρχονται μέσα από διακοπή της εργασιακής σχέσεως συγκεκριμένου εργαζομένου ή ομάδας εργαζομένων πριν από τη φυσιολογική αποχώρηση λόγω συνταξιοδότησης ή όταν η επιχείρηση παρέχει δέσμη οικονομικών ωφελημάτων προς τους εργαζομένους ως κίνητρα για εθελοντική έξοδο από την επιχείρηση. Αυτή η δέσμευση πηγάζει βασικά μέσα από ένα λεπτομερές επίσημο πρόγραμμα για την εφαρμογή των πιο πάνω, χωρίς να υπάρχει οποιαδήποτε πιθανότητα απόσυρσής του. Το πρόγραμμα αυτό θα πρέπει να περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με την περιγραφή των

<sup>28</sup> <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>

εργασιών, της θέσης του πλησιέστερου αριθμού εργαζομένων που επηρεάζονται από το πρόγραμμα, πληροφορίες για τις παροχές και τα ωφελήματα που θα αποδοθούν στην κάθε θέση και τάξη εργαζομένων λόγω της λήξεως της εργασιακής σχέσεως και το χρονοδιάγραμμα εντός του οποίου αναμένεται να ολοκληρωθεί η εφαρμογή του προγράμματος. Εάν η υποχρέωση που έχει δημιουργηθεί για αποζημίωση λόγω εξόδου από την επιχείρηση πρόκειται να καταβληθεί μετά από 12 μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού, τότε το ποσό αυτό θα εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις προεξοφλημένο στη σημερινή του αξία με τον τρέχοντα συντελεστή απόδοσης. Σε περίπτωση ενθάρρυνσης σχεδίου εθελοντικής αποχώρησης, η πρόβλεψη για την αποζημίωση θα πρέπει να υπολογίζεται με βάση τον αναμενόμενο αριθμό των εργαζομένων που πιστεύεται ότι θα ασκήσουν το δικαίωμα αυτό.

Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία: Είναι οι παροχές που αποτελούν ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα, μια ασφαλιστική κάλυψη ή μια ιατροφαρμακευτική περίθαλψη. Τα προγράμματα παροχής και ωφελημάτων και μετά την συνταξιοδότηση χωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες:

-Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών

-Προγράμματα Καθορισμένων Παροχών.

Η βασική διαφορά μεταξύ των δύο προγραμμάτων έγκειται στο ότι στην πρώτη περίπτωση η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να συνεισφέρει ένα καθορισμένο ποσό σε συγκεκριμένο ταμείο, μέσα από το οποίο καλύπτονται οι παροχές και τα ωφελήματα των εργαζομένων μετά την αποχώρηση από την υπηρεσία. Στη δεύτερη περίπτωση οι υποχρεώσεις της επιχείρησης ως προς τις εισφορές της προς τα ταμεία που περιλαμβάνονται στα προγράμματα αυτά δεν έχουν σταθερό ή καθορισμένο ύψος και υπάρχει η δυνατότητα οι εισφορές αυτές να επηρεάζονται από το γενικό δείκτη τιμών ή ακόμη και από τυχόν πληθωριστικές τάσεις.

Με βάση τις οδηγίες του προτύπου αυτού, οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων δεν χρειάζεται να περιλαμβάνουν οποιαδήποτε αναφορά σχετικά με τα προγράμματα παροχής ωφελημάτων προς τους εργαζομένους. Το πρότυπο αυτό περιγράφει τους λογιστικούς χειρισμούς και τις πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται αναφορικά με τις παροχές και τα ωφελήματα των εργαζομένων και εφαρμόζεται όταν οι παροχές ή τα ωφελήματα πηγάζουν από ατομικές ή κλαδικές συμβάσεις εργαζομένων με την επιχείρηση, όταν οι παροχές ή τα ωφελήματα που προέρχονται από νομοθετικές ρυθμίσεις του κράτους ή του κλάδου είναι πιθανόν να επηρεάζουν το σύνολο των εργαζομένων της χώρας ή όταν πηγάζουν από ανεπίσημη πρακτική και αποτελούν υποχρέωση της επιχείρησης να τα εφαρμόσει.

### 3.13.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Παροχές σε εργαζομένους.

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

### 3.13.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 19.

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

### **3.14.1 Δ.Λ.Π 20-Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης.**

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης. Τα βασικά σημεία που πραγματεύεται το πρότυπο είναι:

-Η έννοια των κρατικών επιχορηγήσεων

-Η λογιστική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων και ο τρόπος απεικόνισης αυτών στις οικονομικές καταστάσεις

-Ο χρόνος και τα κριτήρια αναγνώρισης των κρατικών επιχορηγήσεων.

Το Πρότυπο δεν ασχολείται με:

-τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανakλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες

-κρατική υποστήριξη που παρέχεται στην οικονομική οντότητα με τη μορφή οφελών, που είναι διαθέσιμα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζονται ή περιορίζονται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, οι φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου)

-κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης

-κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ 41 Γεωργία.

Επίσης το Πρότυπο καθορίζει και τις πληροφορίες σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις που αναγνωρίζει μία επιχείρηση, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Το Πρότυπο αυτό καθορίζει και ασχολείται με τις εξής παρακάτω έννοιες: Κράτος, Κρατική υποστήριξη, Κρατικές επιχορηγήσεις, επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, χαριστικά δάνεια, Εύλογη αξία, λογισμός κρατικών επιχορηγήσεων και επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων.

**Κράτος:** αναφέρεται στο Δημόσιο, στους κρατικούς φορείς και σε παρόμοιους τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς φορείς.

**Κρατική υποστήριξη:** είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή σειρά επιχειρήσεων που πληρούν ορισμένα κριτήρια. Για τους σκοπούς του Προτύπου, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει τα οφέλη που παρέχονται μόνο έμμεσα, μέσω της εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι η δημιουργία υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές ή η επιβολή περιοριστικών εμπορικών μέτρων σε ανταγωνιστές.

**Κρατικές επιχορηγήσεις:** είναι η ενίσχυση που παρέχεται από το Κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση, σε ανταπόδοση του ότι αυτή έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της. Δεν περιλαμβάνονται στην έννοια αυτή οι κρατικές ενισχύσεις που λόγω της μορφής τους δεν είναι επιδεικτικές αποτιμήσεως, καθώς και οι συναλλαγές με το δημόσιο για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της οικονομικής οντότητας.

**Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία:** είναι οι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν επίσης, να ορίζονται και πρόσθετοι όροι αναφορικά με το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή με τη χρονική περίοδο στην οποία αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην

<sup>29</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7795>

κατοχή της επιχείρησης.

Χαριστικά Δάνεια: είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους, εφόσον τηρηθούν ορισμένες προκαθορισμένες προϋποθέσεις.

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

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

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

Επίσης, το Πρότυπο ορίζει ότι η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί την ακολουθούμενη λογιστική μέθοδο αναφορικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις.<sup>30</sup>

### 3.14.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης.

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

### 3.14.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 20.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ η αρχική καταχώριση των κρατικών επιχορηγήσεων γίνεται μόνο όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και ότι η

<sup>30</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7796>

επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία η επιχορήγηση καταχωρείται όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθεί, ενώ δεν εξετάζεται η βεβαιότητα συμμόρφωσης της επιχείρησης με τους όρους της επιχορήγησης.

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

Όσον αφορά τις επιχορηγήσεις για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών, κατά το Πρότυπο είναι δυνατό να καταχωρηθούν στην πίστωση λογαριασμού εσόδου ή στην πίστωση των λογαριασμών των δαπανών στις οποίες αφορούν οι επιχορηγήσεις. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ δεν επιτρέπεται η καταχώρηση της επιχορήγησης στην πίστωση του λογαριασμού της οικείας δαπάνης, αλλά καταχωρούνται πάντα στα έσοδα.

Για τις επιχορηγήσεις που δίνονται από το κράτος στην επιχείρηση για την κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών, το ΔΛΠ ορίζει ότι πρέπει να λογίζονται ως ανόργανα έσοδα της χρήσεως στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα εισπραχθείς τους. Κατά τα Ελληνικά Πρότυπα η επιχορήγηση καταχωρείται στην πίστωση αρμόδιων υπολογαριασμών του λογαριασμού 74 οργανικών εσόδων “Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων” του Ε.Γ.Λ.Σ.

Σχετικά με άλλες μορφές επιχορηγήσεων το ΔΛΠ αναφέρει ότι η επιχορήγηση που δεν εισπράττεται αλλά εκπίπτει από τις υποχρεώσεις προς το Δημόσιο, εξομοιώνεται με εισπραττόμενη επιχορήγηση. Από την άλλη, σύμφωνα με την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία η μείωση της φορολογίας δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επιχορήγηση.

Επίσης, το ΔΛΠ κάνει αναφορά σε Χαριστικό Δάνειο από το Δημόσιο το οποίο εξομοιώνεται με επιχορήγηση. Στην Ελλάδα δεν συνηθίζεται τέτοια μορφής επιχορήγησης.

Τέλος κατά το Πρότυπο η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη μέθοδο που ακολουθεί για τη Λογιστική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία δεν προβλέπονται εναλλακτικές μέθοδοι λογιστικού χειρισμού των επιχορηγήσεων.<sup>31</sup>

### **3.15.1 Δ.Λ.Π 21-Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος.**

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης και τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης. Μια επιχείρηση μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται όσον αφορά τα εξής:

α) Στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εκτός από συναλλαγές που αφορούν παράγωγα κ υπόλοιπα που υπόκεινται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39  
β) Στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης  
γ) Στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.

Το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στα εξής:

α) στη λογιστική αντιστάθμιση στοιχείων σε ξένο νόμισμα, συμπεριλαμβανομένης της

<sup>31</sup> <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>

αντιστάθμισης καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό  
β)στην παρουσίαση σε μια κατάσταση ταμιακών ροών, των ταμιακών ροών που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή στη μετατροπή των ταμιακών ροών μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό.

Καταρχήν, σύμφωνα με το Πρότυπο ορίζεται ως νόμισμα λειτουργίας το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση. Στη συνέχεια ορίζεται ότι στη ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού, τα νομισματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας με βάση την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος και τα μη-νομισματικά στοιχεία (που εκφράζονται σε ιστορικό κόστος) μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν λογίζονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα. Ισοτιμία κλεισίματος είναι η τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Συναλλαγματική διαφορά είναι η διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή, με διαφορετικές ισοτιμίες, δεδομένου αριθμού μονάδων ενός νομίσματος σε άλλο νόμισμα.

Συμμετοχή σε θυγατρική εταιρεία σε ξένο νόμισμα: Οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση τέλους χρήσης λογίζονται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση και κατά την πώληση της συμμετοχής αυτής μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Εάν υπάρχει υποχρέωση σε ξένο νόμισμα με σκοπό να αντισταθμίσει το συναλλαγματικό κίνδυνο της συμμετοχής σε ξένο νόμισμα, τότε οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση αυτής της υποχρέωσης λογίζονται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού στη καθαρή θέση, έως ότου πωληθεί η συμμετοχή οπότε και μεταφέρονται στα αποτελέσματα. Για την ενσωμάτωση ισολογισμού υποκαταστήματος σε ξένο νόμισμα στις κύριες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας που ανήκει το Πρότυπο ορίζει τα εξής:

-Όλο το ενεργητικό και όλο το παθητικό μετατρέπονται στο νόμισμα αναφοράς με την ισοτιμία κλεισίματος

-Τα έσοδα και έξοδα μετατρέπονται στο νόμισμα αναφοράς με βάση τις ισοτιμίες που αυτά ιστορικά αναγνωρίστηκαν

-Όλες οι προκύπτουσες συναλλαγματικές διαφορές λογίζονται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση.

Με βάση τις αρχές του Προτύπου, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί τα εξής:

α)το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός από τις διαφορές που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα επιμετρώμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

β)τις καθарές συναλλαγματικές διαφορές που κατατάσσονται σε ξεχωριστό συστατικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, μαζί με μια συμφωνία του ποσού αυτών των συναλλαγματικών διαφορών στην αρχή και το τέλος της περιόδου

γ)Όταν το νόμισμα παρουσίασης είναι διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας, γνωστοποιείται το γεγονός αυτό, όπως και το νόμισμα λειτουργίας, καθώς και ο λόγος που χρησιμοποιείται διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης.

### 3.15.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος.

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

### 3.15.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 21.

Σύμφωνα με το Πρότυπο τα μη νομισματικά στοιχεία που εμφανίζονται στα βιβλία με την



εύλογη αξία τους σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται με τις ισοτιμίες που ίσχυαν όταν προσδιορίστηκαν οι εύλογες αξίες. Η Ελληνική Νομοθεσία ωστόσο δεν επιτρέπει την απεικόνιση στην εύλογη αξία τους τα μη νομισματικά στοιχεία.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν καταχωρούνται συνήθως, στα Αποτελέσματα Χρήσεως, σύμφωνα με το ΔΛΠ. Κατά την Ελληνική Νομοθεσία οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσης, εκτός από αυτές που προέρχονται από δάνεια ή πιστώσεις που διατέθηκαν για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες είναι δυνατό να αντιμετωπιστούν ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης. Οι μη πραγματοποιημένες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων μεταφέρονται υπό μορφή πρόβλεψης στην επόμενη χρήση, οπότε μετά την είσπραξη των απαιτήσεων και την εξόφληση των υποχρεώσεων, από την αποτίμηση των οποίων προήλθαν, μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως.<sup>32</sup>

### **3.16.1 Δ.Λ.Π 22-Ενοποίηση Επιχειρήσεων.**

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των ενοποιήσεων των επιχειρήσεων. Το Πρότυπο καλύπτει τόσο την απόκτηση με αγορά μιας επιχείρησης από μια άλλη, όσο επίσης και τη σπάνια περίπτωση μιας συνένωσης συμφερόντων, όπου δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο αγοραστής. Η λογιστική αντιμετώπιση μιας απόκτησης με αγορά περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του κόστους της αγοράς, τον επιμερισμό του κόστους στα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της αποκτώμενης επιχείρησης και το λογιστικό χειρισμό της προκύπτουσας θετικής ή αρνητικής υπεραξίας, τόσο κατά την αγορά όσο και μεταγενέστερα. Αλλα λογιστικά θέματα περιλαμβάνουν τον προσδιορισμό του ύψους των δικαιωμάτων της μειοψηφίας, το λογιστικό χειρισμό της απόκτησης ύστερα από σταδιακές αγορές, τις μεταγενέστερες μεταβολές του κόστους αγοράς ή του προσδιορισμού των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις. Τα βασικά λογιστικά θέματα στα οποία αναφέρεται το εν λόγω πρότυπο είναι:

- Ο καθορισμός του κόστους της εξαγοράς
  - Ο χειρισμός του στοιχείου της “φήμης και πελατείας” που πιθανόν να προκύψει
  - Ο καθορισμός του “συμφέροντος της μειοψηφίας” στις περιπτώσεις σταδιακής εξαγοράς
  - Τυχόν αλλαγές στο κόστος της εξαγοράς μετά την ολοκλήρωση της συναλλαγής
  - Οι πρόσθετες πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.
- Σκοπός του είναι η περιγραφή και ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού των συναλλαγών που προκύπτουν μέσα από την ενοποίηση διαφόρων επιχειρήσεων.

Οι μορφές ενοποίησης που θα περιγραφούν παρακάτω είναι οι εξής:

**Ενοποίηση επιχειρήσεων:** είναι η συνένωση ξεχωριστών επιχειρήσεων σε μια όπου η μία εκ των δύο αποκτά τον έλεγχο επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της άλλης. Από την ενοποίηση δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων μπορεί να προκύψει μεταξύ τους η σχέση “μητρικής-θυγατρικής”, κατά την οποία η αγοράστρια (μητρική) θα πρέπει να εφαρμόσει τις αξιώσεις του προτύπου για την ετοιμασία ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, μέσα από την ενοποίηση, υπάρχει η πιθανότητα να προκύψει μια νέα οικονομική μονάδα.

**Ενοποίηση με εξαγορά:** είναι η συνένωση ξεχωριστών επιχειρήσεων κατά την οποία ο αγοραστής αποκτά τον έλεγχο επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων και των λειτουργιών της άλλης επιχείρησης, με αντάλλαγμα την παραχώρηση περιουσιακών στοιχείων ή την έκδοση μετοχικού κεφαλαίου ή μεριδίων. Μια επιχείρηση θεωρείται ότι κατέχει τον έλεγχο μιας άλλης, όταν κατέχει άμεσα περισσότερο από το 50% των δικαιωμάτων ψήφου της εταιρείας αυτής. Στην περίπτωση αυτή, ο αγοραστής αναλαμβάνει τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού μιας επιχείρησης και εκδίδει μετοχές προς τους μετόχους της αγοραζόμενης επιχείρησης για την εξαγορά

<sup>32</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7797>

του ελέγχου της. Η εκτίμηση των συναλλαγών αυτών βασίζεται στις τρέχουσες αξίες των στοιχείων που αναλαμβάνει ο αγοραστής για την καταχώρηση της εξαγοράς. Η ημερομηνία κατά την εξαγορά είναι σημαντική για τους λογιστικούς χειρισμούς που θα πρέπει να γίνουν στα βιβλία του αγοραστή. Κατά την ημερομηνία αυτή ο αγοραστής θα πρέπει να αναγνωρίσει τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού που έχει αναλάβει από την άλλη επιχείρηση, όπως και οποιοδήποτε ποσό, αρνητικό ή θετικό, που σχετίζεται με την φήμη και πελατεία της επιχείρησης που έχει αγοραστεί, αλλά και οποιαδήποτε κέρδη ή ζημιές προκύψουν από την αγοραζόμενη επιχείρηση μετά την ημερομηνία εξαγοράς και μόνον αυτά, θα πρέπει να αναγνωριστούν κατά την αναλογία του ποσοστού εξαγοράς στα αποτελέσματα χρήσεως του αγοραστή. Η κάθε εξαγορά θα πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία του αγοραστή σε αξία κόστους, το οποίο αντιπροσωπεύεται από το τίμημα που καταβάλλεται στον πωλητή με οποιοδήποτε τρόπο για την απόκτηση του ελέγχου επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, πλέον οποιωνδήποτε εξόδων σχετίζονται με τη συναλλαγή, όπως είναι οι επαγγελματικές αμοιβές λογιστών, ελεγκτών, νομικών και εκτιμητών.

Τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού που αποκτήθηκαν από την εξαγορά και θα πρέπει να αναγνωριστούν στα βιβλία του αγοραστή, πρέπει να είναι μόνο εκείνα τα οποία κατείχε ο πωλητής και εντοπίστηκαν κατά την ημερομηνία της εξαγοράς με τις προϋποθέσεις ότι ο αγοραστής αναμένει μελλοντική εισροή οικονομικών ωφελημάτων και ότι μπορεί να γίνει ακριβής υπολογισμός του κόστους που θα προκύψει ή της πραγματικής τους αξίας. Βάσει του γενικού κανόνα του προτύπου τα στοιχεία αυτά πρέπει να αποτιμηθούν στο σύνολο της δίκαιης αξίας τους κατά την ημερομηνία της απόκτησής τους και κατά το ποσοστό του συμφέροντος που αποκτήθηκε από τον αγοραστή και στο σύνολο του λογιστικού υπολοίπου του ποσοστού του συμφέροντος της μειωμένης που υπήρχε πριν από την ημερομηνία εξαγοράς. Ειδικότερα, οι γενικές οδηγίες του προτύπου για τον καθορισμό της δίκαιης αξίας και της αποτίμησης των στοιχείων αυτών, ορίζουν ότι τα διαπραγματευόμενα χρεόγραφα σε χρηματιστήριο θα πρέπει να εμφανίζονται στην τρέχουσα αξία της αγοράς, τα μη διαπραγματευόμενα χρεόγραφα σε καθ' υπολογισμό αξίες λαμβάνοντας υπόψη π.χ. το ποσοστό απόδοσης, τα εισπρακτέα ποσά στην τρέχουσα αξία των βιβλίων μειωμένη με πρόβλεψη για τυχόν επισφάλειες, τα αποθέματα ετοιμών στην αναμενόμενη τιμή πώλησης, μειωμένη με τυχόν έξοδα πώλησης και λογικό ποσοστό κέρδους για τον αγοραστή, η παραγωγή σε εξέλιξη στην αναμενόμενη τιμή πώλησης, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης, τυχόν έξοδα πώλησης και λογικό ποσοστό κέρδους για τον αγοραστή, τα γήπεδα και τα κτίρια στην τρέχουσα αξία της αγοράς, τα μηχανήματα και οι εγκαταστάσεις στην τρέχουσα αξία της αγοράς βάσει εκτιμήσεως ή στην αποσβεσμένη αξία αντικατάστασης, τα ωφέληματα προσωπικού στις περιπτώσεις "καθορισμένων προγραμμάτων", η παρούσα αξία τους μειωμένη με τα στοιχεία ενεργητικού του προγράμματος, οι υποχρεώσεις στην τρέχουσα αξία των βιβλίων, μειωμένη με το τρέχον ποσοστό επιτοκίου, εάν πρόκειται για μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις καθώς θα πρέπει να εμφανίζεται και πρόβλεψη για τυχόν υποχρεώσεις που πιθανόν να προκύψουν από διακοπή ή μείωση των δραστηριοτήτων.

Φήμη και πελατεία αποτελεί οποιοδήποτε ποσό καταβάλλεται πέραν της καθαρής και δίκαιης αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού που υπήρχαν κατά την ημερομηνία εξαγοράς. Η αξία της φήμης και πελατείας αντιπροσωπεύει τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ο αγοραστής πιστεύει να εισρεύσουν στην επιχείρηση. Θα πρέπει να διαγράφεται με βάση την αναμενόμενη χρονική διάρκεια δημιουργίας οικονομικών ωφελημάτων προς την επιχείρηση και η διαγραφή της δεν θα πρέπει να υπερβαίνει την περίοδο 20 ετών. Αυτό το ποσό θα πρέπει να εμφανίζεται πάντοτε στην αξία κτήσεως μειωμένο με τη αντίστοιχη συσσωρευμένη πρόβλεψη για απόσβεση. Η προτεινόμενη μέθοδος διαγραφής της «φήμης και πελατείας» είναι αυτή του σταθερού συντελεστή. Η σταδιακή διαγραφή της αντιπροσωπεύει την μείωση των αναμενόμενων οικονομικών ωφελημάτων λόγω φθοράς των δυνατοτήτων της.

Η αρνητική αξία της φήμης και πελατείας προέρχεται από την καταβολή οποιουδήποτε ποσού χαμηλότερου της καθαρής και δίκαιης αξίας των στοιχείων του ενεργητικού που αναλαμβάνει ο αγοραστής κατά την ημερομηνία εξαγοράς. Η διαφορά αυτή μπορεί να οφείλεται

στην υπερτίμηση των στοιχείων ενεργητικού ή στην υποτίμηση των στοιχείων παθητικού κατά την ημερομηνία της εξαγοράς. Στις περιπτώσεις που ο αγοραστής μπορεί να δημιουργήσει και να αναγνωρίσει προβλέψεις για υποχρεώσεις και έξοδα τα οποία δεν εμφανίζονται στα βιβλία του πωλητή κατά την ημερομηνία εξαγοράς, αλλά προέρχονται μέσα από τις προσδοκίες και το επιχειρηματικό πλάνο του αγοραστή, το ποσοστό της αρνητικής φήμης και πελατείας που σχετίζεται με αυτές τις προβλέψεις μπορεί να αποσβεστεί μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων βάσει του βαθμού στον οποίο οι εν λόγω προβλέψεις πραγματοποιούνται. Εάν οι προβλέψεις αυτές δεν πραγματοποιηθούν, τότε, το μέρος της αρνητικής αξίας της φήμης και πελατείας που δεν υπερβαίνει την αξία των μη χρηματικών στοιχείων ενεργητικού που αποκτήθηκαν, αναγνωρίζεται σταδιακά ως έσοδο στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Η μέθοδος διαγραφής του βασίζεται επί του μέσου σταθμικού της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης των στοιχείων αυτών. Αντίθετα οποιοδήποτε μέρος της αρνητικής αξίας της φήμης και πελατείας υπερβαίνει την αξία των μη χρηματικών στοιχείων ενεργητικού που αποκτήθηκαν, αναγνωρίζεται άμεσα ως έσοδο στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Για σκοπούς ισολογισμού, το ποσό της αρνητικής φήμης και πελατείας εμφανίζεται μαζί με τα υπόλοιπα άυλα περιουσιακά στοιχεία ως αφαιρετικό.

Όταν η συμφωνία εξαγοράς επιτρέπει την προσαρμογή του τιμήματος για οποιοδήποτε ενδεχόμενο υπάρχει να εκδηλωθεί στο μέλλον κάποιο συγκεκριμένο γεγονός, η υλοποίηση του οποίου θα προκαλέσει τη δημιουργία οποιουδήποτε στοιχείου ενεργητικού ή παθητικού, που θα επιφέρει κάποιο έσοδο ή έξοδο, τότε η τιμή εξαγοράς προσαρμόζεται με την αντίστοιχη πρόβλεψη κατά την ημερομηνία εξαγοράς, με την προϋπόθεση ότι το ποσό αυτό μπορεί να υπολογιστεί με ακρίβεια. Εάν το ενδεχόμενο αυτό δεν πραγματοποιηθεί στο μέλλον, η πρόβλεψη που έχει δημιουργηθεί διαγράφεται με αντίστοιχη επίδραση επί της φήμης και πελατείας που έχει δημιουργηθεί.

Ενοποίηση συμφερόντων: έχουμε στις περιπτώσεις που δεν προκύπτει επικρατέστερο μέλος και οι μέτοχοι των επιχειρήσεων που συνενώνονται έχουν σχεδόν ίσες δυνάμεις επιρροής επί της διαχείρισης της νέας επιχείρησης. Αποτέλεσμα αυτού είναι η από κοινού συνεργασία για την διαχείριση των κινδύνων και τον καταμερισμό των ωφελημάτων.

Στις ενοποιήσεις αυτής της μορφής, όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού των αντίστοιχων επιχειρήσεων συγκεντρώνονται σε ένα κοινό λογαριασμό, τον «λογαριασμό συμφερόντων», ενώ δεν δημιουργείται «φήμη και πελατεία», διότι δεν υπάρχει το στοιχείο της εξαγοράς, όπου το αντίστοιχο τμήμα καθορίζει και τη διαφορά με τη συνολική αξία ή κόστος των αγορασθέντων. Επιπλέον, οποιαδήποτε διαφορά προκύπτει μεταξύ του μετοχικού κεφαλαίου που έχει εκδοθεί και αυτού που έχει αναλάβει η νέα επιχείρηση, θα πρέπει να εμφανίζεται ως προσαρμογή ιδίων συμφερόντων. Τέλος, οι οικονομικές καταστάσεις των ενωμένων επιχειρήσεων πρέπει να λαμβάνουν συγκριτικά στοιχεία του προηγούμενου έτους, σαν η συγχώνευση αυτή να είχε γίνει το προηγούμενο έτος.

Γενικότερα, σε όλες τις περιπτώσεις ενοποίησης επιχειρήσεων θα πρέπει στις οικονομικές καταστάσεις της μονάδας αναφοράς, να γίνεται περιγραφή και να αναφέρονται οι ονομασίες των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, όπως επίσης θα πρέπει να αναφέρονται, οι λογιστικοί χειρισμοί για την υλοποίηση της ενοποίησης, η ημερομηνία από την οποία ισχύει η ενοποίηση καθώς και οι δραστηριότητες ή λειτουργίες που καταργούνται λόγω της ενοποίησης. Στις περιπτώσεις ενοποίησης με εξαγορά, στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικά με το ποσοστό των μετοχών με δικαίωμα ψήφου που εξαγοράζονται, με το κόστος της εξαγοράς και με τον τρόπο καταβολής του τιμήματος εξαγοράς. Όσον αφορά το θέμα της «φήμης και πελατείας», οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιέχουν, τη διάρκεια της περιόδου διαγραφής, αν υπερβαίνει τα 20 έτη και τους λόγους, εάν η διαγραφή δεν γίνεται με σταθερό συντελεστή, θα πρέπει να δίνονται οι λόγοι εφαρμογής της νέας μεθόδου, να αναφέρονται επίσης, σε ποια ποσά του λογαριασμού αποτελεσμάτων περιλαμβάνεται η απόσβεση, το συνολικό ποσό στην αρχή του έτους, οι οποιεσδήποτε μεταβολές γίνονται κατά τη διάρκεια του έτους αλλά και το ποσό διαγραφής που αντιστοιχεί στη χρήση.

### 3.16.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 22.

Γενικά, στην Ελληνική Νομοθεσία, οι συγχωνεύσεις θεωρούνται νομικής μορφής μετασηματισμοί και όχι εξαγορές και λογίζονται με τη μέθοδο της συνάθροισης συμφερόντων. Ακόμη, σε αντίθεση με το ΔΛΠ, σπάνια αναγνωρίζεται υπεραξία, φήμη και πελατεία, η οποία και αποσβένεται σε 5 έτη ισόποσα. Η αρνητική φήμη και πελατεία αναγνωρίζεται μόνο κατά την ενοποίηση και εγγράφεται απευθείας στην καθαρή θέση της επιχείρησης σαν διαφορά ενοποίησης. Οι συγχωνεύσεις ρυθμίζονται στο ελληνικό δίκαιο από ένα εκτενές πλέγμα διατάξεων και για φορολογικούς σκοπούς διέπονται από δύο νομοθετήματα, όπου στο ένα επιβάλλεται η αποτίμηση παγίων σε τρέχουσες αξίες ενώ στο άλλο όχι.<sup>33</sup>

### 3.17.1 Δ.Λ.Π 23-Κόστος Δανεισμού.

Το κόστος δανεισμού που μπορεί να σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληρεί τις προϋποθέσεις αποτελεί τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Τα λοιπά είδη κόστους δανεισμού αναγνωρίζονται ως έξοδα. Το ΔΛΠ ορίζει ως Κόστος Δανεισμού τους τόκους και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για τη λήψη δανείων. Ορίζει ως μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο εκείνο που χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδος προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται, ή για την πώλησή του. Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να μεταφέρεται στα πάγια.

Σκοπός του προτύπου αυτού, είναι ο λογιστικός χειρισμός των χρηματοοικονομικών εξόδων ή τόκων που προκύπτουν από δανεισμό. Περιλαμβάνει τόκους που προέρχονται από βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα δάνεια, από απόσβεση προεξοφλητικών εξόδων σχετικών με δάνεια, από απόσβεση διαφόρων εξόδων σχετικών με τη λήψη δανείων, από χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις που προέρχονται από χρηματοδοτικές μισθώσεις και από συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από δάνεια σε ξένο νόμισμα και θεωρούνται τακτοποίηση του κόστους δανεισμού. Αυτά τα έξοδα υπό ορισμένες προϋποθέσεις είτε θα αναγνωριστούν ως έξοδα έναντι των εσόδων εντός της χρήσης που έχουν επιτευχθεί είτε θα κεφαλαιοποιηθούν.

Ο γενικός κανόνας του προτύπου αυτού καθορίζει ότι τα έξοδα ή το κόστος του δανεισμού θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έξοδα έναντι των εσόδων εντός της χρήσεως κατά την οποία έχουν επιτευχθεί. Εξαιρέση στον κανόνα αυτό αποτελούν τα έξοδα δανεισμού για δάνεια που έχουν δημιουργηθεί για την απόκτηση εγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή αυτά των οποίων η κατασκευή ή προετοιμασία για χρήση διαρκεί αρκετά σημαντικό χρονικό διάστημα. Στις περιπτώσεις αυτές τα έξοδα δανεισμού δεν διαγράφονται ως έξοδα έναντι των εσόδων, αλλά κεφαλαιοποιούνται. Με λίγα λόγια, τα χρηματοοικονομικά έξοδα που είναι άμεσα συνδεδεμένα με την απόκτηση, παραγωγή ή κατασκευή εγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων ενσωματώνονται στο κόστος κτήσεως του εν λόγω στοιχείου, με την προϋπόθεση ότι θα υπάρξουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την επιχείρηση. Οποιαδήποτε άλλα έξοδα σχετικά με τη δημιουργία δανείου, αναγνωρίζονται ως έξοδα που αφορούν τη χρήση μέσα στην οποία έχουν επιτευχθεί.

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

Με βάση τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου, οι οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης θα

<sup>33</sup><http://www.google.com/urlsa=t&rct=j&q=δλπ22&source=web&cd=1&ved=0CCQFjAA&url=http://www.logistisgr/files/dlp/dlp22.doc&ei=6-R6T7iVHIra8APNhtivCA&usg=AFQjCNHNDntTJb99jRvIfbToGEuww2v-Rw&cad=rja>

πρέπει να παρέχουν πληροφορίες, για τον λογιστικό χειρισμό των χρηματοοικονομικών εξόδων από δανεισμό, για το ποσό των χρηματοδοτικών εξόδων που έχει κεφαλαιοποιηθεί και για τη μέθοδο υπολογισμού των χρηματοδοτικών εξόδων προς κεφαλαιοποίηση.<sup>34</sup>

### 3.17.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Κόστος Δανεισμού.

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

### 3.17.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 23.

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

Επίσης, κατά το ΔΛΠ ορίζεται ότι η “κατασκευαστική περίοδος”, οι τόκοι της οποίας κεφαλαιοποιούνται, καταλαμβάνει αποκλειστικά την περίοδο που διαρκεί η κατασκευή του παγίου και οι τόκοι υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου. Η Ελληνική Νομοθεσία, ωστόσο, ορίζει ότι η “κατασκευαστική περίοδος” αρχίζει από τη λήψη του δανείου και οι τόκοι δεν υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου, αλλά κεφαλαιοποιούνται οι τόκοι του δανείου που λήφθηκε για την κατασκευή του συγκεκριμένου ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου. Επιπλέον, σύμφωνα με το ΔΛΠ κοστολογούνται οι τόκοι του επενδυμένου κεφαλαίου, ανεξάρτητα αν το επενδυμένο κεφάλαιο προέρχεται από ειδικό δάνειο που ελήφθη για την επένδυση ή από γενικό δανεισμό. Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία κοστολογούνται μόνο οι τόκοι των ειδικών δανείων που ελήφθησαν για την επένδυση και όχι οι τόκοι των γενικών δανείων μέρος των οποίων επενδύθηκε στο κατασκευαζόμενο πάγιο περιουσιακό στοιχείο.<sup>35</sup>

### 3.18.1 Δ.Λ.Π 24-Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών.

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να επιστήσουν την προσοχή στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία της δύναται να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα

34 <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7798>

35 <http://www.scribd.com/doc/19520975/Εισαγωγή-ΔΙΕΘΝΗ-ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ-ΠΡΟΤΥΠΑ>

ανεξόφλητα υπόλοιπα που αφορούν τα συνδεδεμένα μέρη αυτά.

Συνδεδεμένα σύμφωνα με τις διατάξεις του Προτύπου θεωρούνται δύο μέρη αν το ένα έχει δυνατότητα να ελέγχει το άλλο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή πάνω στο άλλο μέρος κατά την λήψη οικονομικών ή επιχειρηματικών αποφάσεων. Παραδείγματα σχέσεων για τον χαρακτηρισμό δύο μερών ως συνδεδεμένων είναι:

-Σχέση μητρικής με θυγατρική (ΔΛΠ 27)

-Εταιρίες οι οποίες βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο

-Συγγενείς εταιρίες (ΔΛΠ 28)

-Εκπροσώπηση στο Διοικητικό Συμβούλιο εταιρίας και συμμετοχή στην χάραξη της οικονομικής και επιχειρηματικής της πορείας.

Η εφαρμογή του προτύπου αυτού, αποβλέπει στη διασφάλιση αποφυγής να μην επιτευχθούν καθόλου συναλλαγές ή να μην επιτευχθούν στην αξία με την οποία συμφωνήθηκαν, λόγω της υφιστάμενης σχέσης μεταξύ των συνδεδεμένων προσώπων και της επιχείρησης, εάν δεν υπήρχε οποιαδήποτε σχέση μεταξύ τους. Ακόμη με τους κανόνες του προτύπου διασφαλίζεται η αποφυγή να μην ολοκληρωθούν κάποιες συναλλαγές εάν δεν υπάρχει η σχέση των συνδεδεμένων προσώπων. Το βασικότερο κίνητρο εφαρμογής του προτύπου είναι να διασφαλίσει την επιχείρηση από την απώλεια κερδών ή εσόδων ή από την πραγματοποίηση μεγαλύτερων εξόδων από τα αναμενόμενα, λόγω της δυνατότητας που έχουν τα συνδεδεμένα πρόσωπα να ασκούν έλεγχο ή επίδραση επί των λειτουργιών και δραστηριοτήτων της επιχείρησης προς όφελος των ιδίων.

Στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες που αφορούν συναλλαγές με τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, σημαντικές ενδοεταιρικές συναλλαγές, επενδύσεις σε θυγατρικές και συνδεδεμένες επιχειρήσεις καθώς και τα υπόλοιπα από ανοικτούς αλληλόχρεους λογαριασμούς με τις επιχειρήσεις αυτές. Συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα, για τις οποίες θα πρέπει να δοθούν επιπρόσθετες πληροφορίες είναι οι αγοραπωλησίες αγαθών, παγίων, η παροχή ή λήψη υπηρεσιών, συμφωνίες αντιπροσώπευσης, μισθώσεων και παροχής αδειών, χρηματοδοτήσεις και εγγυήσεις και συμβάσεις για θέματα διαχείρισης της επιχείρησης. Ακόμη στις συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα, εκτός από το ότι πρέπει να αναφερθεί η ύπαρξη τους στις οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικά με την ένδειξη του μεγέθους των συναλλαγών είτε σαν απόλυτη αξία είτε σαν ποσοστό, για την αξία ή το ποσοστό των συναλλαγών σε εκκρεμότητα και για το μέγεθος ή την πολιτική της τιμολόγησης που εφαρμόστηκε. Οι συναλλαγές παρόμοιας φύσης μπορεί να αναφέρονται σαν σύνολο, εκτός και αν η περαιτέρω ανάλυση θεωρείται χρήσιμη για την καλύτερη κατανόηση της επίδρασης των συναλλαγών με συνδεδεμένα πρόσωπα. Ωστόσο, ανεξάρτητα από το αν υπήρχαν συναλλαγές ή όχι, με βάση τους κανόνες του προτύπου, η μονάδα αναφοράς θα πρέπει στις καταστάσεις της να αναφέρει ότι υπάρχουν συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα<sup>36</sup>

### 3.18.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών.

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

-Επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική (μέσω συμμετοχικής σχέσης ή δεσπόζουσας επιρροής)

-Θυγατρικές των παραπάνω εταιριών ή συνδεδεμένες προς τις παραπάνω εταιρίες.

Επίσης, κατά την Ελληνική Νομοθεσία, οι γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να γίνονται στο προσάρτημα περιλαμβάνουν:

-Για εταιρίες στις οποίες υπάρχει συμμετοχή άνω του 10% του κεφαλαίου τους, παρατίθεται ανάλυση ή οποία περιλαμβάνει την έδρα, την επωνυμία, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων και το συνολικό αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσης για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις για κάθε μία από αυτές.

36 <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7799>

-Η μητρική εταιρία μπορεί να παραλείπει στο προσάρτημά της την αναγραφή των ιδίων κεφαλαίων και του αποτελέσματος των θυγατρικών εφόσον οι πληροφορίες αυτές περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από αυτήν.

Τέλος, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ, οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και προς συνδεδεμένες εταιρίες αντίστοιχα, πρέπει να εμφανίζονται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς του Ισολογισμού.

### 3.18.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 24.

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

Τέλος, άλλη σημαντική διαφορά με το πρότυπο αυτό,έγκειται στις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται στο προσάρτημα. Στο προσάρτημα πρέπει να παρατίθεται, για τις εταιρείες που υπάρχει συμμετοχή άνω του 10% του κεφαλαίου τους, ανάλυση η οποία περιλαμβάνει την έδρα, την επωνυμία, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων και το συνολικό αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσης για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις για κάθε μια από αυτές. Ωστόσο,η μητρική εταιρεία μπορεί να παραλείπει στο προσάρτημα της την αναγραφή των ιδίων κεφαλαίων και του αποτελέσματος των θυγατρικών, εφόσον οι πληροφορίες αυτές περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες καταστάσεις πουκαταρτίζονται από αυτήν.<sup>37</sup>

### **3.19.1 Δ.Λ.Π 26-Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.**

Προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία: είναι διευθετήσεις, με βάση τις οποίες η οικονομική οντότητα χορηγεί παροχές στο προσωπικό της, κατά ή μετά τη λήξη της υπηρεσίας (είτε με τη μορφή ετήσιου εισοδήματος είτε με ένα εφάπαξ ποσό), όταν τέτοιες παροχές ή οι εισφορές των εργοδοτών προς αυτές, μπορεί να προσδιοριστούν ή να εκτιμηθούν, πριν από την έξοδο από την υπηρεσία, με βάση τους όρους ενός εγγράφου ή την πρακτική της οικονομικής οντότητας. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, όπου καταρτίζονται τέτοιες οικονομικές καταστάσεις.

Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μερικές φορές αναφέρονται με διάφορα άλλα ονόματα, όπως συνταξιοδοτικά προγράμματα, προγράμματα συνταξιοδότησης επί ετήσιας βάσης ή προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία. Το Πρότυπο θεωρεί ότι ένα πρόγραμμα παροχών εξόδου από την υπηρεσία είναι μια αναφέρουσα οντότητα, η οποία παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις,χωριστά από τους εργοδότες των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα. Όλα τα άλλα Πρότυπα εφαρμόζονται για τις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.

Το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με άλλες μορφές παροχών απασχόλησης προσωπικού, όπως αποζημιώσεις λόγω τερματισμού της υπηρεσίας, διευθετήσεις αναβαλλόμενων αποζημιώσεων, παροχές αποχώρησης μετά από μακροχρόνια υπηρεσία, ειδικά προγράμματα πρόωρης εξόδου από την υπηρεσία ή οικειοθελούς αποχώρησης, προγράμματα υγείας και πρόνοιας ή πρόσθετων παροχών. Προγράμματα του τύπου κρατικών κοινωνικών ασφαλίσεων αποκλείονται επίσης από το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου. Το ΔΛΠ 19,Παροχές σε εργαζομένους,αναφέρεται στον προσδιορισμό του κόστους των παροχών εξόδου από την υπηρεσία στις οικονομικές καταστάσεις των εργοδοτών,που έχουν τέτοια προγράμματα. Συνεπώς το Πρότυπο αυτό εδώ

<sup>37</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/log-sxedio>

συμπληρώνει το ΔΛΠ 19.

Οι οικονομικές καταστάσεις ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία, είτε καθορισμένων παροχών είτε καθορισμένων εισφορών, περιέχουν και τις ακόλουθες πληροφορίες:

- α) κατάσταση των μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές
- β) περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών
- γ) περιγραφή του προγράμματος και των επιδράσεων κάθε μεταβολής στο πρόγραμμα κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Οι οικονομικές καταστάσεις που υποβάλλονται από προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία περιλαμβάνουν τα ακόλουθα, όπου συντρέχει περίπτωση:

- α) κατάσταση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές, που γνωστοποιεί τα περιουσιακά στοιχεία στο τέλος της περιόδου κατάλληλα ταξινομημένα, τη βάση αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, λεπτομέρειες κάθε μιας επένδυσης που υπερβαίνει είτε το 5% των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές είτε το 5% κάθε κατηγορίας ή τύπου χρεογράφων, λεπτομέρειες κάθε επένδυσης στον εργοδότη, υποχρεώσεις εκτός από την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.
- β) κατάσταση μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων για παροχές που περιλαμβάνει τις εργοδοτικές εισφορές, εισφορές εργαζομένων, έσοδα επενδύσεων όπως τόκοι και μερίσματα, παροχές πληρωθείσες ή πληρωτέες (αναλυόμενες π.χ. ως παροχές εξόδου από την υπηρεσία, θανάτου και ανικανότητας και καταβολής εφάπαξ ποσών), έξοδα διοικητικής λειτουργίας, φόροι εισοδήματος, κέρδη και ζημίες από εκποίηση επενδύσεων και μεταβολές στην αξία των επενδύσεων καθώς και άλλα έσοδα και έξοδα
- γ) περιγραφή της χρηματοδοτικής πολιτικής
- δ) για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, μια περιγραφή των ουσιωδών αναλογιστικών παραδοχών που έγιναν και τη μέθοδο που χρησιμοποιήθηκε για να υπολογιστεί η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών εξόδου από την υπηρεσία.

Η έκθεση ενός προγράμματος παροχών εξόδου από την υπηρεσία περιέχει περιγραφή του προγράμματος, είτε ως μέρος των οικονομικών καταστάσεων είτε ως χωριστή έκθεση. Μπορεί να περιέχει τα ονόματα των εργοδοτών και των ομάδων εργαζομένων που καλύπτει, τον αριθμό συμμετεχόντων που λαμβάνουν παροχές και τον αριθμό λοιπών συμμετεχόντων, ταξινομημένων κατάλληλα, το είδος του προγράμματος-καθορισμένων εισφορών ή καθορισμένων παροχών καθώς και περιγραφή των τυχόν όρων τερματισμού του προγράμματος.<sup>38</sup>

### **3.20.1 Δ.Λ.Π 27-Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις.**

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όμιλο επιχειρήσεων που υπάγεται στον έλεγχο μιας μητρικής εταιρείας, καθώς και καθώς και για τον χειρισμό και την παρουσίαση των επενδύσεων της μητρικής εταιρείας στις θυγατρικές της, μέσα στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής. Αντίθετα, δεν εφαρμόζεται όταν πρόκειται για τους λογιστικούς χειρισμούς ενοποίησης, τους λογιστικούς χειρισμούς επενδύσεων σε συνδεδεμένες και για λογιστικούς χειρισμούς επενδύσεων σε κοινοπραξίες. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

**Έλεγχος:** είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης των χρηματοοικονομικών και επιχειρηματικών πολιτικών μιας οικονομικής οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.  
**Όμιλος:** είναι μια μητρική εταιρεία και όλες οι θυγατρικές της.  
**Μητρική:** είναι μια οικονομική οντότητα που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.  
**Θυγατρική:** είναι μια οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας επιχείρησης χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη οικονομική οντότητα (γνωστή

<sup>38</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7855>



ως μητρική εταιρεία).

Ατομικές (χωριστές) οικονομικές καταστάσεις: είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρεία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρεία ή από μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

Δικαιώματα μειοψηφίας: είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική.

Μη ελέγχουσες συμμετοχές: είναι το μέρος των ιδίων κεφαλαίων μιας θυγατρικής που δεν αναλογούν, απευθείας ή έμμεσα, σε μητρική εταιρεία.

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις: είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις όλων των επιχειρήσεων στις δραστηριότητες των οποίων η μονάδα αναφοράς ασκεί άμεσο ή έμμεσο έλεγχο, λόγω υπεροχής δικαιωμάτων ψήφου. Η μητρική επιχείρηση, που εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να περιλαμβάνει σε αυτές όλες τις θυγατρικές, εσωτερικού και εξωτερικού, εκτός αν η σχέση της με τη θυγατρική είναι προσωρινή, για το λόγο ότι αγοράστηκε με σκοπό τη μεταβίβαση, ή αν η θυγατρική λειτουργεί κάτω από μακροχρόνιο περιορισμό εξαγωγής συναλλάγματος. Η ενοποίηση των ισολογισμών της μητρικής με τις εξαρτημένες της επιχειρήσεις επιτυγχάνεται με την άθροιση κάθε στοιχείου, το οποίο προκύπτει από όλους τους ισολογισμούς προς ενοποίηση και με την εφαρμογή ορισμένων τακτοποιήσεων.

Το ποσό της επένδυσης της μητρικής στην κάθε θυγατρική-εξαρτημένη θα πρέπει να διαγράφεται με το ανάλογο ποσοστό του μετοχικού κεφαλαίου της αντίστοιχης θυγατρικής. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων των θυγατρικών θα πρέπει να περιλαμβάνει διάθεση των αποτελεσμάτων μεταξύ της μητρικής και των συμφερόντων της μειοψηφίας. Ο λογαριασμός των συμφερόντων μειοψηφίας στις ενοποιημένες καταστάσεις θα πρέπει να εμφανίζεται στους ενοποιημένους ισολογισμούς ξεχωριστά από την καθαρή θέση και τις τρέχουσες υποχρεώσεις του ομίλου και πρέπει να περιλαμβάνει το υπόλοιπο και το μερίδιο της μειοψηφίας μέσα από τα ίδια κεφάλαια, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί κατά την ημερομηνία της εξαγοράς-ενοποίησης, ενώ τα ενδοεταιρικά υπόλοιπα, οι συναλλαγές και τα απραγματοποίητα κέρδη θα πρέπει να διαγράφονται πλήρως. Τα αποτελέσματα από τις λειτουργίες μιας θυγατρικής θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες καταστάσεις από την ημερομηνία εξαγοράς της επιχείρησης και μέχρι και την ημερομηνία της πώλησης της. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ετοιμάζονται με την εφαρμογή κοινών λογιστικών αρχών ως προς τον χειρισμό όμοιων συναλλαγών. Εάν αυτό δεν είναι δυνατό, τότε θα πρέπει να δοθεί η ανάλογη επεξήγηση.

Οι ενοποιημένες καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν τις ακόλουθες πληροφορίες αναφορικά με όλες τις θυγατρικές:

α) κατάσταση όλων των σημαντικών θυγατρικών επιχειρήσεων, στην οποία να αναφέρεται η επωνυμία, το ποσοστό συμμετοχής και το ποσοστό δικαιώματος ψήφου, εάν είναι διαφορετικό από το ποσοστό των μετοχών

β) τους λόγους για τους οποίους οι οικονομικές καταστάσεις συγκεκριμένης θυγατρικής δεν περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες καταστάσεις

γ) τους λόγους δημιουργίας της σχέσης μητρικής-θυγατρικής, στην περίπτωση κατά την οποία η μητρική δεν κατέχει περισσότερο από το 50% του μετοχικού κεφαλαίου της θυγατρικής

δ) τους λόγους για τους οποίους μια εταιρεία δεν είναι θυγατρική, παρά το γεγονός ότι η επένδυση σε αυτή ξεπερνά το 50% του μετοχικού της κεφαλαίου και την επίδραση από την απόκτηση ή διάθεση θυγατρικής πάνω στην οικονομική θέση της επιχείρησης κατά την ημερομηνία αναφοράς και ως προς τα συγκριτικά στοιχεία.

Μία μητρική δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όταν:

α) Είναι θυγατρική στο σύνολό της, ή σχεδόν στο σύνολό της και έχει την έγκριση των μετόχων μειοψηφίας. Θα πρέπει όμως να γνωστοποιεί το όνομα και την έδρα της μητρικής της

β) Οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της εταιρίας δε διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές)

γ) Δεν έχει υποβάλει, ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων της σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά.

δ) Η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρία της μητρικής εταιρίας δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.

Κατά το ΔΛΠ, εάν οι ζημιές μίας θυγατρικής είναι υψηλότερες από τα δικαιώματα μειοψηφίας της θυγατρικής, τότε οι ζημιές όλες της θυγατρικής λογίζονται στα αποτελέσματα του ομίλου (δεν παίρνει ΔΜ), εκτός εάν η ίδια η μειοψηφία δεσμευθεί να καλύψει τις ζημιές της θυγατρικής. Εάν την επόμενη περίοδο η θυγατρική έχει κέρδη τότε σταδιακά πρέπει να αρχίζει να καλύπτει την αναλογία της προηγούμενης ζημίας των δικαιωμάτων.

Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και των θυγατρικών συνήθως καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία. Επιτρέπεται όμως να καταρτίζονται σε διαφορετικές ημερομηνίες, με διαφορά όμως όχι μεγαλύτερη των τριών μηνών. Στη περίπτωση που υπάρχει η ανωτέρω διαφορά θα πρέπει να γίνονται διορθώσεις των επιδράσεων, σημαντικών γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ των ημερομηνιών κλεισίματος.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές μεθόδους. Αν αυτό δεν είναι δυνατόν πρέπει να γνωστοποιείται μαζί με τις αναλογίες των κονδυλίων στα οποία έχουν εφαρμοστεί διαφορετικές λογιστικές μέθοδοι. Στο ισολογισμό της μητρικής εταιρείας οι συμμετοχές στις ενοποιούμενες θυγατρικές που δεν κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση (η δεν συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) θα αντιμετωπίζονται λογιστικά είτε στο κόστος είτε σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Η ίδια λογιστική θα εφαρμόζεται σε κάθε κατηγορία επενδύσεων.<sup>39</sup>

### 3.20.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις.

Ο Ν.2190/1920 ορίζει τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, ενοποιημένες καταστάσεις συντάσσουν όσες επιχειρήσεις έχουν τα δύο από τα τρία κάτωθι κριτήρια για 2 συνεχή χρόνια:

-Ενοποιημένο σύνολο ενεργητικού πάνω από € 3.700.000

-Ενοποιημένο κύκλο εργασιών πάνω από € 7.400.000

-Μέσο αριθμό υπαλλήλων πάνω από 250.

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

Η τεχνική ενοποίησης είναι η ίδια με τα ΔΛΠ. Ωστόσο, η διαφορά της εγγραφής συμφητισμού μεταξύ κόστους συμμετοχής και καθαρής θέσης θυγατρικής ονομάζεται διαφορά ενοποίησης και λογίζεται στην καθαρή θέση. Όταν είναι χρεωστική είναι δυνατό να λογισθεί στα άλλα πάγια περιουσιακά στοιχεία και να αποσβένεται σε 5 χρόνια. Ακόμα, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία τα δικαιώματα μειοψηφίας και οι διαφορές ενοποίησης αποτελούν μέρος των ενοποιημένων ιδίων κεφαλαίων. Όσον αφορά τις συγγενείς επιχειρήσεις, το άρθρο 106 του Ν. 2190/1920 ορίζει τη διαδικασία εμφάνισης τους στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το άρθρο αυτό ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης, εμφανίζεται

<sup>39</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7800>

είτε ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο και αποσβένεται, (εφάπαξ ή εντός πενταετίας), είτε αφαιρετικά (στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς)των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού.

### 3.20.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 27.

Σύμφωνα με τις βασικές λογιστικές αρχές για την απόδειξη ύπαρξης ελέγχου θα πρέπει να υπάρχει συμμετοχή τουλάχιστον κατά 20% σε μετοχές ή δικαιώματα ψήφου, ενώ σύμφωνα με το πρότυπο αυτό απαιτείται ποσοστό 50%, χωρίς να σημαίνει ότι αν η επιχείρηση δεν κατέχει αυτό το ποσοστό δεν υπάρχει περίπτωση δημιουργίας σχέσης μητρικής-θυγατρικής. Ακόμη, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, τα δικαιώματα μειοψηφίας και οι διαφορές ενοποίησης αποτελούν μέρος των ενοποιημένων ιδίων κεφαλαίων, ενώ σύμφωνα με το πρότυπο το συμφέρον μειοψηφίας πρέπει να εμφανίζεται στους ενοποιημένους ισολογισμούς ξεχωριστά από την καθαρή θέση και τις τρέχουσες υποχρεώσεις.<sup>40</sup>

#### 3.21.1 Δ.Λ.Π 28-Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις. Όμως, δεν ισχύει για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που κατέχονται από:

α)οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων  
β)αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες και παρόμοιες οικονομικές οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις που κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση.

Το πρότυπο καθορίζει τον τρόπο του λογιστικού χειρισμού και της παρουσίασης των επενδύσεων σε συνδεδεμένες εταιρείες στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Η συγγενής επιχείρηση είναι μια οικονομική οντότητα που μπορεί να μην έχει εταιρική μορφή, όπως είναι ένας συνεταιρισμός, επί της οποίας ο επενδυτής ασκεί σημαντική επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε συμμετοχή σε κοινοπραξία. Η βασική διαφορά με τις εξαρτημένες επιχειρήσεις βρίσκεται στο μέγεθος της επίδρασης που μπορεί να ασκηθεί. Στις εξαρτημένες, ο επενδυτής μπορεί να ασκήσει απόλυτο έλεγχο, πράγμα το οποίο δεν ισχύει στις συγγενείς. Μάλιστα το παρόν πρότυπο αναφέρεται σε “άσκηση επίδρασης” και όχι σε “άσκηση ελέγχου”. Ως “σημαντική επίδραση” θεωρείται η δυνατότητα συμμετοχής στον καθορισμό της οικονομικής και λειτουργικής πολιτικής μιας επιχείρησης, χωρίς όμως να υπάρχει η δυνατότητα απόλυτου ελέγχου. Εάν ένας επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, τουλάχιστον το 20% των μετοχών μιας επιχείρησης με δικαίωμα ψήφου, τότε θεωρείται ότι μπορεί να έχει “σημαντική επίδραση” πάνω στις αποφάσεις της επιχείρησης, ανεξαρτήτως αν υπάρχουν και άλλοι επενδυτές με το ίδιο ή μεγαλύτερο ποσοστό.

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας οικονομικής οντότητας.

Έλεγχος είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης των οικονομικών και επιχειρηματικών πολιτικών μιας οικονομικής οντότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Η μέθοδος της καθαρής θέσης είναι η λογιστική αντιμετώπιση κατά την οποία η επένδυση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος και προσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της εκδότριας. Τα αποτελέσματα του επενδυτή περιλαμβάνουν το μερίδιό του στα κέρδη και τις ζημίες της εκδότριας.

Ατομικές οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική εταιρεία ή επενδυτή σε συγγενή εταιρεία ή από μέλος κοινοπραξίας σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, στην οποία οι επενδύσεις αντιμετωπίζονται λογιστικά βάσει του άμεσου συμμετοχικού

<sup>40</sup>[http://www.google.com/urlsa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0CD8QFjAC&url=http://www.logistik.o.com/data1/28.doc&ei=WLCWT9n\\_Eo-K4gStu91G&usq=AFOjCNFce5wr5jmmHO46mDOh7-pU5mbmtg](http://www.google.com/urlsa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0CD8QFjAC&url=http://www.logistik.o.com/data1/28.doc&ei=WLCWT9n_Eo-K4gStu91G&usq=AFOjCNFce5wr5jmmHO46mDOh7-pU5mbmtg)

δικαιώματος και όχι βάσει των παρουσιαζόμενων αποτελεσμάτων και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των εκδοτριών.

Σημαντική επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος ή από κοινού έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

Θυγατρική είναι μια οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένης μιας οικονομικής οντότητας χωρίς εταιρική μορφή όπως είναι ένας συνεταιρισμός, που ελέγχεται από μία άλλη οικονομική οντότητα (γνωστή ως μητρική εταιρεία).

Σημαντική επιρροή: Αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω θυγατρικών), τουλάχιστον 20% των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι αυτός ασκεί σημαντική επιρροή, εκτός αν υπάρχει σαφής απόδειξη περί του αντιθέτου. Αντίθετα, αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω θυγατρικών), λιγότερο από το 20% των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι αυτός δεν ασκεί σημαντική επιρροή, εκτός αν η επιρροή αυτή μπορεί να αποδειχθεί καθαρά. Μια σημαντική ή πλειοψηφική κυριότητα από έναν άλλον επενδυτή, δεν εμποδίζει αναγκαστικά έναν επενδυτή από το να ασκεί σημαντική επιρροή. Η ύπαρξη της σημαντικής επιρροής από έναν επενδυτή καθίσταται πρόδηλη συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:

- α) αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας
- β) συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής σε αποφάσεις που αφορούν μερίσματα ή άλλες διανομές
- γ) σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας
- δ) ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού.

Οι μέθοδοι καταχώρησης της επένδυσης στα βιβλία της επιχείρησης είναι δύο:

1) Μέθοδος κόστους. Με βάση τις αρχές της μεθόδου αυτής η επένδυση σε συνδεδεμένη επιχείρηση αναγνωρίζεται στα βιβλία του επενδυτή σε τιμή κόστους. Η κατανομή κερδών από τα αποτελέσματα χρήσεως ή τα αδιανέμητα κέρδη που αποκτήθηκαν μετά την εξαγορά της συνδεδεμένης, αναγνωρίζονται σαν έσοδο στα βιβλία του επενδυτή. Η διανομή κερδών πέραν αυτών που αποκτήθηκαν μετά την εξαγορά, θεωρείται ως αποπληρωμή της επένδυσης και αφαιρείται από το κόστος της, δηλαδή πιστώνεται σε αυτό.

2) Μέθοδος καθαρής θέσης. Με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης η επένδυση καταχωρείται αρχικά στην τιμή κτήσεως, η οποία στη συνέχεια μεταβάλλεται σύμφωνα με τα κέρδη ή τις ζημιές που δημιουργούνται μετά την εξαγορά της επιχείρησης, με πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού αποτελεσμάτων αντιστοίχως. Η αξία της επένδυσης μειώνεται με τη διανομή των κερδών που πηγάζουν από τα αποτελέσματα της χρήσεως της συνδεδεμένης μετά την εξαγορά των μετοχών από τον επενδυτή. Το λογιστικό υπόλοιπο της επένδυσης είναι πιθανό να διαφοροποιηθεί και από αλλαγές των ιδίων συμφερόντων της συνδεδεμένης, οι οποίες δεν επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσεως, όπως είναι η επανεκτίμηση πάγιων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, οι συναλλαγματικές διαφορές και οποιαδήποτε άλλα κέρδη ή ζημιές επηρεάζουν τα ίδια συμφέροντα της συνδεδεμένης. Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης της συνδεδεμένης επιχείρησης, ο επενδυτής, συνήθως, χρησιμοποιεί τις πλέον πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις της συνδεδεμένης που είναι διαθέσιμες σε αυτόν. Εάν προκύψει οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ του κόστους εξαγοράς της συνδεδεμένης και του ποσοστού του μεριδίου του αγοραστή από την καθαρή αξία των περιουσιακών στοιχείων της συνδεδεμένης, τότε η διαφορά αυτή υπολογίζεται με βάση τις οδηγίες του ΔΛΠ 22. Στην περίπτωση κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις της συνδεδεμένης επιχείρησης έχουν ετοιμαστεί βάσει διαφορετικών λογιστικών αρχών από αυτές που εφαρμόζονται από τον επενδυτή, θα πρέπει να αναμορφωθούν με διορθωτικές εγγραφές, έτσι ώστε να ακολουθούν τις ίδιες λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται και από τον επενδυτή στην ετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων.

Το μερίδιο που κατέχει ένας όμιλος σε μία συγγενή εταιρεία είναι το σύνολο των συμμετοχών της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της σε εκείνη τη συγγενή επιχείρηση. Οι

συμμετοχές των λοιπών συγγενών επιχειρήσεων ή κοινοπραξιών του ομίλου παραλείπονται για το σκοπό αυτό. Όταν μια συγγενής επιχείρηση έχει θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, τα κέρδη ή οι ζημίες και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία που προσμετρώνται με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, είναι εκείνα που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου της συγγενούς επιχείρησης επί των κερδών ή των ζημιών και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών της). Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές με υπερκείμενα και υποκείμενα μέρη μεταξύ του επενδυτή (συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων θυγατρικών του) και μιας συγγενούς επιχείρησης αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή μόνον κατά την έκταση της μη σχετιζόμενης συμμετοχής του επενδυτή σε εκείνη τη συγγενή επιχείρηση. Συναλλαγές με υπερκείμενα μέρη είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από μία συγγενή επιχείρηση προς τον επενδυτή. Συναλλαγές με υποκείμενα μέρη είναι για παράδειγμα οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων από τον επενδυτή προς μία συγγενή επιχείρηση. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες που προκύπτουν από τις συναλλαγές αυτές απαλείφεται.

Οι επενδύσεις στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα πρέπει να εμφανίζονται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός και εάν η απόκτηση της επένδυσης είναι προσωρινή με απώτερο στόχο την πώληση της στο εγγύς μέλλον ή εάν στη γεωγραφική θέση που λειτουργεί, υπάρχουν αυστηροί και μακροπρόθεσμοι περιορισμοί εξαγωγής συναλλάγματος, γεγονός το οποίο απαγορεύει στον επενδυτή την εκμετάλλευση των οικονομικών ωφελημάτων από τη συνδεδεμένη επιχείρηση. Ωστόσο, η επένδυση σε συνδεδεμένη επιχείρηση θα πρέπει να μην αποτιμάται στην καθαρή θέση της επένδυσης, όταν ο επενδυτής δεν ασκεί πλέον σημαντική επίδραση επί της συνδεδεμένης, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι διατηρεί την επένδυση αυτή ή όταν η συνδεδεμένη λειτουργεί κάτω από αυστηρούς μακροχρόνιους περιορισμούς εξαγωγής συναλλάγματος, που δεν επιτρέπουν τη μεταφορά χρηματικών πόρων.

Η επένδυση σε συγγενή επιχείρηση λογιστικοποιείται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, από την ημερομηνία που καθίσταται συγγενής επιχείρηση. Υπεραξία που σχετίζεται με μία συγγενή επιχείρηση περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία της επένδυσης. Όμως, η απόσβεση εκείνης της υπεραξίας δεν επιτρέπεται και συνεπώς δεν περιλαμβάνεται στον καθορισμό του μεριδίου του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς. Οποιαδήποτε υπέρβαση του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων της συγγενούς πέραν του κόστους της επένδυσης εξαιρείται από τη λογιστική αξία της επένδυσης και αντ' αυτού περιλαμβάνεται ως έσοδο στον προσδιορισμό του μεριδίου του επενδυτή στο κέρδος ή τη ζημία της συγγενούς, στην περίοδο κατά την οποία αποκτάται η επένδυση. Το μερίδιο του επενδυτή επί των κερδών ή των ζημιών της συγγενούς επιχείρησης προσαρμόζεται καταλλήλως μετά την απόκτηση ώστε να ληφθεί υπόψη, για παράδειγμα, η απόσβεση αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων βάσει των εύλογων αξιών τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Ομοίως, το μερίδιο του επενδυτή επί των κερδών ή των ζημιών της συγγενούς επιχείρησης προσαρμόζεται καταλλήλως μετά την απόκτηση για ζημίες απομείωσης που αναγνωρίζονται από τη συγγενή επιχείρηση, όπως για υπεραξία ή ενσώματα πάγια στοιχεία.

Εάν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι η αξία της επένδυσης σε συνδεδεμένη επιχείρηση πιθανόν να έχει μειωθεί, τότε για τον υπολογισμό της αξίας της επένδυσης θα πρέπει είτε να υπολογίζεται η τρέχουσα αξία του μεριδίου του επενδυτή με βάση τις μελλοντικές χρηματικές ροές που αναμένεται να δημιουργηθούν από τις δραστηριότητες της συνδεδεμένης επιχείρησης και το αναμενόμενο ποσό είσπραξης από την πώληση της επένδυσης στη συνδεδεμένη, είτε θα πρέπει να υπολογίζεται η τρέχουσα αξία των αναμενόμενων χρηματικών ροών από εισπράξεις μερισμάτων εκ μέρους της συνδεδεμένης, πλέον οποιουδήποτε ποσού προέλθει από την πώληση της. Κάτω από τις κατάλληλες προϋποθέσεις και οι δύο μέθοδοι θα πρέπει να δώσουν το ίδιο αποτέλεσμα.

Οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία. Το μερίδιο του

επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες τέτοιων συγγενών επιχειρήσεων, καθώς και η λογιστική αξία των επενδύσεων αυτών, γνωστοποιούνται χωριστά. Το μερίδιο του επενδυτή σε τυχόν διακοπείσες δραστηριότητες τέτοιων συγγενών επιχειρήσεων γνωστοποιείται επίσης χωριστά. Για τις επενδύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα πρέπει οι οικονομικές καταστάσεις να περιέχουν, κατάσταση στην οποία να αναφέρονται και να περιγράφονται όλες οι σημαντικές επενδύσεις, να αναφέρεται το ποσοστό της κατεχόμενης επένδυσης ως προς το κεφάλαιο της κάθε συνδεδεμένης, το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που πηγάζουν από την επένδυση καθώς και η μέθοδος υπολογισμού της αξίας των επενδύσεων αυτών. Οι επενδύσεις που έχουν υπολογιστεί με τη μέθοδο της καθαρής θέσης θα πρέπει να εμφανίζονται ως μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία στον ισολογισμό. Τέλος, το ποσοστό που αναλογεί από τα ετήσια αποτελέσματα της συνδεδεμένης θα πρέπει να εμφανίζεται ξεχωριστά στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.<sup>41</sup>

### 3.21.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 28.

Το άρθρο 106 του Ν. 2190/1920 ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο στοιχείο και αποσβένεται είτε αφαιρετικά, στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς, των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού, ενώ οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας των συνδεδεμένων επιχειρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα. Αντίθετα, το πρότυπο αυτό, ορίζει ότι η επένδυση αρχικά καταχωρείται με το κόστος κτήσης και στη συνέχεια η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται ανάλογα με το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συνδεδεμένης.

Με βάση το άρθρο 28 του ΚΒΣ, η αποτίμηση των συμμετοχών συνδεδεμένων επιχειρήσεων δε διαφέρει σε σχέση με την αποτίμηση των χρεογράφων γενικά, γίνεται δηλαδή στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τρέχουσας και κόστους κτήσης. Σύμφωνα με το ΔΛΠ όμως, οι οικονομικές καταστάσεις (όχι ενοποιημένες) της μητρικής επιχείρησης μπορεί να απεικονίζουν την αξία των συμμετοχών σε θυγατρικές είτε στο κόστος κτήσης, είτε σε αναπροσαρμοσμένες τιμές, είτε με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Επίσης, το άρθρο 26 του ΚΒΣ, όπως και το άρθρο 29 του ΚΦΕ, επιβάλλουν στις Ελληνικές επιχειρήσεις να κλείνουν χρήση είτε στις 30 Ιουνίου, είτε στις 31 Δεκεμβρίου κάθε χρόνου. Κατ' εξαίρεση μόνο, επιτρέπουν οι διατάξεις αυτές τη μετάθεση της σχετικής ημερομηνίας, ώστε να προσαρμόζεται στην αντίστοιχη ημερομηνία μητρικής, αλλά μόνο όταν η τελευταία συμμετέχει στο κεφάλαιο της πρώτης με ποσοστό τουλάχιστον 50%. Ωστόσο, με βάση το ΔΛΠ, επιχειρήσεις που υπάγονται σε ενοποίηση πρέπει να κλείνουν χρήση σε ημερομηνίες που δεν απέχουν περισσότερο από τρεις μήνες από τις αντίστοιχες ημερομηνίες της μητρικής επιχείρησης.

### 3.22.1 Δ.Λ.Π 29-Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες.

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

Το παρόν Πρότυπο δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό, από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Το πότε η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, καθίσταται αναγκαία, αποτελεί θέμα κρίσης. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία

<sup>41</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7801>

περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

α) ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ένα σχετικώς σταθερό ξένο νόμισμα. Τα ποσά τοπικού νομίσματος που κατέχονται, επενδύονται αμέσως για να διατηρείται η αγοραστική δύναμη

β) ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα χρηματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος, αλλά βάσει ενός σχετικώς σταθερού ξένου νομίσματος. Οι τιμές μπορεί να αναφέρονται σε αυτό το νόμισμα

γ) πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, ακόμη και αν η περίοδος αυτή είναι μικρή

δ) επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών

ε) το σωρευτικό ποσοστό πληθωρισμού μέσα σε τρία έτη, πλησιάζει ή υπερβαίνει το 100%.

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

Σκοπεύοντας στην εξασφάλιση της δίκαιης εικόνας του ισολογισμού μιας επιχείρησης, το πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο και τη μέθοδο αποτίμησης και παρουσίασης όλων των μη χρηματικών ή μη χρηματικά ισοδύναμων στοιχείων με την εφαρμογή των δύο διαφορετικών μεθόδων, του ιστορικού κόστους και του τρέχοντος κόστους. Εδώ, ως χρηματικά ή μη χρηματικά ισοδύναμα στοιχεία θεωρούνται τα μετρητά και τα υπόλοιπα των πελατών και προμηθευτών. Ακόμη, το πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για το λογιστικό χειρισμό της συνεχόμενης αύξησης του κόστους χρηματοδότησης, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η χρηματοδότηση πραγματοποιήθηκε για κεφαλαιουχικές δαπάνες, όπως επίσης και για το λογιστικό χειρισμό του κέρδους ή της ζημιάς που προέκυψε από την διαμόρφωση των μη χρηματικών ή μη χρηματικά ισοδύναμων στοιχείων. Οι αξιώσεις παρουσίασης του προτύπου αυτού αναφέρονται στον καθορισμό του γεγονότος της διαμόρφωσης των αξιών των διαφόρων στοιχείων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσης και αυτών της συγκριτικής περιόδου. Ακόμη αναφέρονται στον καθορισμό της μεθόδου που εφαρμόστηκε για την ετοιμασία των εν λόγω οικονομικών καταστάσεων, ιστορικού ή τρέχοντος κόστους και του δείκτη τιμών που έχει εφαρμοστεί τόσο για το τρέχον όσο και για το προηγούμενο έτος.

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

- Το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις και τα αντίστοιχα κονδύλια των προηγούμενων χρήσεων έχουν αναπροσαρμοστεί, λόγω μεταβολών της γενικής αγοραστικής δύναμης του νομίσματος στο οποίο τηρούνται τα βιβλία και εμφανίζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού

- Αν οι οικονομικές καταστάσεις βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού ή του τρέχοντος κόστους

- Η ταυτότητα και το επίπεδο του γενικού δείκτη τιμών κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και η μεταβολή του δείκτη κατά την διάρκεια της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσης.

Τέλος, θα πρέπει να αναφέρουμε ότι η εισαγωγή του προτύπου αυτού δεν εμφανίζει διαφορές με τα ήδη ισχύοντα της Ελληνικής Νομοθεσίας, ούτε και προκύπτουν ζητήματα όσον αφορά τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.<sup>42</sup>

42 <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7802>

### **3.23.1 Δ.Λ.Π 30-Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων.**

Το ΔΛΠ 30 εφαρμόζεται από τις τράπεζες και τα λοιπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που καλύπτουν διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μέχρι την 31/12/2006. Για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που καλύπτουν διαχειριστικές περιόδους που ξεκινούν από την 1/1/2007 και μετά, εφαρμόζεται το ΔΠΧΠ 7–Χρηματοοικονομικά Μέσα:Γνωστοποιήσεις, το οποίο αντικαθιστά το ΔΛΠ 30.

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, ο όρος τράπεζα περιλαμβάνει όλα τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, των οποίων μια από τις κύριες δραστηριότητες είναι να δέχονται καταθέσεις και να δανείζονται κεφάλαια με σκοπό την παροχή δανείων και τις επενδύσεις. Αυτό το Πρότυπο αφορά αυτές τις επιχειρήσεις, είτε έχουν τη λέξη τράπεζα στην επωνυμία τους είτε όχι. Οι τράπεζες αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό και με επιρροές επιχειρηματικό τομέα παγκόσμια. Πολλοί ιδιώτες και οργανισμοί κάνουν χρήση των τραπεζών είτε ως καταθέτες είτε ως δανειζόμενοι. Οι τράπεζες παίζουν ένα σπουδαίο ρόλο στη διατήρηση της εμπιστοσύνης στο νομισματικό σύστημα, μέσω της στενής σχέσης τους με τις διοικητικές αρχές και τις κυβερνήσεις και των κανόνων που επιβάλλονται σε αυτές από τις κυβερνήσεις. Συνεπώς υπάρχει σημαντικό και ευρύτερο ενδιαφέρον για την καλή κατάσταση των τραπεζών και ειδικότερα για τη φερεγγυότητα και τη ρευστότητά τους και για το σχετικό βαθμό κινδύνου που συνεπάγονται διάφοροι τύποι των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τους. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες και, συνεπώς, οι απαιτήσεις της λογιστικής παρακολούθησης και πληροφόρησης των τραπεζών διαφέρουν από εκείνες των άλλων εμπορικών επιχειρήσεων. Αυτό το Πρότυπο αναγνωρίζει τις ειδικές ανάγκες τους. Επίσης ενθαρρύνει την παρουσίαση ενός σχολιασμού στις οικονομικές καταστάσεις, που αναφέρεται σε θέματα όπως η διαχείριση και ο έλεγχος της ρευστότητας και του κινδύνου. Η παρουσίαση εκτενών, αξιόπιστων και χρήσιμων γνωστοποιήσεων κρίνεται ιδιαίτερα σημαντική.

Οι οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες αναφορικά με τις λογιστικές αρχές που έχουν εφαρμοστεί όσον αφορά στην αναγνώριση των βασικών μορφών εσόδων, στην αποτίμηση επενδύσεων και χρεογράφων, στη μέθοδο της διάκρισης των συναλλαγών για την αναγνώριση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, στον τρόπο υπολογισμού των ζημιών από δάνεια και παραχωρήσεις καθώς και στην διαγραφή τους όταν δεν είναι δυνατόν να εισπραχθούν και τέλος, στη βάση του καθορισμού επιβαρύνσεων για κινδύνους που αναλαμβάνει η τράπεζα, καθώς και του λογιστικού τους χειρισμού. Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα θα γνωστοποιεί τις εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της (δάνεια και απαιτήσεις, επενδύσεις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία) για αυτές τις τέσσερις κατηγορίες ως το ελάχιστο.

Ο λογαριασμός Αποτελεσμάτων μιας τράπεζας θα πρέπει να παρουσιάζει ομαδοποιημένα τα έσοδα και τα έξοδα ανά βασική κατηγορία ή μορφή εσόδων ή εξόδων. Ο συμψηφισμός των διαφόρων ποσών δεν επιτρέπεται, για να είναι δυνατή η αξιολόγηση της αποδοτικότητας του κάθε κλάδου δραστηριότητας της τράπεζας καθώς και της αποδοτικότητας των διαφόρων περιουσιακών της στοιχείων. Ο συμψηφισμός επιτρέπεται μόνο για τις κατηγορίες καθαρών κερδών από συναλλαγές με χρεόγραφα, καθαρών κερδών από ξένο συνάλλαγμα και καθαρών κερδών από επενδύσεις σε χρεόγραφα. Επίσης, επιτρέπεται όπου υπάρχει νομικό δικαίωμα συμψηφισμού από την αναμενόμενη πώληση περιουσιακού στοιχείου ή από την εξόφληση υποχρέωσης, όπως συμβαίνει στις περιπτώσεις όπου υπάρχει επιδικία για επισφάλειες. Η κατάσταση Αποτελεσμάτων πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνει:

-Τόκοι και συναφή έσοδα



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

Στον ισολογισμό μιας τράπεζας, τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού πρέπει να είναι ομαδοποιημένα και ταξινομημένα με τρόπο που να αντιπροσωπεύουν τη δυνατότητα ρευστοποίησης τους. Ο διαχωρισμός των υπολοίπων σε καταθέσεις με άλλες τράπεζες, άλλες χρηματαγορές ή σε ποσά οφειλόμενα σε διάφορους καταθέτες είναι χρήσιμος, γιατί παρουσιάζει τον τομέα στον οποίο στηρίζει τις λειτουργίες της ή από τον οποίο εξαρτώνται οι εργασίες της τράπεζας. Η κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού θα πρέπει να εμφανίζεται στη δίκαιη αξία της. Σε αρκετές περιπτώσεις οι τράπεζες εμπλέκονται σε συναλλαγές, που δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν στα λογιστικά τους βιβλία και κατά συνέπεια να εμφανιστούν στις οικονομικές τους καταστάσεις. Οι συναλλαγές αυτές μπορεί να δημιουργήσουν διάφορες δεσμεύσεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις, οι οποίες μπορεί να είναι μετακλητές ή αμετάκλητες. Το μέγεθος των συναλλαγών αυτής της μορφής για τους τραπεζικούς οργανισμούς είναι συνήθως σημαντικά μεγάλο, λόγω της φύσεως των εργασιών τους. Για τέτοιου είδους συναλλαγές οι οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών θα πρέπει να παρέχουν αναλύσεις και πληροφορίες σχετικά με το είδος και το συνολικό ποσό της δέσμευσης της τράπεζας για την παροχή αμετάκλητων πιστώσεων, το είδος και το συνολικό ποσό των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και δεσμεύσεων της τράπεζας, τα οποία δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της και είναι σχετικά με τις εγγυητικές φερεγγυότητας, τραπεζικής απόδοσης, εγγυητικές καλής εκτέλεσης. Ακόμη σχετικά με στοιχεία που σχετίζονται με ποσοστά επιτοκίων ή ισοτιμίες συναλλάγματος και με ενδεχόμενες υποχρεώσεις που συνήθως λήγουν από μόνες τους εντός βραχυπρόθεσμου χρονικού διαστήματος. Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα (τράπεζα) πρέπει να γνωστοποιεί:

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

Οι ημερομηνίες ή περίοδοι λήξεως των απαιτήσεων και υποχρεώσεων είναι αρκετά σημαντικές ως προς την επίδραση που μπορεί να έχουν στη ρευστότητα της τράπεζας καθώς και ως προς τους κινδύνους που είναι πιθανό να προέρχονται από το ύψος των επιτοκίων και των ισοτιμιών συναλλάγματος κατά την στιγμή της λήξης. Η κάθε κατηγορία των στοιχείων αυτών θα πρέπει να ομαδοποιείται με βάση την χρονική διάρκεια μέχρι τη λήξη τους. Οι καταθέσεις σε πρώτη ζήτηση ή οι χρηματοδοτήσεις σε πρώτη ζήτηση, στις περισσότερες περιπτώσεις παραμένουν χωρίς ενάσκηση του δικαιώματος απόσυρσης ή αποπληρωμής και η πραγματική τους ημερομηνία λήξης είναι πολύ μεταγενέστερη της συμβατικής. Σε αυτές τις περιπτώσεις και για τους σκοπούς του προτύπου αυτού, εφαρμόζεται η συμβατική ημερομηνία λήξης.

Για τις ζημίες που προέρχονται από δάνεια και διάφορες χορηγήσεις, οι οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών θα πρέπει να περιέχουν πληροφορίες σχετικά με τη λογιστική αρχή βάσει της οποίας έχει γίνει η αναγνώριση της ζημίας, με τη λεπτομερή ανάλυση της διαμόρφωσης της πρόβλεψης για ζημίες από δάνεια, όπως το αρχικό υπόλοιπο της πρόβλεψης, την

πραγματοποιούμενη ζημία περιόδου, την πρόσθετη πρόβλεψη περιόδου, την ανάκτηση ζημιών που έχουν ήδη διαγραφεί σε προηγούμενη περίοδο και το λογιστικό υπόλοιπο στο τέλος της χρήσης. Ακόμη, θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες για το συνολικό ποσό της πρόβλεψης κατά τηνημερομηνία του ισολογισμού και για το συνολικό ποσό των δανείων που δεν έχουν επιβαρυνθεί με τόκους. Οποιαδήποτε πρόβλεψη για ζημίες από δάνεια και διάφορες χορηγήσεις, πέραν των συγκεκριμένων και αποδεδειγμένων ζημιών, θα πρέπει να διαγράφονται από τα κέρδη εις νέο και να εμφανίζονται στην διανομή των αποτελεσμάτων χρήσεως της τράπεζας. Η πρόβλεψη αυτή δεν θεωρείται γενική για το λόγο ότι γίνεται για συγκεκριμένο πελάτη και συγκεκριμένο δάνειο, για το οποίο εκτιμάται ότι πιθανόν να προκύψει επισφάλεια, σε αντίθεση με την γενική πρόβλεψη, που υπολογίζεται στο συνολικό ποσό των υπολοίπων από δάνεια και χορηγήσεις. Σε περιπτώσεις πρόβλεψης για ζημίες από δάνεια και διάφορες χορηγήσεις, που έγινε σε προηγούμενες χρήσεις και η οποία στην τρέχουσα χρήση δεν θεωρείται πλέον αναγκαία λόγω ανάκτησης ή διαφοροποίησης των λόγων που οδήγησαν στη δημιουργία της, η αντίστοιχη μείωση επηρεάζει τα κέρδη εις νέον της τρέχουσας χρήσης και όχι το λογαριασμό αποτελεσμάτων της χρήσεως. Πέραν όμως των παραπάνω προβλέψεων, το εν λόγω Πρότυπο επιτρέπει την δημιουργία πρόσθετης πρόβλεψης για επισφάλειες, όπως προβλέπεται και από την νομοθεσία, με τη διαφορά ότι η πρόβλεψη αυτή δεν αναγνωρίζεται ως έξοδο της αντίστοιχης χρήσης, αλλά εμφανίζεται στη διανομή κερδών εις νέον. Επιπλέον, η διαγραφή δανείων και παροχών από επισφάλειες μπορεί να αναγνωρισθεί, μόνο όταν αυτά είναι πλέον γεγονός μετά από την ολοκλήρωση και των νομικών μέτρων που έχουν ληφθεί προς είσπραξη τους και το ύψος της ζημιάς μπορεί να καθορισθεί με ακρίβεια.

### 3.23.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων.

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

#### Ενεργητικό:

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

#### Υποχρεώσεις:

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

Η κατάσταση αποτελεσμάτων πρέπει να περιλαμβάνει:

- Τόκοι και εξομοιούμενα έσοδα
- Τόκοι και εξομοιούμενα έξοδα
- Έσοδα από τίτλους
- Έσοδα προμηθειών
- Έξοδα προμηθειών
- Αποτελέσματα χρηματοοικονομικών πράξεων (καθαρό αποτέλεσμα από πωλήσεις χρεογράφων, καθαρό υπόλοιπο από τις δραστηριότητες στον τομέα συναλλάγματος και από αγοραπωλησίες

χρηματοδοτικών μέσων).

Επίσης κατά την Ελληνική Νομοθεσία τα πιστωτικά ιδρύματα πρέπει να εφαρμόζουν σε ότι αφορά το περιεχόμενο του προσαρτήματος και επιπρόσθετα οφείλουν να γνωστοποιούν τα εξής:

- Για τα μειωμένης εξασφάλισης στοιχεία του Παθητικού αναλυτικά στοιχεία κάθε δανείου που υπερβαίνει το 10% του συνολικού ποσού κ για τα λοιπά δάνεια, οι γενικοί κανόνες που τα διέπουν
- Ανάλυση απαιτήσεων και υποχρεώσεων ανάλογα με την εναπομένουσα χρονική διάρκεια
- Αναλογία των διαφόρων κατηγοριών εσόδων, ανά γεωγραφική αγορά,εφ' όσον από την άποψη της οργάνωσης του πιστωτικού ιδρύματος, οι αγορές αυτές διαφέρουν σημαντικά
- Ποσά προκαταβολών και πιστώσεων προς μέλη των οργάνων που ασκούν διοίκηση
- Ανάλυση των μεταβιβάσιμων τίτλων σε εισηγμένους και μη
- Ανάλυση διαφόρων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και λογαριασμών εσόδων, αν αυτά θεωρούνται σημαντικά
- Το συνολικό ποσό στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, αφού μετατραπούν σε εγχώριο νόμισμα
- Κατάσταση των εκκρεμών κατά την ημέρα κλεισίματος προθεσμιακών εργασιών, με διάκριση τους σε πράξεις αντιστάθμισης ή εμπορικού σκοπού.

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

### 3.23.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 30.

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του προτύπου αυτού και των βασικών λογιστικών αρχών σημειώνονται στα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων. Άλλη διαφορά τους είναι στα στοιχεία που πρέπει να γνωστοποιούνται. Όσον αφορά το τι ορίζει το πρότυπο γι' αυτή την περίπτωση αναφέρονται παραπάνω. Σύμφωνα με τις ελληνικές διατάξεις οι τράπεζες οφείλουν να γνωστοποιούν για τα μειωμένης εξασφάλισης στοιχεία του παθητικού, αναλυτικά στοιχεία κάθε δανείου που υπερβαίνει το 10% του συνολικού ποσού και για τα λοιπά δάνεια. Ανάλυση απαιτήσεων και υποχρεώσεων ανάλογα με την εναπομένουσα χρονική διάρκεια, αναλογία των διαφόρων κατηγοριών εσόδων, ανά γεωγραφική αγορά, εφόσον οι αγορές αυτές διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους, κατά την άποψη των τραπεζών. Ακόμη, θα πρέπει να γνωστοποιούνται, ποσά προκαταβολών και πιστώσεων προς μέλη των οργάνων που ασκούν διοίκηση, ανάλυση των μεταβιβάσιμων τίτλων σε εισηγμένους και μη, το συνολικό ποσό στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα αφού μετατραπούν σε εγχώριο και κατάσταση των εκκρεμών κατά την ημέρα κλεισίματος προθεσμιακών εργασιών, με διάκριση τους σε πράξεις αντιστάθμισης ή εμπορικού σκοπού.<sup>43</sup>

### 3.24.1 Δ.Λ.Π 31-Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των μελών των κοινοπραξιών και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας. Με τον όρο κοινοπραξία εννοούμε ένα συμβατικός διακανονισμό, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο. Εάν ένα από τα μέρη της γραπτής συμφωνίας δεν εξασκεί οποιοδήποτε έλεγχο μαζί με τα υπόλοιπα μέρη, τότε το μέρος αυτό θεωρείται και ονομάζεται επενδυτής της κοινοπραξίας.

<sup>43</sup>[http://www.google.com/urlsa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CC8QFjAA&url=http://www.logistis.gr/files/dlp/dlp30.doc&ei=YCCYTHMMa704QTEhpHFBg&usq=AFOjCNG\\_3AYGbk7OCKNEs7NuWVnkgPyw](http://www.google.com/urlsa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CC8QFjAA&url=http://www.logistis.gr/files/dlp/dlp30.doc&ei=YCCYTHMMa704QTEhpHFBg&usq=AFOjCNG_3AYGbk7OCKNEs7NuWVnkgPyw)

Όμως, το πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές μελών κοινοπραξιών, σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες που κατέχονται από:

α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων

β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts) και παρόμοιες οικονομικές οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις που κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω των αποτελεσμάτων ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση.

Οι κοινοπραξίες έχουν πολλές και διάφορες μορφές και δομές. Το Πρότυπο εντοπίζει τρεις γενικότερες μορφές:

α) από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες

β) από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία

γ) από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες.

Τα ακόλουθα χαρακτηριστικά είναι κοινά σε όλες τις κοινοπραξίες: i) δύο ή περισσότερα μέλη κοινοπραξίας δεσμεύονται μέσω συμβατικού διακανονισμού, ii) ο συμβατικός διακανονισμός κατοχυρώνει τον από κοινού έλεγχο.

Από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες: Οι δραστηριότητες ορισμένων κοινοπραξιών αφορούν τη χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και άλλων πόρων των μελών της κοινοπραξίας παρά την ίδρυση μιας κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας, ή άλλης οικονομικής οντότητας ή επιχειρηματικής δομής διακριτής από τα ίδια τα μέλη της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας χρησιμοποιεί τα δικά του ενσώματα πάγια και διατηρεί τα δικά του αποθέματα. Επίσης πραγματοποιεί τα δικά του έξοδα και υποχρεώσεις και αντλεί τη δική του χρηματοδότηση, δημιουργώντας δικές του δεσμεύσεις. Οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας μπορεί να διεξάγονται από υπαλλήλους του μέλους, παράλληλα με όμοιες δραστηριότητες του μέλους. Η συμφωνία της κοινοπραξίας συνήθως προβλέπει έναν τρόπο με τον οποίο τα έσοδα από την πώληση προϊόντος της κοινοπραξίας και κάθε έξοδο που πραγματοποιείται για την κοινοπραξία κατανέμεται μεταξύ των μελών της.

Από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία: Μερικές κοινοπραξίες προϋποθέτουν τον από κοινού έλεγχο και συχνά την από κοινού κυριότητα, από τα μέλη της κοινοπραξίας, ενός ή περισσότερων περιουσιακών στοιχείων, που συνεισφέρονται στην κοινοπραξία ή αποκτώνται για αυτήν και προορίζονται αποκλειστικά για τους σκοπούς της. Τα περιουσιακά στοιχεία αυτά χρησιμοποιούνται προς όφελος των μελών της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας μπορεί να λάβει ένα μερίδιο του προϊόντος των περιουσιακών στοιχείων και καθένας επιβαρύνεται με το συμφωνηθέν μερίδιο των εξόδων που πραγματοποιούνται. Αυτές οι κοινοπραξίες δεν συνεπάγονται την ίδρυση μιας κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας ή άλλης οικονομικής οντότητας ή επιχειρηματικής δομής διακριτής από τα ίδια τα μέλη της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας ασκεί έλεγχο πάνω στο μερίδιό του επί των μελλοντικών οικονομικών οφελών, μέσω του μεριδίου του στο από κοινού ελεγχόμενο περιουσιακό στοιχείο.

Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες: Από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα είναι μια κοινοπραξία, που συνεπάγεται την ίδρυση μιας κεφαλαιουχικής ή προσωπικής εταιρείας, ή άλλης οικονομικής οντότητας στην οποία κάθε μέλος έχει συμμετοχή. Η οικονομική οντότητα λειτουργεί με τον ίδιο τρόπο όπως άλλες οικονομικές οντότητες, εκτός από το γεγονός ότι ένας συμβατικός διακανονισμός μεταξύ των μελών της κοινοπραξίας προβλέπει κοινό έλεγχο πάνω στην οικονομική δραστηριότητα της οικονομικής οντότητας. Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα έχει στον έλεγχό της τα περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας, αναλαμβάνει υποχρεώσεις, προβαίνει σε έξοδα και αποκτά έσοδα. Μπορεί να συνάπτει συμβάσεις στο όνομά της και να αντλεί χρηματοδότηση για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας δικαιούται ένα μερίδιο των κερδών της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας, μολονότι μερικές από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες περιλαμβάνουν και τη διαμοίραση του προϊόντος της κοινοπραξίας.

Ωστόσο, οποιαδήποτε και αν είναι η μορφή της σύμβασης αυτής, θα πρέπει να περιέχει τα

ακόλουθα βασικά στοιχεία, όπως είναι, η περιγραφή της αναλαμβανόμενης δραστηριότητας, η διάρκεια της κοινοπραξίας, τον διορισμό επιτροπής για την παρακολούθηση και διαχείριση του έργου, τα δικαιώματα ψήφου των μερών της, το ύψος της οικονομικής συνδρομής του κάθε ενός από τα μέρη και το μερίδιο του κάθε μέρους ως προς το αποτέλεσμα της κοινοπραξίας. Ακόμη, το κοινό και σημαντικό χαρακτηριστικό για όλες τις μορφές κοινοπραξιών είναι ο από κοινού έλεγχος που καθορίζεται μέσα από ειδική σύμβαση για το σκοπό αυτό, μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών για τη διεκπεραίωση συγκεκριμένου έργου.

Οι λογιστικοί χειρισμοί και οι μέθοδοι αναφοράς στις οικονομικές καταστάσεις των μερών μιας κοινοπραξίας διακρίνονται σε:

- α) μέθοδο αναλογικής ενοποίησης
- β) μέθοδος της καθαρής θέσης.

Μέθοδος αναλογικής ενοποίησης: Η εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης σημαίνει ότι ο ισολογισμός του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ελέγχει από κοινού, καθώς και το μερίδιό του στις υποχρεώσεις για τις οποίες έχει την από κοινού ευθύνη. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων του μέλους της κοινοπραξίας περιλαμβάνει το μερίδιό του στα έσοδα και στα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας. Πολλές από τις διαδικασίες που αρμόζουν στην εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης είναι όμοιες προς τις διαδικασίες ενοποίησης των επενδύσεων σε θυγατρικές. Όσον αφορά την αναλογική ενοποίηση, δεν αρμόζει να συμψηφίζονται περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις με την αφαίρεση άλλων υποχρεώσεων ή περιουσιακών στοιχείων, καθώς και εσόδων και εξόδων με την αφαίρεση άλλων εσόδων και εξόδων, εκτός εάν υπάρχει νομικό δικαίωμα συμψηφισμού και ο συμψηφισμός αντιπροσωπεύει το αναμενόμενο αποτέλεσμα ως προς τη ρευστοποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

Μέθοδος της καθαρής θέσης: Οποιοδήποτε συμφέρον προκύπτει από μια κοινοπραξία, καταγράφεται αρχικά σε αξίες κόστους και το υπόλοιπο που προκύπτει διαμορφώνεται σταδιακά με τις διάφορες αλλαγές που επέρχονται στο μερίδιο του κάθε μέρους μέσα από τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της κοινοπραξίας. Τα αναλογούντα αποτελέσματα χρήσεως της κοινοπραξίας εμφανίζονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων του κάθε μέρους. Η χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης υποστηρίζεται από εκείνους που ισχυρίζονται ότι δεν είναι σωστό να ενοποιούνται τα πλήρως ελεγχόμενα στοιχεία με τα από κοινού ελεγχόμενα στοιχεία, καθώς και από όσους πιστεύουν ότι τα μέλη της κοινοπραξίας ασκούν ουσιώδη επιρροή, παρά κοινό έλεγχο, σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα. Το Πρότυπο δεν συνιστά τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, γιατί η αναλογική ενοποίηση αντικατοπτρίζει καλύτερα την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα της συμμετοχής του μέλους της κοινοπραξίας σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα, δηλαδή τον έλεγχο στο μερίδιο του μέλους της κοινοπραξίας επί των μελλοντικών οικονομικών ωφελημάτων. Παρ' όλα αυτά, το Πρότυπο επιτρέπει τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, ως εναλλακτικό χειρισμό, όταν αναγνωρίζονται οι συμμετοχές στις από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες.

Τέλος, αξίζει να αναφερθούν οι αξιώσεις παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων όπως τις ορίζει το πρότυπο. Έτσι, στις από κοινού έλεγχος εργασιών κοινοπραξίες, το κάθε μέρος της πρέπει να εμφανίζει, τόσο στις δικές του οικονομικές καταστάσεις όσο και στις ενοποιημένες, πληροφορίες για τα στοιχεία του ενεργητικού που τελούν υπό τον δικό του έλεγχο, τις υποχρεώσεις που έχει δημιουργήσει μέσα από την κοινοπραξία, τα έξοδα με τα οποία έχει επιβαρυνθεί και το μερίδιο των εισοδημάτων που προέκυψε από την λειτουργία. Στις από κοινού έλεγχος στοιχείων ενεργητικού και παθητικού κοινοπραξίες θα πρέπει το κάθε μέρος της να εμφανίζει εκτός από τις παραπάνω πληροφορίες και τα έσοδα από την πώληση του μεριδίου του, ενώ στις από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες οι αξιώσεις παρουσίασης είναι όμοιες με των άλλων δύο μορφών κοινοπραξιών.

### 3.24.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 31.

Η σημαντικότερη διαφορά έγκειται στο ότι τα ΔΛΠ προβλέπουν 3 είδη κοινοπραξίας για λογιστικούς σκοπούς, ενώ υπό το ισχύον νομοθετικό καθεστώς η μοναδική έννοια κοινοπρακτικής δραστηριότητας που αναγνωρίζεται φορολογικά είναι η ιδίτυπη ένωση επιτηδευματιών για επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού, που αποδεικνύεται βάσει εγγράφου συμφωνητικού σύστασης κατατεθειμένου στην αρμόδια εφορία. Στη περίπτωση αυτή η φορολογική υποχρέωση διαμορφώνεται στο επίπεδο της κοινοπραξίας και όχι των κοινοπρακτούντων μερών.<sup>44</sup>

### 3.25.1 Δ.Λ.Π 32-Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση.

Σκοπός του Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ισχύει για την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την προοπτική του εκδότη, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους και την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται. Οι διατάξεις του ΔΛΠ 32 σχετικά με τις γνωστοποιήσεις, ισχύουν για διαχειριστικές χρήσεις που λήγουν μέχρι και την 31/12/2006, οπότε και αντικαθίστανται από το ΔΠΧΠ 7-Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις.

Σύμφωνα με το Πρότυπο, τα χρηματοοικονομικά μέσα διακρίνονται στον ισολογισμό με βάση την ουσιαστική τους υπόσταση και όχι τον νομικό τους τύπο είτε ως υποχρέωση προς εξόφληση με μετρητά, είτε ως έντιμη υποχρέωση. Όσα μέσα εμπεριέχουν ταυτόχρονα μία καθαρή υποχρέωση προς εξόφληση και μία έντιμη υποχρέωση, πρέπει να διαχωρίζονται, να λογιστικοποιούνται και να παρουσιάζονται ξεχωριστά. Τα στοιχεία του ενεργητικού, είτε ενσώματα είτε ασώματα, δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά στοιχεία, για το λόγο ότι δεν παρέχουν στην επιχείρηση άμεσο δικαίωμα είσπραξης μετρητών, αλλά της παρέχουν τη δυνατότητα απόκτησης μετρητών. Το ίδιο ισχύει και για άλλα περιουσιακά στοιχεία, όπως οι προπληρωμές εξόδων, μέσα από τις οποίες μια επιχείρηση μπορεί να αναμένει ή να έχει μελλοντικά έσοδα, αλλά δεν της παρέχουν το δικαίωμα είσπραξης μετρητών. Χρηματοοικονομικά μέσα αποτελούν όλες οι συμβατικές και μη υποχρεώσεις και δικαιώματα, που συνδέονται ή αφορούν μεταβίβαση μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών μέσων, τα οποία παρέχουν το άμεσο δικαίωμα είσπραξης ή πληρωμής μετρητών. Τα χρηματοοικονομικά μέσα συνίστανται σε οποιαδήποτε σύμβαση, η οποία δημιουργεί χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού και παθητικού σε μια επιχείρηση ή παρέχει δικαίωμα συμμετοχής στην καθαρή θέση μιας άλλης επιχείρησης. Ως μέσο συμμετοχής στην καθαρή θέση θεωρείται οποιαδήποτε σύμβαση αποδεικνύει την ύπαρξη συμφέροντος στην υπολειμματική αξία των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της. Συμβάσεις συναλλαγών με αγαθά, στις οποίες το κάθε μέρος έχει το δικαίωμα εξόφλησης με μετρητά ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικά μέσα, με εξαίρεση όταν συνεχίζουν να υφίστανται τυχόν αξιώσεις της επιχείρησης, οι οποίες προκύπτουν από την εν λόγω σύμβαση και αφορούν οποιαδήποτε συναλλαγή αφορά σε εμπορεύματα, όταν οι αξιώσεις αυτές έχουν καθοριστεί από την σύναψη της σύμβασης και όταν αναμένεται να εκπληρωθούν με την παράδοση των αγαθών.

Ως χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού θεωρούνται τα μετρητά, τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης ή οποιουδήποτε άλλου χρηματοοικονομικού μέσου άλλης επιχείρησης, οποιοδήποτε συμβατικό δικαίωμα ανταλλαγής χρηματοοικονομικών μέσων με άλλη επιχείρηση και οι τίτλοι συμμετοχής στα ίδια κεφάλαια μιας επιχείρησης. Αντίθετα, εάν μια επιχείρηση αποκτήσει οποιοδήποτε δικαίωμα αγοράς των ιδίων μετοχών, αυτό δεν αποτελεί χρηματοοικονομικό στοιχείο

<sup>44</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7803>

ενεργητικού. Χρηματοοικονομικά στοιχεία παθητικού θεωρούνται η απόδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου του ενεργητικού προς άλλη επιχείρηση ή η ανταλλαγή οποιωνδήποτε χρηματοοικονομικών μέσων με άλλη επιχείρηση. Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού μιας επιχείρησης θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Η αντιστάθμιση των δύο επιτρέπεται μόνο όταν υφίσταται εκτελεστό νομικό δικαίωμα συμψηφισμού των αναγνωρισμένων ποσών και όταν έχει γίνει προγραμματισμός εξόφλησης με συμψηφισμό και εξόφληση του υπολοίπου ή με ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και παράλληλη εξόφληση της υφιστάμενης υποχρέωσης. Οι γενικοί διακανονισμοί συμψηφισμού, συνήθως εφαρμόζονται από χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δημιουργούνται πολλαπλές συμβάσεις για διαφορετικά χρηματοοικονομικά μέσα με ένα συγκεκριμένο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, έτσι ώστε αν το πρόσωπο αυτό αθετήσει τις υποχρεώσεις του ως προς ένα από τα μέσα αυτά, ο οργανισμός έχει το δικαίωμα συμψηφισμού και των υπολοίπων χρηματοοικονομικών μέσων, με την προϋπόθεση ότι ισχύουν και οι δύο όροι που αναφέρθηκαν αμέσως παραπάνω. Συμψηφισμός υποχρέωσης και απαίτησης επιτρέπεται μόνο όταν υπάρχει: i) Έννομο δικαίωμα συμψηφισμού, ii) Πρόθεση ταυτόχρονης ρευστοποίησης της απαίτησης με την υποχρέωση.

Τα χρηματοοικονομικά μέσα διακρίνονται σε πρωτεύοντα και παράγωγα. Τα πρωτεύοντα περιλαμβάνουν μέσα όπως είναι οι χρεώστες, οι πιστωτές και οι συμμετοχικοί τίτλοι ενώ τα παράγωγα περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά δικαιώματα, προθεσμιακά συμβόλαια, προαγορές ή προπωλήσεις ή δικαιώματα ανταλλαγής κεφαλαίου σε ξένο νόμισμα. Ο εκδότης χρηματοοικονομικών μέσων θα πρέπει να τα ταξινομεί είτε ως υποχρεώσεις είτε ως συμμετοχικούς τίτλους ή ως ίδια δικαιώματα, ανάλογα με τους όρους της αρχικής σύμβασης και το διαχωρισμό μεταξύ χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και τίτλου συμμετοχής. Το βασικό κριτήριο διαχωρισμού μεταξύ χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και τίτλου συμμετοχής στην καθαρή θέση μιας επιχείρησης, είναι η ύπαρξη συμβατικής υποχρέωσης μεταβίβασης μετρητών ή άλλων χρηματοπιστωτικών μέσων από το ένα μέρος της σύμβασης προς το άλλο.

Για κάθε μια από τις ομάδες χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού, παθητικού και τίτλων συμμετοχής, πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικές με το μέγεθος και τη φύση των χρηματοοικονομικών μέσων και τις λογιστικές αρχές και τα κριτήρια που εφαρμόστηκαν για την αναγνώριση και αποτίμηση τους. Η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να περιγράφει στις σημειώσεις επί των οικονομικών της καταστάσεων τους στόχους και την πολιτική που εφαρμόζει για τη διαχείριση των διαφόρων χρηματοοικονομικών κινδύνων. Αυτό πρέπει να περιλαμβάνει και περιγραφή της πολιτικής την οποία ακολουθεί για αντισταθμιστικά μέτρα κινδύνων, όπου αυτά εφαρμόζονται. Οι αξιώσεις, όσον αφορά την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων, στοχεύουν στη διευκόλυνση της αξιολόγησης της έκτασης των κινδύνων, οι οποίοι μπορεί να προέρχονται από τον κίνδυνο τιμών, που είναι πιθανό να οφείλεται σε διακυμάνσεις ισοτιμιών συναλλάγματος, επιτοκίων αγοράς και μεταβολές στις τιμές που ισχύουν στην αγορά. Άλλοι κίνδυνοι είναι, ο κίνδυνος απώλειας εισπράξεων λόγω πιστωτικής πολιτικής, κίνδυνος έλλειψης ρευστότητας για κάλυψη τρεχουσών απαιτήσεων και ο κίνδυνος ταμειακών ροών από μείωση μελλοντικών εισροών μετρητών.

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

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

### 3.25.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση.

Όσον αφορά τις μέχρι τη λήξη επενδύσεις και από άποψη λογιστικής παρακολούθησης και

αποτιμήσεων, ο Ν. 2190/1920 διακρίνει τους τίτλους σε:

i)Χρεόγραφα

ii)Τίτλοι με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης

iii)Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων (τίτλοι που δεν συνιστούν ούτε συμμετοχές ούτε χρεόγραφα). Η αρχική καταχώριση, κατά την Ελληνική Νομοθεσία, γίνεται στο κόστος κτήσης, με τη διαφορά ότι τα ειδικά έξοδα κτήσης τίτλων επένδυσης καταχωρούνται στα τρέχοντα έξοδα της χρήσεως στην οποία αποκτώνται οι τίτλοι.

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

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

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

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

Οι διαφορές αποτίμησης καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης.

### 3.25.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 32.

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

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

Επίσης, η επιχείρηση θα πρέπει να αποφασίσει εάν επιθυμεί να εφαρμόσει αντισταθμιστική λογιστική, κατά την οποία τα κέρδη ή οι ζημίες από παράγωγα μέσα συμψηφίζονται με κέρδη ή ζημίες από αντισταθμισμένα κονδύλια με τα οποία συνδέονται. Τέλος η Ελληνική Νομοθεσία δεν απαιτεί καμία γνωστοποίηση, σε αντίθεση με το Πρότυπο αυτό.<sup>45</sup>

### **3.26.1 Δ.Λ.Π 33-Κέρδη ανά Μετοχή.**

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να θεσπίσει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή, που θα βελτιώσουν τη σύγκριση των επιδόσεων διαφόρων οικονομικών οντοτήτων κατά την ίδια λογιστική περίοδο που καλύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας οικονομικής οντότητας. Μολονότι στα δεδομένα των κερδών ανά μετοχή υπάρχουν περιορισμοί, λόγω διαφορετικών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των κερδών, ωστόσο ένας σταθερά προσδιορισμένος παρονομαστής βελτιώνει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων. Το Πρότυπο εστιάζεται στον παρονομαστή του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή. Το Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ και των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς και από εκείνες που βρίσκονται στη διαδικασία έκδοσης νέων τίτλων ή δυνητικά μετατρέψιμων τίτλων που πρόκειται να αναληφθούν μετά από δημόσια εγγραφή. Ο όρος κοινές μετοχές περιλαμβάνει και οποιοδήποτε

<sup>45</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7804>



χρηματοοικονομικό στοιχείο το οποίο παρέχει στον κάτοχο του το δικαίωμα ανταλλαγής του με κοινές μετοχές. Στην περίπτωση κατά την οποία μια επιχείρηση εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που συνοδεύονται από τις καταστάσεις της ίδιας, τότε ο δείκτης αυτός μπορεί να υπολογιστεί και να γνωστοποιηθεί μόνο για τις ενοποιημένες καταστάσεις.

Τα ποσά που συνυπολογίζονται για τον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία που αναλογεί στους μετόχους κοινών μετοχών, μετά την αφαίρεση μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών. Οι επιχειρήσεις πρέπει να παρουσιάζουν τόσο τα βασικά κέρδη ανά μετοχή όσο και τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται διαιρώντας τα κέρδη ή τις ζημίες της χρήσεως που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών με τον μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά την διάρκεια της χρήσεως. Τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη την επήρεια, που θα είχε η εξάσκηση συμβολαίων ή δικαιωμάτων έκδοσης κοινών μετοχών ή μετατροπής σε κοινές μετοχές ή στην έκδοση κοινών μετοχών, τα οποία μοιράζονται στα κέρδη της εταιρίας. Η επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει τα βασικά και τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή στην κατάσταση των αποτελεσμάτων για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών, που έχει διαφορετικό δικαίωμα στην διανομή των καθαρών κερδών της χρήσεως. Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τον αριθμητή και παρανομαστή του υπολογισμού τόσο των κοινών κερδών ανά μετοχή, όσο και των μειωμένων κερδών ανά μετοχή.

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

α) Βασική μέθοδος

β) Μέθοδος μειωμένων εσόδων ανά μετοχή.

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

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

Επίσης αξίζει να αναφερθεί ότι μια επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει στις οικονομικές της καταστάσεις και στις σημειώσεις επ' αυτών, τα βασικά και τα μειωμένα έσοδα ανά μετοχή για κάθε ομάδα μετοχών με διαφορετικά δικαιώματα επιμερισμού κερδών, παρέχοντας παράλληλα τα διαμορφωμένα συγκριτικά στοιχεία. Θα πρέπει επίσης να εμφανίζει τα ποσά που αποτελούν τον αριθμητή στον υπολογισμό των βασικών και μειωμένων εσόδων ανά μετοχή, όπως και τα ποσά με τα οποία έχουν τυχόν προσαρμοστεί τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης. Τέλος, θα πρέπει να εμφανίζει το μέσο σταθμικό αριθμό των μετοχών που εφαρμόστηκε ως παρανομαστής για τον υπολογισμό των βασικών και μειωμένων εσόδων ανά μετοχή.

### 3.26.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 33.

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει τίποτα σχετικό με την υποχρέωση γνωστοποίησης των Κερδών ανά Μετοχή από τις επιχειρήσεις σε αντίθεση με το Πρότυπο που ορίζει την υποχρέωση από την επιχείρηση την γνωστοποίηση του αριθμητή και παρανομαστή του υπολογισμού τόσο των κοινών κερδών ανά μετοχή, όσο κ των μειωμένων κερδών ανά μετοχή.<sup>46</sup>

### **3.27.1 Δ.Λ.Π 34-Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις.**

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής κατάστασης και να προδιαγράψει τις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μια ενδιάμεση περίοδο. Η έγκαιρη και αξιόπιστη κατάρτιση ενδιάμεσων οικονομικών εκθέσεων βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων να κατανοούν την ικανότητα μιας οικονομικής οντότητας να δημιουργεί κέρδη και ταμιακές ροές, την οικονομική θέση και τη ρευστότητα της. Οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις παρέχουν προσωρινή και ενδιάμεση ενημέρωση προς όλους όσοι μπορεί να ενδιαφέρονται για την οικονομική εξέλιξη μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους. Οι ετήσιες νομικές καταστάσεις παρέχουν πλήρη ενημέρωση αλλά εκδίδονται ανά δωδεκάμηνο και έτσι όλοι όσοι πιθανόν να ενδιαφέρονται για την οικονομική εξέλιξη πορεία της επιχείρησης κατά την διάρκεια αυτής της περιόδου, δεν οποιοδήποτε στοιχείο ή πληροφόρηση. Το Πρότυπο δεν καθορίζει ποιες οικονομικές οντότητες έχουν υποχρέωση να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές, πόσο συχνά ή πόσο γρήγορα μετά από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, κυβερνήσεις, εποπτικά όργανα χρηματιστηρίων, χρηματιστήρια και λογιστικά σώματα συχνά απαιτούν οι οικονομικές οντότητες των οποίων ομολογίες ή μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται αν μια επιχείρηση έχει υποχρέωση ή επιλέγει να δημοσιεύει μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Η επιτροπή των διεθνών λογιστικών προτύπων ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις των οποίων οι τίτλοι αποτελούν αντικείμενο δημόσιας διαπραγμάτευσης, να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές οι οποίες συμμορφώνονται προς τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και γνωστοποίησης που τίθενται σε αυτό το Πρότυπο. Ειδικότερα, οι εισηγμένες οικονομικές οντότητες ενθαρρύνονται:

α) να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές τουλάχιστον κατά το τέλος του πρώτου εξαμήνου του οικονομικού έτους τους

β) να καθιστούν τις ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές τους διαθέσιμες όχι αργότερα από 60 ημέρες μετά τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.

Οι ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές, όπως και οι τακτικές ετήσιες (όπως με το Δ.Λ.Π 1), θα πρέπει να περιέχουν:

-Ισολογισμός

-Κατάσταση Αποτελεσμάτων

---

46 <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7805>

- Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Επιλεγμένες Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

Οι σημειώσεις που περιλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές παρέχουν πληροφορίες οι οποίες είναι σχετικές με τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων και της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, όπως εμφανίζονται από την τελευταία έκδοση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Στις προσωρινές οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιέχονται όλες οι σημαντικές συναλλαγές ή τα σημαντικά γεγονότα από την ημερομηνία των τελευταίων καταστάσεων, όπως οι τυχόν έκτακτες και ανόργανες συναλλαγές, η φύση και το ύψος τυχόν αλλαγών σε λογιστικούς υπολογισμούς, πληροφορίες για πληρωμή μερισμάτων ανά είδος μετοχών. Ακόμη, θα πρέπει να δηλώνεται ότι δεν υπήρξε αλλαγή στις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές, όπου αυτό είναι πραγματικότητα, να γίνονται επεξηγήσεις για την εποχικότητα των λειτουργιών της επιχείρησης, σε περίπτωση που υπάρχει το φαινόμενο αυτό. Επιπλέον, θα πρέπει να περιέχονται τα έσοδα και τα αποτελέσματα ανά τμήμα ή τομέα, όπως αναλύονται και στις τακτικές καταστάσεις, τα σημαντικά γεγονότα ή συναλλαγές μετά την ημερομηνία των προσωρινών οικονομικών καταστάσεων, οι τυχόν αλλαγές στην οργάνωση-σύνθεση της επιχείρησης, όπως οι συγχωνεύσεις και οι εξαγορές και τέλος, να αναφέρονται οι διαφοροποιήσεις στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις της επιχείρησης. Εκτός όλων των παραπάνω, στις τρέχουσες προσωρινές καταστάσεις, πρέπει να περιλαμβάνονται οι διαφορές υπολογισμών προηγούμενων περιόδων και να μην γίνονται αναδρομικές διορθώσεις. Τα περιστασιακά ή εποχιακά έσοδα πρέπει να αναγνωρίζονται πλήρως μέσα στην περίοδο που αποκτήθηκαν και να μην κατανέμονται με οποιοδήποτε τρόπο στην υπόλοιπη περίοδο χρήσης του οικονομικού έτους της επιχείρησης. Ωστόσο, τα έξοδα που κατανεμήθηκαν ανισομερώς κατά τη διάρκεια μιας οικονομικής χρήσεως της επιχείρησης πρέπει να αναγνωρίζονται μέσα στην περίοδο κατά την οποία έχουν επιτευχθεί, εκτός και αν επιτρέπεται η ισομερής κατανομή τους στο τέλος της οικονομικής περιόδου. Η αναγνώριση της ανισομερούς κατανομής τους επιτρέπεται για το λόγο ότι τα έσοδα της επιχείρησης πιθανόν να είναι εποχιακά.

### 3.27.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 34.

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης και μάλιστα για τις εισηγμένες ορίζεται πως θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Οι καταστάσεις αυτές θα πρέπει να περιέχουν σε συνοπτική μορφή, Ισολογισμό και Κατάσταση αποτελεσμάτων για την περίοδο με βάση συγκεκριμένο υπόδειγμα που προβλέπεται από το ΠΔ 360/98. Η εφαρμογή του Προτύπου δεν έχει καμία επίπτωση στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των εταιριών που το υιοθετούν.<sup>47</sup>

### 3.28.1 Δ.Λ.Π 35- Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις.

Οι αντικειμενικές επιδιώξεις του Προτύπου είναι να καθιερώσει μία βάση για διαχωρισμό της πληροφόρησης σχετικά με μία μεγάλη εκμετάλλευση, που μία επιχείρηση διακόπτει, από την πληροφόρηση που αφορά τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις της και να καθορίσει τις ελάχιστες γνωστοποιήσεις σχετικά με μια διακοπτόμενη εκμετάλλευση. Διαχωρίζοντας διακοπτόμενες και συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις βελτιώνεται η ικανότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να κάνουν προβλέψεις για τις ταμιακές ροές της επιχείρησης, την ικανότητα της για δημιουργία κερδών καθώς και τη χρηματοοικονομική θέση αυτής.

Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο διακοπτόμενη εκμετάλλευση για να εξηγήσει ότι η

<sup>47</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7806>

καταχώρηση μιας διακοπής είναι αναγκαία μόνο στο τέλος ή κοντά στο τέλος της διαδικασίας της διακοπής της εκμετάλλευσης. Αυτό το Πρότυπο απαιτεί οι γνωστοποιήσεις σχετικά με μία διακοπόμενη εκμετάλλευση να αρχίζουν νωρίτερα-όταν ένα λεπτομερές επίσημο πρόγραμμα διακοπής έχει εγκριθεί και έχει ανακοινωθεί ή όταν μία επιχείρηση έχει ήδη υπογράψει σύμβαση για την πώληση.

Με την ανακοίνωση του αρχικού πλάνου της σταδιακής διακοπής μιας λειτουργίας, οι οικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στο έτος εντός του οποίου έγινε η σχετική ανακοίνωση, θα πρέπει να περιέχουν περιγραφή της προς διακοπή λειτουργίας, να αναφέρουν τον κλάδο ή το γεωγραφικό τομέα που περιλάμβανε την λειτουργία αυτή στις οικονομικές καταστάσεις του, την ημερομηνία και το περιεχόμενο της αρχικής ανακοίνωσης της σχετικής απόφασης, όπως και την ημερομηνία ολοκλήρωσης της σταδιακής διακοπής. Ακόμη, θα πρέπει να αναφέρουν το λογιστικό υπόλοιπο των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού προς πώληση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, τα αντίστοιχα έσοδα, έξοδα και κέρδη προ φόρων της προς διακοπή λειτουργίας, καθώς και την καθαρή διακίνηση μετρητών που προήλθε από την αντίστοιχη λειτουργία κατά τη διάρκεια του έτους που έγινε η σχετική ανακοίνωση της σταδιακής διακοπής. Ως σημείωση στις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης θα πρέπει να περιλαμβάνονται οποιεσδήποτε συμφωνίες για πώληση περιουσιακών στοιχείων έγιναν μετά την ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού και πριν την έγκριση του από το διοικητικό συμβούλιο. Επίσης, δεδομένου ότι η διακοπή της λειτουργίας γίνεται σταδιακά, ο ίδιος ρυθμός ακολουθείται και για την εξόφληση των στοιχείων παθητικού της επιχείρησης μέσα από τη διάθεση των στοιχείων ενεργητικού της. Έτσι, η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να περιλαμβάνει στις οικονομικές της καταστάσεις οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά προ φόρων έχει αναγνωριστεί από την υλοποίηση της διακοπής, βάσει συλλογικής συμφωνίας, πλέον του φόρου που αναλογεί κατο πεδίο διακύμανσης των τιμών πώλησης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων εάν αυτά πωλήθηκαν βάσει πολλαπλών συμφωνητικών, καθώς και την αναμενόμενη ημερομηνία είσπραξης και το υπόλοιπο της καθαρής αξίας των περιουσιακών στοιχείων που δεν διατέθηκαν. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφέρουμε ότι τα αποτελέσματα από τη σταδιακή διακοπή των λειτουργιών μιας επιχείρησης δεν πρέπει να εμφανίζονται ως έκτακτες συναλλαγές. Τέλος, οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιάζουν τα τρέχοντα και συγκριτικά οικονομικά στοιχεία των κλάδων ή τομέων που συνεχίζουν να λειτουργούν, σε ξεχωριστές στήλες από τα στοιχεία των κλάδων ή τομέων που έχουν προχωρήσει σε σταδιακή διακοπή.

Αυτό το Πρότυπο πραγματεύεται την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν σε διακοπόμενες εκμεταλλεύσεις. Αυτό το θέμα είχε αντιμετωπιστεί σχετικώς συνοπτικά στις παραγράφους 19-22 του ΔΛΠ 8 Το ΔΛΠ 35 αντικαθιστά αυτές τις παραγράφους του ΔΛΠ 8. Το Πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις των περιόδων που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999. Νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται. Το παρόν Πρότυπο αντικαταστάθηκε από το ΔΠΧΠ 5 με τον κανονισμό 2236/2004.<sup>48</sup>

### **3.29.1 Δ.Λ.Π 36-Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού.**

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα, για να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσης ή πώλησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το Πρότυπο απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μια οικονομική

<sup>48</sup><http://www.google.com/urlsa=t&rct=j&q=δλπ35&source=web&cd=1&ved=0CCsQFjAA&url=http://www.logistis.gr/files/dlp/dlp35.doc&ei=1IqaT7CmBPPO4QSDvpGrDw&usq=AFQjCNH7GHg0JStKb7D7Io0Sb13f3lGVyA&ca=rj>

οντότητα πρέπει να αναστρέφει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις. Ουσιαστικά το Πρότυπο περιγράφει:

- Τις διαδικασίες που εφαρμόζει μία επιχείρηση, προκειμένου να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά της στοιχεία δεν εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους
- Τον ποσοτικό προσδιορισμό του μεγέθους της ζημιάς λόγω απομείωσης της αξίας
- Τις προϋποθέσεις για την αναστροφή της αναγνωρισμένης ζημιάς λόγω απομείωσης της αξίας
- Τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να παρέχει η επιχείρηση στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις, για τα περιουσιακά στοιχεία των οποίων η αξία έχει απομειωθεί.

Η ανακτήσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου θεωρείται ως η μεγαλύτερη της καθαρής πραγματοποιήσιμης αξίας και της αξίας χρήσης του. Η έκφραση ενός περιουσιακού στοιχείου αναφέρεται πάντοτε σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών είτε αυτή αποτελείται από ένα είτε από περισσότερα περιουσιακά στοιχεία. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου δεν θεωρείται ότι διαφέρει σημαντικά από την καθαρή τιμή πώλησης του, τότε η ανακτήσιμη αξία του μπορεί να θεωρηθεί ως η καθαρή τιμή πώλησης του. Η καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό έσοδο από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει μέσα από την τιμή πώλησης του μειωμένη με όλα τα έξοδα που είναι απαραίτητα για την εν λόγω συναλλαγή.

Η επανεκτίμηση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου δεν θεωρείται αναγκαία όταν, η ανακτήσιμη αξία του είναι σημαντικά μεγαλύτερη από τη μεταφερόμενη αξία του, ο συντελεστής προεξόφλησης δεν έχει μεταβληθεί από την προηγούμενη επανεκτίμηση. Συνήθως, αλλαγές στα επιτόκια βραχυπρόθεσμων συναλλαγών δεν επηρεάζουν τον εν λόγω συντελεστή. Ακόμη, δεν είναι αναγκαία όταν, η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν είναι σημαντικά χαμηλότερη από την μεταφερόμενη αξία του, η μείωση της ανακτήσιμης αξίας δεν προβλέπεται να επιφέρει σημαντική διαφοροποίηση της ζημιάς, στην περίπτωση κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης σε ανακτήσιμη αξία, λόγω ζημιάς από επανεκτίμηση που αναγνωρίστηκε σε προηγούμενες χρήσεις. Εάν η ανακτήσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι χαμηλότερη της υπολειμματικής του αξίας, τότε αυτή πρέπει να μειωθεί στην ανακτήσιμη αξία και η ζημία να μεταφερθεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Η ζημία που αναγνωρίζεται από την επανεκτίμηση του στοιχείου μεταφέρεται στο λογαριασμό αποθεματικό πλεόνασμα επανεκτίμησης, υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω ζημία δεν είναι μεγαλύτερη από το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού αποθεματικού που υπάρχει ήδη λόγω προηγούμενης επανεκτίμησης του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, κατά την οποία προέκυψε πλεόνασμα. Μετά την επανεκτίμηση ενός περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει παράλληλα να διαμορφωθεί και η ετήσια πρόβλεψη για απόσβεση, έτσι ώστε η νέα μεταφερόμενη αξία του να αποσβεστεί κατά την διάρκεια της υπολειπόμενης ωφέλιμης χρήσης του.

Η μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών είναι η μικρότερη ομάδα περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι δυνατό να δημιουργήσουν, λόγω χρήσεως, ταμειακές ροές και είναι ανεξάρτητα από άλλες ομάδες ιδίων δυνατοτήτων. Εάν θεωρείται ότι η αξία ενός στοιχείου έχει μειωθεί, θα πρέπει να υπολογιστεί η ανακτήσιμη αξία του. Εάν αυτό δεν είναι δυνατό, τότε θα πρέπει να υπολογιστεί η ανακτήσιμη αξία της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, στην οποία υπάγεται. Εάν το προϊόν ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας ομάδας στοιχείων παράγει κάποιο προϊόν, για το οποίο υπάρχει ζήτηση στην αγορά, τότε τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών, ανεξάρτητα από το αν όλο ή μέρος του προϊόντος αναλώνεται εσωτερικά. Εάν το δημιουργούμενο προϊόν χρησιμοποιείται από άλλο περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων για εσωτερική χρήση της επιχείρησης, ενώ θα μπορούσε να διατεθεί και στην αγορά, τότε το περιουσιακό στοιχείο ή η ομάδα των στοιχείων που το δημιούργησε, θεωρούνται ότι είναι ανεξάρτητη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών. Οι μονάδες αυτές θα πρέπει να είναι σταθερές ως προς την αναγνώριση ή ομαδοποίηση τους από έτος σε έτος και οποιαδήποτε αλλαγή θα πρέπει να αναφέρεται στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, ιδιαίτερα εάν δημιουργείται

θέμα σημαντικής μείωσης της αξίας τους. Η μεταφερόμενη αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών περιλαμβάνει τη μεταφερόμενη αξία όλων των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν τη μονάδα αυτή ή είναι άμεσα συνδεδεμένα με αυτήν. Δεν περιλαμβάνει όμως οποιεσδήποτε υποχρεώσεις είναι συνδεδεμένες με τη μονάδα, εκτός και αν η ανακτήσιμη αξία του δεν μπορεί να υπολογιστεί διαφορετικά.

Το ποσό που προκύπτει από την εξαγορά μιας επιχείρησης για φήμη και πελατεία αντιπροσωπεύει τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν από την εξαγορά. Τα αναμενόμενα όμως οικονομικά οφέλη θα προκύψουν από τη χρήση των στοιχείων ενεργητικού που αποκτήθηκαν και όχι από την φήμη και πελατεία. Η μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών δεν είναι η φήμη και πελατεία από μόνη της, αλλά όλα τα στοιχεία του ενεργητικού που αντιπροσωπεύει και, ως εκ τούτου, η ανακτήσιμη αξία της ως μεμονωμένου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να καθοριστεί. Εάν όμως υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι η φήμη και πελατεία μπορεί να είναι μικρότερη τότε θα πρέπει να υπολογιστεί η ανακτήσιμη αξία της μονάδας που αντιπροσωπεύει. Στη συνέχεια γίνεται σύγκριση της ανακτήσιμης αξίας του με την μεταφερόμενη αξία για τον εντοπισμό τυχόν σημαντικής μείωσης της μεταφερόμενης αξίας. Για την επίτευξη της προαναφερόμενης σύγκρισης, η επιχείρηση μπορεί να εφαρμόσει τη μέθοδο bottom-up. Με τη μέθοδο αυτή δοκιμάζεται εάν το μέρος της μεταφερόμενης αξίας της φήμης και πελατείας που εμφανίζεται στον ισολογισμό της επιχείρησης σχετίζεται με την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών και μπορεί να αποδοθεί με αξιοπιστία στην εν λόγω μονάδα. Στη συνέχεια γίνεται σύγκριση της ανακτήσιμης αξίας της μονάδας με την μεταφερόμενη αξία της για τον εντοπισμό οποιασδήποτε μείωσης. Εάν όμως δεν είναι δυνατή η απόδοση του μέρους της μεταφερόμενης αξίας της φήμης και πελατείας στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, τότε εφαρμόζεται η μέθοδος top – down. Με τη μέθοδο αυτή εντοπίζεται η μικρότερη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, στην οποία περιλαμβάνεται η υπό εξέταση μονάδα και για την οποία μπορεί να αποδοθεί με αξιοπιστία το αναλογούν μέρος της μεταφερόμενης αξίας της φήμης και πελατείας της επιχείρησης. Στη συνέχεια γίνεται σύγκριση της ανακτήσιμης αξίας της μεγαλύτερης αυτής μονάδας με την αντίστοιχη μεταφερόμενη.

Για κάθε ομάδα περιουσιακών στοιχείων οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να αναφέρουν το ποσό της υποτίμησης που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως και το ποσό το οποίο περιλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, το ποσό ανάκτησης της υποτίμησης που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως και το κονδύλι της κατάστασης των αποτελεσμάτων που περιλαμβάνει αυτό το ποσό, το ποσό των υποτιμήσεων που αναγνωρίστηκε και μεταφέρθηκε στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης και το ποσό ανάκτησης αυτών των υποτιμήσεων. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οποιαδήποτε υποτίμηση ή ανάγκη υποτίμησης θεωρείται σημαντική για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, θα πρέπει να παρέχονται επιπλέον πληροφορίες για τις συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αντίστοιχη αναγνώριση, για το ποσό που αναγνωρίστηκε και για κάθε επηρεαζόμενο περιουσιακό στοιχείο, τη φύση του και τον κλάδο ή τομέα στον οποίο ανήκει.

Αντιστροφή της ζημιάς που προέρχεται από τη μείωση της αξίας συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου, επιτρέπεται μόνο εάν υπήρξε αλλαγή στον τρόπο υπολογισμού της ανακτήσιμης αξίας του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία αναγνώριση παρόμοιας ζημιάς. Η αυξημένη μεταφερόμενη αξία ενός στοιχείου δεν πρέπει να υπερβαίνει το μεταφερόμενο ποσό που θα είχε εάν η αξία του δεν είχε μειωθεί λόγω αναγνωρισμένης ζημιάς σε προηγούμενα έτη. Η ανάκτηση οποιασδήποτε υποτίμησης του παρελθόντος, θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έσοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων εντός της περιόδου που προέκυψε. Μετά την ανάκτηση οποιασδήποτε υποτίμησης ενός περιουσιακού στοιχείου, που έγινε στο παρελθόν, θα πρέπει να γίνει αναθεώρηση των μελλοντικών προβλέψεων για απόσβεση με βάση τη νέα μεταφερόμενη αξία του στοιχείου. Η ανάκτηση οποιασδήποτε υποτίμησης μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών θα πρέπει να κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία που την αποτελούν, πρώτα κατ' αναλογία στη μεταφερόμενη αξία όλων των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας κι έπειτα στη φήμη και

πελατεία που αντιστοιχεί στην μονάδα. Η μεταφερόμενη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μετά την κατανομή της ανάκτησης οποιασδήποτε υποτίμησης δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερη της χαμηλότερης ανακτήσιμης αξίας ή της μεταφερόμενης αξίας εάν δεν είχε γίνει αναγνώριση υποτίμησης στο παρελθόν. Εάν ισχύσουν οι προαναφερόμενοι περιορισμοί, τότε οποιοδήποτε πλεόνασμα θα πρέπει να κατανεμηθεί αναλογικά στα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας δημιουργίας μετρητών. Η ανάκτηση υποτίμησης της φήμης και πελατείας δεν πρέπει να αναγνωρίζεται σε μελλοντικές περιόδους, εκτός και αν η υποτίμηση ήταν αποτέλεσμα της επίδρασης συγκεκριμένου εξωτερικού παράγοντα χωρίς τη δυνατότητα επανάληψης και αν οι μεταγενέστεροι εξωτερικοί παράγοντες προκάλεσαν την ανάκτηση της εν λόγω υποτίμησης.

Τέλος, θα πρέπει να αναφέρεται αν η ανακτήσιμη αξία των στοιχείων αντιπροσωπεύει την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία τους ή την αξία χρήσεως τους. Εάν αντιπροσωπεύει την τελευταία, πρέπει να γίνεται αναφορά στους συντελεστές προεξόφλησης που εφαρμόστηκαν για τον υπολογισμό της αξίας χρήσεως.

### 3.29.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 36

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

Κατά την Ελληνική Νομοθεσία όσο και κατά το Πρότυπο, προβλέπεται η εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού για τον εντοπισμό τυχόν ζημίας από την απομείωσή της. Σύμφωνα όμως με την Ελληνική Νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα ΔΛΠ. Σαν αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, είναι η αγοραία αξία του στοιχείου, χωρίς ειδικά να καθορίζεται η ανακτήσιμη αξία του.

Τέλος, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία κάθε ζημιά, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της απομείωσης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημιά στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με το Πρότυπο, το οποίο προβλέπει μείωση ή αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής για πάγια τα οποία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες.<sup>49</sup>

### **3.30.1 Δ.Λ.Π 37-Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις.**

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι ορθά κριτήρια αναγνώρισης και βάσεις επιμέτρησης, εφαρμόζονται για τις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ότι επαρκείς πληροφορίες γνωστοποιούνται στο προσάρτημα, για να καθιστούν ικανούς τους χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:

α) εκείνες που προκύπτουν από εκτελεστέες συμβάσεις (εκτελεστέες είναι οι συμβάσεις σύμφωνα με τις οποίες κανένα συμβαλλόμενο μέρος δεν έχει εκτελέσει οποιαδήποτε από τις δεσμεύσεις του ή αμφότερα έχουν μερικώς εκτελέσει τις υποχρεώσεις τους σε ίση έκταση) εκτός αν η σύμβαση είναι επαχθής (είναι μια σύμβαση στην οποία τα αναπόφευκτα κόστη εκπλήρωσης των

<sup>49</sup>[http://www.google.com/urlsa=t&rct=j&q=δλπ36&source=web&cd=1&ved=0CCEQFjAA&url=http://www.logistis.gr/files/dlp/dlp36.doc&ei=yZKaT8KfJYTj4QTV\\_tC\\_Dw&usq=AFOjCNE4fNSYNB8BUGYq9QjY9qhxph74A&cd=rja](http://www.google.com/urlsa=t&rct=j&q=δλπ36&source=web&cd=1&ved=0CCEQFjAA&url=http://www.logistis.gr/files/dlp/dlp36.doc&ei=yZKaT8KfJYTj4QTV_tC_Dw&usq=AFOjCNE4fNSYNB8BUGYq9QjY9qhxph74A&cd=rja)

δεσμεύσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να αποκομιστούν σύμφωνα με αυτήν)

β) εκείνες που καλύπτονται από άλλο Πρότυπο.

Η έννοια των προβλέψεων δεν πρέπει να συγχέεται με τα γεγονότα που συμβαίνουν στο χρονικό διάστημα από την ημερομηνία κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων, μέχρι την ημερομηνία έγκρισής τους από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Ως Πρόβλεψη το πρότυπο ορίζει μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού, η οποία προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, τα οποία αναμένεται να προκαλέσουν εκροή πόρων. Ως Ενδεχόμενη υποχρέωση ορίζεται η πιθανή δέσμευση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και θα πραγματοποιηθεί αν συμβούν αβέβαια μελλοντικά γεγονότα. Επίσης, μία παρούσα δέσμευση που δεν καταχωρείται είτε επειδή δεν είναι πιθανόν ότι θα προκαλέσει οικονομική εκροή, είτε επειδή το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα μπορεί να οριστεί ως ενδεχόμενη υποχρέωση.

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

Μια πρόβλεψη καταχωρείται όταν:

-Μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη) ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος

-Είναι πιθανόν ότι θα προκύψει εκροή πόρων

-Μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.

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

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



υποχρέωση για την οποία θα γίνει πρόβλεψη δεν αφορά γεγονότα του παρελθόντος για τα οποία αναμένεται εκροή οικονομικών πόρων. Επιπλέον, προβλέψεις αυτής της μορφής δεν εμπίπτουν στα κριτήρια για αναγνώριση.

Αναγνώριση και εκτίμηση προβλέψεων επιβάλλεται να γίνεται και στις περιπτώσεις αναδιοργάνωσης μιας επιχείρησης. Η πρόβλεψη για αναδιοργάνωση θα πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα άμεσα έξοδα που μπορεί να προέρχονται από την αναδιοργάνωση αυτή, όπως έξοδα τα οποία έγιναν συνεπεία της αναδιοργάνωσης και έξοδα που δεν σχετίζονται με την συνέχιση των λειτουργιών της επιχείρησης. Ωστόσο δεν περιλαμβάνει έξοδα που θεωρούνται συνδεδεμένα με τη λειτουργία της επιχείρησης, όπως έξοδα εκπαίδευσης ή επανεγκατάστασης του παραμένου προσωπικού, έξοδα σχετιζόμενα με την εμπορία των προϊόντων ή επενδύσεις σε νέα συστήματα λειτουργίας.

Για κάθε πρόβλεψη που σχηματίζεται, η επιχείρηση θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες, στις οικονομικές της καταστάσεις, για το ύψος του μεταφερόμενου υπολοίπου στην αρχή και στο τέλος του έτους, για το ποσό της επιπλέον πρόβλεψης που δημιουργήθηκε κατά τη διάρκεια του έτους, τα ποσά των προβλέψεων που διαγράφηκαν κατά τη διάρκεια του έτους λόγω πραγματοποίησης, τα ποσά των προβλέψεων που διαγράφηκαν και δεν θεωρούνταν πλέον αναγκαία, τυχόν διαφοροποιήσεις στις προεξοφλήσεις των ποσών των προβλέψεων. Ακόμη, θα πρέπει να αναφέρει σύντομη περιγραφή της μορφής της υποχρέωσης και των συντελεστών της αβεβαιότητας το αναμενόμενο ποσό των υποχρεώσεων που πιθανό να προκύψει από τις αβεβαιότητες, το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα εξόφλησης των εν λόγω προβλεπόμενων υποχρεώσεων καθώς και το αναμενόμενο ύψος τυχόν αποζημιώσεων και εάν έχει ήδη γίνει οποιαδήποτε αναγνώριση. Η παροχή συγκριτικών πληροφοριών δεν θεωρείται αναγκαία εάν η πιθανότητα εξόφλησης ενδεχόμενης υποχρέωσης αποτελεί γεγονός χρονολογικά απομακρυσμένο. Τότε, για κάθε τέτοια υποχρέωση θα πρέπει να παρέχεται σύντομη περιγραφή της μορφής της υποχρέωσης, εκτίμηση της οικονομικής επίδρασης που μπορεί να έχει, περιγραφή των αβεβαιοτήτων που καλύπτουν την κάθε περίπτωση, τους λόγους που καθορίζουν την αβεβαιότητα ως προς το χρόνο δημιουργίας της υποχρέωσης ή εξόφλησης της και την πιθανότητα ανάκτησης οποιουδήποτε ποσού υπό μορφή αποζημιώσεως. Όλα αυτά ισχύουν και για τις προβλέψεις που αφορούν στοιχεία ενεργητικού. Εάν, για οποιοδήποτε λόγο, αυτές οι απαιτήσεις του προτύπου δεν είναι δυνατό να εφαρμοστούν, τότε θα πρέπει να υπάρχει σημείωση επί των οικονομικών καταστάσεων αναφορικά με το γεγονός αυτό.

Τέλος, η επιχείρηση, πρέπει να γνωστοποιεί έναν πίνακα με την κίνηση των προβλέψεων, ο οποίος θα περιλαμβάνει τις λογιστικές αξίες κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης, καθώς επίσης και στοιχεία για τις πρόσθετες προβλέψεις που διενεργήθηκαν ή αντίστοιχα μειώσεις αυτών. Η παρουσίαση του θέματος των ενδεχομένων υποχρεώσεων μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης δεν είναι δύσκολο, με τον τρόπο που θα γίνει, να επηρεάσει την έκβαση του αποτελέσματος της διαφοράς με τα αντιδικούντα μέρη. Για το λόγο αυτό η παρουσίαση θα πρέπει να γίνει με πάρα πολύ μεγάλη προσοχή ως προς τον τρόπο διατύπωσης της. Σε τέτοιες περιπτώσεις η επιχείρηση μπορεί να περιλάβει περιγραφή της φύσης της αντιδικίας, τα γεγονότα και τους λόγους για τους οποίους δεν έχει περιληφθεί επιπλέον πληροφόρηση ή πρόβλεψη, αποφεύγοντας οποιεσδήποτε εκτιμήσεις.<sup>50</sup>

### 3.30.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις.

Η αρχή της συντηρητικότητας επιβάλλει στις επιχειρήσεις των λογισμύ προβλέψεων για ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ζημιές που θα προκύψουν στο μέλλον, χωρίς να μπορεί επακριβώς να προσδιοριστεί ο χρόνος και το ποσό τους. Οι προβλέψεις που λογίζονται είναι γενικές και συνήθως ο τρόπος υπολογισμού τους ακολουθεί ειδικές φορολογικές διατάξεις. Επίσης, ο Ν. 2190/1920 ορίζει σαν γενική αρχή, ότι οι προβλέψεις πρέπει να διενεργούνται για κάθε κίνδυνο, που δύναται

<sup>50</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/10505>

να εντοπισθεί και αν δεν είναι εφικτό να προσδιορισθεί το ποσό, απαιτείται γνωστοποίηση στο προσάρτημα. Ενώ, απαγορεύεται να διενεργούνται προβλέψεις εσόδων.

### 3.30.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 37.

Σύμφωνα με το Πρότυπο, η επιχείρηση οφείλει να διενεργεί προβλέψεις για πιθανή απομείωση της τρέχουσας αξίας παγίων και πιθανά μελλοντικά έξοδα. Η Ελληνική Νομοθεσία δεν αναγνωρίζει φορολογικά την έκπτωση των ανωτέρω προβλέψεων, παρά μόνο στο βαθμό που υπάρχει ρητή πρόβλεψη (δηλαδή οι ειδικές προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και για συνταξιοδότηση προσωπικού). Στο βαθμό αυτό στην πράξη οι επιχειρήσεις δεν πραγματοποιούν κατά κανόνα προβλέψεις πέραν των φορολογικά αναγνωριζόμενων, παρά το γεγονός ότι αυτό επιτάσσεται από το λογιστικό δίκαιο.

Στο Πρότυπο ορίζεται και η έννοια της επαχθούς σύμβασης. Επαχθής είναι μία σύμβαση κατά την οποία το αναπόφευκτο κόστος της επιχείρησης προκειμένου να εκπληρωθούν οι υποχρεώσεις της, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν από αυτή. Στην περίπτωση που μία επιχείρηση έχει καταρτίσει μία επαχθή σύμβαση το ποσό της παρούσας δέσμευσης θα πρέπει να αναγνωρίζεται και να αποτιμάται ως πρόβλεψη. Η Ελληνική Νομοθεσία δεν αντιμετωπίζει το θέμα της επαχθούς σύμβασης και επομένως δεν διενεργείται πρόβλεψη. Αναφορικά με την αναδιάρθρωση της επιχείρησης, το Πρότυπο την ορίζει ως ένα πρόγραμμα της επιχείρησης με το οποίο ουσιαστικά αλλάζει είτε το πεδίο επιχειρηματικής δραστηριότητας, είτε ο τρόπος με τον οποίο η δραστηριότητα αυτή καθοδηγείται. Καταχωρείται πρόβλεψη μόνο όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που θέτει το πρότυπο για την καταχώρηση πρόβλεψης. Στην Ελληνική Νομοθεσία το θέμα της αναδιάρθρωσης της επιχείρησης δεν αντιμετωπίζεται με προβλέψεις.

Τέλος, στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες και οι σχετικές δαπάνες πρόβλεψης συνήθως βαρύνουν τις χρήσεις στις οποίες πραγματοποιούνται ή αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης, κάτι το οποίο δεν ισχύει με βάση το παρόν Πρότυπο.<sup>51</sup>

### 3.31.1 Δ.Λ.Π 38-Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.

Το πρότυπο αυτό περιγράφει τον λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων που έχουν αποκτηθεί ή δημιουργηθεί από μια επιχείρηση, καθώς και τις εξαιρέσεις που υφίστανται ως προς τον λογιστικό αυτό χειρισμό. Καθορίζει επίσης τα κριτήρια, με βάση τα οποία ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να θεωρηθεί ως άυλο καθώς επίσης και τον τρόπο παρουσίασης αυτού στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Ακόμη, καθορίζει τον τρόπο αποτίμησης της μεταφερόμενης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Το πρότυπο αναφέρεται σε έξοδα που έχουν γίνει από μια επιχείρηση, αναμένεται να υπάρξει από αυτά μελλοντικό οικονομικό όφελος και το ύψος τους μπορεί να προσδιοριστεί. Το πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις, όταν πρόκειται να περιλάβουν στις οικονομικές τους καταστάσεις περιγραφή των στοιχείων αυτής της μορφής.

Το παρόν Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:

- α) άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου Προτύπου
- β) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32)
- γ) αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση (ΔΠΧΑ 6)
- δ) δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων
- ε) στην υπεραξία που αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων

---

51 <http://www.forotexnis.org/φορολογικα/προβλεψεις-λογιστικος-χειρισμος/>

στ)σε μη κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση.

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

Στις περιπτώσεις όπου ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από ενσώματα και ασώματα μέρη τότε εξετάζεται η σημαντικότητα της συνλειτουργίας τους. Εάν τα δύο αυτά μέρη δεν αποτελούν το ένα αναπόσπαστο μέρος του άλλου, τότε το άυλο μέρος θεωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Διαφορετικά το άυλο μέρος θεωρείται ως μέρος του παγίου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζεται μαζί με το ενσώματο μέρος βάσει του Δ.Λ.Π 16.

Χαρακτηριστικά και προϋποθέσεις χαρακτηρισμού ενός περιουσιακού στοιχείου ως άυλο:

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

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

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

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

αλλά ως έξοδα και διαγράφονται από τα αποτελέσματα χρήσεως εντός της οποίας έχουν γίνει.

Τα έξοδα που επιτρέπεται να αναγνωρίζονται για τη δημιουργία ενός άυλου στοιχείου μπορεί ενδεικτικά να ταξινομηθούν σε διάφορα υλικά και υπηρεσίες, μισθοί, ημερομίσθια και όλα τα συναφή έξοδα που είναι συνδεδεμένα άμεσα με την δημιουργία του στοιχείου, έξοδα κατοχύρωσης νομικών δικαιωμάτων, γενικά καταναμητέα έξοδα και χρηματοοικονομικά έξοδα. Στις περιπτώσεις που το άυλο στοιχείο προέρχεται από εξαγορά άλλης επιχείρησης, τότε η αξία κτήσης του θα αντιστοιχεί με την δίκαιη αξία του κατά την ημερομηνία της εξαγοράς. Σαν δίκαιη αξία του μπορεί να καθοριστεί μετά από υποκειμενική εξέταση, η υψηλότερη αξία που μπορεί να προσφερθεί μέσα από την ανοικτή αγορά για την πώληση του στοιχείου ή η ενδεικτική τιμή μιας πρόσφατης συναλλαγής μέσα από την αγορά για παρόμοιο στοιχείο ή το ύψος της αξίας που θα μπορούσε να καταβληθεί κατά την ημερομηνία εξαγοράς μέσα από μια αντικειμενική συναλλαγή. Στις περιπτώσεις που το στοιχείο αποκτήθηκε με δωρεάν παραχώρηση από το κράτος ή με την καταβολή συμβολικού ποσού, τότε η επιχείρηση μπορεί να το αναγνωρίσει ή στη δίκαιη αξία του ή στο ύψος του συμβολικού ποσού που καταβλήθηκε πλέον οποιωνδήποτε άμεσων εξόδων έχουν γίνει για να καταστεί δυνατή η χρήση και η οικονομική εκμετάλλευση του. Εάν ένα άυλο στοιχείο αποκτηθεί κατόπιν ανταλλαγής με ένα άλλο εντελώς διαφορετικό στοιχείο, τότε η αξία του θεωρείται ίση με την δίκαιη αξία του στοιχείου με το οποίο έχει γίνει η ανταλλαγή.

Η γενική οδηγία του προτύπου καθορίζει ότι μετά την αρχική αναγνώριση ενός άυλου στοιχείου αυτό θα πρέπει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στην αρχική αξία κτήσεως μειωμένο με την αντίστοιχη πρόβλεψη για απόσβεση. Μετά την αρχική του αναγνώριση, το στοιχείο θα πρέπει να απεικονίζεται στη δίκαιη αξία του μειωμένη με την αντίστοιχη πρόβλεψη για απόσβεση. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της αρχικής και της δίκαιης αξίας του αποτελεί διαφορά επανεκτίμησης, η οποία θα πρέπει να αναγνωρίζεται άμεσα. Η επανεκτίμηση των στοιχείων αυτών θα πρέπει να επαναλαμβάνεται τακτικά, έτσι ώστε η μεταφερόμενη αξία τους να μην διαφοροποιηθεί σημαντικά από αυτή που θα προέκυπτε μέσα από τη δίκαιη αξία τους. Στη περίπτωση επανεκτίμησης ενός άυλου στοιχείου θα πρέπει να γίνεται επανεκτίμηση και των υπολοίπων άυλων στοιχείων της ίδιας κατηγορίας για τα οποία δεν έχει γίνει άλλη επανεκτίμηση στο παρελθόν, το πλεόνασμα που προκύπτει από την επανεκτίμηση μεταφέρεται στη πίστωση του λογαριασμού αποθεματικό επανεκτίμησης, εκτός και αν σε προηγούμενη επανεκτίμηση προέκυψε ζημία, οπότε το πλεόνασμα μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά την έκταση της ζημιάς που προέκυψε. Η μείωση που προκύπτει από την επανεκτίμηση αναγνωρίζεται ως έξοδο και μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως της επιχείρησης, εκτός και αν από προηγούμενη επανεκτίμηση προέκυψε πλεόνασμα, οπότε η μείωση μεταφέρεται στο λογαριασμό αποθεματικό επανεκτίμησης κατά την έκταση του αποθεματικού που υπάρχει.

Αποσβέσεις: Το κάθε άυλο στοιχείο θα πρέπει να αποσβένεται συστηματικά κατά την διάρκεια της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του. Η περίοδος αυτή δεν πρέπει να υπερβαίνει συνολικά τα 20 χρόνια από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο. Αναγνώριση της απόσβεσης του στοιχείου θα πρέπει πάντοτε να υπολογίζεται ανεξάρτητα από το αν έχει γίνει επανεκτίμηση του στοιχείου ή όχι. Εάν έχει γίνει επανεκτίμηση, τότε διαφοροποιείται το ποσό της ετήσιας συστηματικής απόσβεσης και όχι η διάρκεια της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του. Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η ωφέλιμη χρήση ενός άυλου στοιχείου μπορεί να ξεπεράσει τα 20 έτη είναι πολύ περιορισμένες και σπάνιες και σχετίζονται βασικά με την εξαγορά αποκλειστικών δικαιωμάτων εκμετάλλευσης για χρονική περίοδο πέραν των 20 ετών. Στις περιπτώσεις αυτές μια επιχείρηση, θα πρέπει να αποσβένει το στοιχείο συστηματικά κατά την αναμενόμενη διάρκεια της ωφέλιμης χρήσης του, να γίνεται ετήσια επανεκτίμηση της ανακτήσιμης αξίας του για τυχόν απώλειες και να δίνεται επεξήγηση των λόγων που οδήγησαν στον υπολογισμό της ωφέλιμης χρήσης του πέραν των 20 ετών, όπως και των παραγόντων που συνέτειναν σε αυτό. Η προτεινόμενη μέθοδος απόσβεσης των άυλων στοιχείων είναι η ετήσια διαγραφή βάσει σταθερού συντελεστή μέσα από το λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Άλλες μέθοδοι που μπορεί να εφαρμοστούν είναι η μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης ή η βάση των παραγόμενων μονάδων

ως προς την αναμενόμενη συνολική ποσότητα. Τέλος μπορεί να εφαρμοστεί οποιαδήποτε μέθοδος θεωρείται η καταλληλότερη και που συμβαδίζει με το σχήμα άντλησης των οικονομικών ωφελημάτων. Οποιαδήποτε όμως μέθοδος και να εφαρμοστεί, θα πρέπει να είναι σταθερή για όλη την αναμενόμενη ωφέλιμη χρήση του στοιχείου, διαφορετικά θα πρέπει να εφαρμοστούν οι οδηγίες για την αλλαγή της ακολουθούμενης λογιστικής αρχής. Θεωρητικά, η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου θα πρέπει να είναι μηδενική εκτός και αν υπάρχει ανειλημμένη υποχρέωση από τρίτον για την αγορά του στοιχείου με τη λήξη της ωφέλιμης χρήσης του ή αν υπάρχει ενεργός αγορά για το εν λόγω στοιχείο η οποία καθορίζει και την υπολειμματική του αξία. Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν από την απόσυρση ή την πώληση ενός στοιχείου πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα στο λογαριασμό αποτελεσμάτων εντός της χρονικής περιόδου που προέκυψε.

Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις: Οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης αναφορικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, θα πρέπει να αναφέρουν την αναμενόμενη περίοδο της ωφέλιμης χρήσης τους, το ύψος της μεικτής μεταφερόμενης αξίας τους, το ύψος της συσσωρευμένης πρόβλεψης για απόσβεση, τα ποσά της ετήσιας απόσβεσης που περιλαμβάνονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Θα πρέπει επίσης να παρέχουν ανάλυση της κίνησης του μεταφερόμενου υπολοίπου από την αρχή και μέχρι το τέλος του έτους, πληροφορίες ως προς το είδος και την επίδραση των αλλαγών στους λογιστικούς υπολογισμούς, που προκάλεσαν σημαντική επίδραση στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης και προήλθαν από αλλαγές στην περίοδο ή τη μέθοδο απόσβεσης. Ακόμη θα πρέπει να αναφέρουν τους λόγους απόσβεσης ενός στοιχείου σε περίοδο μεγαλύτερη των 20 ετών, τυχόν ανειλημμένες υποχρεώσεις για απόκτηση άυλων στοιχείων, να περιέχουν πληροφορίες ως προς τα άυλα στοιχεία με εμπράγματα βάση. Εάν ένα περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται με αξία από επανεκτίμηση, τότε θα πρέπει αναφέρονται η ημερομηνία της επανεκτίμησης, η μεταφερόμενη αξία του και η υποτιθέμενη μεταφερόμενη αξία του, εάν δεν είχε γίνει η επανεκτίμηση. Επίσης, κατά την παρουσίαση τα άυλα στοιχεία μπορεί να εμφανιστούν ως σύνολο δύο ομάδων, αυτά που η μεταφερόμενη αξία τους είναι η αρχική και αυτά που έχουν επανεκτιμηθεί. Τέλος, θα πρέπει να περιέχεται το συνολικό ποσό από έρευνες και ανάπτυξη που έχουν διαγραφεί σαν έξοδα κατά τη διάρκεια του έτους.<sup>52</sup>

### 3.31.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς τους είτε στην περίπτωση που το άυλο στοιχείο έχει από τον νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας.

Η Ελληνική Νομοθεσία ορίζει ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, έξοδα αναδιοργάνωσης, λοιπά έξοδα συνδεδεμένα με την απόκτηση ενσωμάτων παγίων στοιχείων και την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ως και έξοδα έρευνας και αναπτύξεως) κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα με ανώτατο όριο την πενταετία. Ορισμένα άυλα στοιχεία (δικαιώματα εκμετάλλευσης, άδειες λειτουργίας) αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής τους ή στο χρόνο της νομικής διάρκειάς τους. Επιπλέον, ορισμένα έξοδα, όπως τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τα έξοδα κτήσης ακινήτων, χαρακτηρίζονται από τον νόμο ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη. Επίσης, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας είτε εκπίπτουν ολόκληρες κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους είτε αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται σε 3 χρόνια.

### 3.31.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 38

---

52 <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7808>

Το παρόν Πρότυπο καθορίζει τρεις προϋποθέσεις, οι οποίες θα πρέπει να συντρέχουν συνολικά, για να καταχωρηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αυτές είναι:

-Αναγνωρισιμότητα του στοιχείου

-Έλεγχος του στοιχείου από την επιχείρηση

-Προσδοκία απόκτησης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από το στοιχείο.

Αντίθετα, η Ελληνική Νομοθεσία δεν θέτει σαφείς κανόνες καταχώρησης, παρά μόνο το άυλο στοιχείο καταχωρείται όταν προσδοκάτε ότι θα προσφέρει έργο μακράς αξιοποίησης.

Στο Πρότυπο γίνεται σαφής διαχωρισμός μεταξύ Έρευνας και Ανάπτυξης και ορίζεται ότι οι δαπάνες που αφορούν την έρευνα βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται, ενώ το κόστος ανάπτυξης υπάρχει δυνατότητα, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Πρότυπο, να εγγράφεται ως κόστος κτήσης του άυλου στοιχείου. Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διαχωρισμού των δαπανών ερευνών από τις δαπάνες ανάπτυξης. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι το κόστος των ερευνών ανάπτυξης κατά το μέρος που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης εγγράφεται στο ενεργητικό του ισολογισμού στην κατηγορία των άυλων στοιχείων. Ενώ, το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, κατά το μέρος που δεν αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησης, μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται.

Όσον αφορά την απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, το Πρότυπο ορίζει ότι αποσβένονται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με εξαίρεση το κόστος των άυλων στοιχείων με απροσδιόριστη διάρκεια ζωής που δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης, τουλάχιστον ετησίως. Το ΕΓΛΣ ορίζει ότι τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου, ενώ οι λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση του άυλου στοιχείου.

Τέλος, ενώ η υπεραξία σύμφωνα με το Πρότυπο δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά ελέγχεται για απομείωση της αξίας, η Ελληνική Νομοθεσία ορίζει ότι η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που καταχωρήθηκε στα βιβλία, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών.<sup>53</sup>

### **3.32.1 Δ.Α.Π 39-Χρηματοοικονομικά μέσα:Αναγνώριση και επιμέτρηση.**

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 39 (αναθεωρημένο το 2000) Χρηματοοικονομικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Το πρότυπο αυτό καθορίζει τις αρχές επί των οποίων πρέπει να στηρίζεται η αναγνώριση και αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων, καθώς και τις πληροφορίες και γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις για τα μέσα αυτά. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης πληροφοριών για χρηματοοικονομικά μέσα παρατίθενται στο **ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις**. Το πρότυπο εφαρμόζεται σε συμβάσεις αγοραπωλησίας αγαθών που δεν αποτελούν μέρος των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης και η παράδοση-παραλαβή δεν αποτελεί όρο της σύμβασης.

Ο γενικός κανόνας του προτύπου καθορίζει ότι όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα πρέπει να αποτιμώνται κατά την αρχική τους αναγνώριση στην τιμή κόστους που θεωρείται ως η δίκαιη αξία του τιμήματος που δόθηκε ή παρελήφθη κατά την συναλλαγή. Στην περίπτωση κατά την οποία η δίκαιη αξία στηρίζεται στις τιμές της αγοράς, οι οποίες δεν είναι δυνατό να καθοριστούν με αξιοπιστία και ακρίβεια τότε ως δίκαιη αξία του τιμήματος υπολογίζεται το συνολικό ποσό των αναμενόμενων μελλοντικών εισπράξεων ή πληρωμών, προεξοφλημένων με τα αντίστοιχα επιτόκια

53 <http://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/14632/3/TsiligkiriIoannaMsc2011.pdf>

που βρίσκονται σε ισχύ στην αγορά, με την προϋπόθεση ότι το αποτέλεσμα θα ήταν σημαντικά διαφορετικό εάν εφαρμοζόταν συντελεστές που χρησιμοποιούνται σε παρόμοιες περιπτώσεις. Εξαιρέση στις γενικές οδηγίες αποτίμησης του προτύπου και τα οποία θα πρέπει να αποτιμώνται στην τιμή κτήσεως τους, τελούν τα δάνεια και απαιτήσεις που έχουν δημιουργηθεί από την επιχείρηση και δεν διατηρούνται για λόγους εμπορίας, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού για τα οποία δεν προσδιορίζεται οποιαδήποτε αξία στην αγορά, οι επενδύσεις που δεν έχουν ημερομηνία λήξεως καθώς και οι δόσεις που διατηρούνται μέχρι τη λήξη τους, οι οποίες θα πρέπει να τιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος τους.

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού διακρίνονται σε τέσσερις βασικές κατηγορίες. Ως βάση της διάκρισης αυτής καθορίζεται ο τρόπος ταξινόμησης για σκοπούς παρουσίασης των μέσων αυτών στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης καθώς και ο λογιστικός χειρισμός του κέρδους ή της ζημίας που θα προκύψει μέσα από την αποτίμηση ή υλοποίηση τους. Οι κατηγορίες αυτές είναι:

- Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού που διατηρούνται για εμπορικούς λόγους
- Επενδύσεις που διατηρούνται μέχρι τη λήξη τους
- Δάνεια και εισπρακτέα ποσά που δημιουργήθηκαν μέσα από τις λειτουργίες της επιχείρησης
- Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού διαθέσιμα προς πώληση.

Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού που διατηρούνται για εμπορικούς λόγους. Ο όρος αναφέρεται στα στοιχεία είναι που έχουν αγοραστεί ή δημιουργηθεί με απώτερο στόχο το εμπορικό κέρδος που πιθανό να προκύψει μέσα από βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις τιμών ή του μικτού περιθωρίου κέρδους. Θεωρείται δεδομένο ότι μια επιχείρηση κατέχει τα στοιχεία αυτά για εμπορικούς λόγους, εκτός και αν έχει καθοριστεί ότι πρόκειται για αντισταθμιστικούς λόγους.

Επενδύσεις που διατηρούνται μέχρι τη λήξη τους. Αποτελούν στοιχεία ενεργητικού με ημερομηνία λήξεως, τα οποία η επιχείρηση δεν προτίθεται να πουλήσει, αλλά να τα διατηρήσει μέχρι την ημερομηνία λήξης τους. Μια επιχείρηση δεν θεωρείται διατεθειμένη να διατηρήσει συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά μέσα μέχρι τη λήξη τους, εάν πρόκειται να τα ρευστοποιήσει μελλοντικά χωρίς όμως να έχει καθορίσει την χρονική περίοδο, αν η επιχείρηση είναι έτοιμη και διατεθειμένη να τα ρευστοποιήσει για κάλυψη αναγκών ρευστότητας ή λόγω αλλαγής των επιτοκίων, του δείκτη αποδοτικότητας και των ισοτιμιών συναλλάγματος και όταν ο εκδότης έχει το δικαίωμα εξόφλησης των στοιχείων αυτών σε σημαντικά χαμηλότερη αξία από την αποσβεσμένη αξία τους. Επιπλέον, μια επιχείρηση θεωρείται ότι δεν είναι σε θέση να τα διατηρήσει μέχρι τη λήξη τους, εάν δεν διαθέτει τα αναγκαία χρηματοοικονομικά μέσα για την διατήρησή τους ή έχουν προκύψει διάφοροι περιορισμοί, νομικοί ή φορολογικοί, που δεν ευνοούν την διατήρησή τους μέχρι την ημερομηνία λήξης.

Δάνεια και εισπρακτέα ποσά που δημιουργήθηκαν μέσα από τις λειτουργίες της επιχείρησης. Αποτελούν στοιχεία ενεργητικού που δημιουργήθηκαν με την παροχή, μέσα από τους χρηματοοικονομικούς πόρους της επιχείρησης, απ' ευθείας σε τρίτους, μετρητών, αγαθών ή υπηρεσιών και τα οποία δημιούργησαν οφειλέτες της επιχείρησης. Επίσης, στην προκειμένη περίπτωση, οι απαιτήσεις που έχουν δημιουργηθεί δεν διατηρούνται για εμπορικούς λόγους, δηλαδή προς διάθεση στο εγγύς μέλλον. Τα χρηματοοικονομικά μέσα αυτής της μορφής δεν έχουν ημερομηνία λήξης και ταξινομούνται ξεχωριστά από τα υπόλοιπα στοιχεία για σκοπούς παρουσίασης στις οικονομικές καταστάσεις. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν κυρίως χρεώστες εμπορίου, δάνεια προσωπικού κλπ. Η απόκτηση συμφερόντων σε οφειλές τρίτων, που δημιουργήθηκαν από άλλους χρηματοδότες, δεν θεωρούνται ότι προέρχονται εσωτερικά, μέσα από τους χρηματοοικονομικούς πόρους της επιχείρησης αλλά ότι έχουν αγοραστεί και έτσι δεν εμπίπτουν στην κατηγορία αυτή και ταξινομούνται ως διαθέσιμα προς πώληση ή εμπορία, ή ως στοιχεία που θα διατηρηθούν μέχρι τη λήξη τους.

Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού διαθέσιμα προς πώληση. Όλα τα στοιχεία ενεργητικού που δεν ανήκουν σε οποιαδήποτε από τις παραπάνω κατηγορίες και δεν αποτελούν δάνεια ή απαιτήσεις που έχουν δημιουργηθεί εσωτερικά από την επιχείρηση. Η μέθοδος

αποτίμησης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που δεν χαρακτηρίζεται ότι διατηρείται μέχρι τη λήξη του,θα πρέπει να αντικαθίσταται με αυτή της δίκαιης αξίας. Εάν οι λόγοι για τους οποίους η αποτίμηση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου βασιζόταν στη δίκαιη αξία του,δεν υφίσταται πλέον, τότε η αποτίμηση του θα πρέπει να στηρίζεται στο αναπόσβεστο κόστος όπου,σαν αναπόσβεστο κόστος, εκλαμβάνεται η αναπόσβεστη δίκαιη αξία του κατά την ημερομηνία της αλλαγής.

Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία παθητικού θα πρέπει μετά την αρχική τους αναγνώριση να αποτιμώνται με βάση το αναπόσβεστο κόστος τους, εκτός από τα παράγωγα υποχρεώσεων και τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται για εμπορικούς λόγους,τα οποία θα πρέπει να αποτιμώνται στη δίκαιη αξία τους. Παράγωγα υποχρεώσεων που θα πρέπει να εξοφληθούν με την παράδοση τίτλων συμμετοχής, με τους οποίους είναι συνδεδεμένα και δεν είναι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο, θα πρέπει να αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία, για το λόγο ότι δεν μπορεί να καθοριστεί με ακρίβεια και αξιοπιστία η δίκαιη αξία τους.

Η αναγνώριση δημιουργίας χρηματοοικονομικού μέσου στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, επιτρέπεται μόνο όταν δημιουργείται ή ολοκληρώνεται η συμβατική σχέση της επιχείρησης με το τρίτο πρόσωπο. Η αναγνώριση συναλλαγής που αφορά χρηματοοικονομικά μέσα στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης μπορεί να γίνει με δύο διαφορετικούς τρόπους. Οι τρόποι αυτοί βασίζονται στο με ποια τιμή θα αναγνωρισθούν αυτά στα βιβλία της επιχείρησης,αν θα υπολογισθούν δηλαδή με την αξία κτήσεως ή με την τιμή αποτίμησης τους, κατά την ημερομηνία εμπορίας, η οποία αποτελεί την ημερομηνία που η επιχείρηση δεσμεύεται να αγοράσει ή να πωλήσει ένα περιουσιακό στοιχείο. Ο όρος λογιστικοποίηση κατά την ημερομηνία πορείας, αναφέρεται στην αναγνώριση του στοιχείου που αγοράζει και της υποχρέωσης που δημιουργείται παράλληλα κατά την ημερομηνία εμπορίας ή στην αναίρεση της αναγνώρισης του στοιχείου που πωλείται και αναγνώριση της οφειλής του αγοραστή στην ημερομηνία συναλλαγής. Βάσει της μεθόδου αυτής, η αναγνώριση στα βιβλία της επιχείρησης γίνεται κατά την ημερομηνία της δέσμευσης της επιχείρησης,όπου χρεώνεται το περιουσιακό στοιχείο και πιστώνεται η υποχρέωση που δημιουργήθηκε. Οποιοδήποτε αποτέλεσμα αποτίμησης, κέρδος ή ζημία, προκύπτει για τα χρηματοοικονομικά μέσα που εμφανίζονται στη δίκαιη αξία τους,αυτό χρεώνεται ή πιστώνεται στο λογαριασμό του χρηματοοικονομικού μέσου και πιστώνεται ή χρεώνεται ο αντίστοιχος λογαριασμός ιδίων συμφερόντων ή αποτελέσματα χρήσεως αναλόγως την περίπτωση. Η ημερομηνία διακανονισμού, αποτελεί την ημερομηνία κατά την οποία γίνεται η παράδοση ενός στοιχείου ενεργητικού από ή προς την επιχείρηση. Ο όρος λογιστικοποίηση κατά την ημερομηνία διακανονισμού αναφέρεται στην αναγνώριση του στοιχείου κατά την ημερομηνία μεταβίβασης του προς την επιχείρηση και στην αναίρεση της αναγνώρισης του στοιχείου που μεταβιβάζεται ή μεταφέρεται από την επιχείρηση. Οποιαδήποτε διαφοροποίηση στη δίκαιη αξία του περιουσιακού στοιχείου μεταξύ των ημερομηνιών εμπορίας και διακανονισμού θα αναγνωριστεί κατά την ημερομηνία της εξόφλησης. Βάσει της μεθόδου αυτής η αναγνώριση στα βιβλία της επιχείρησης γίνεται κατά την ημερομηνία της παράδοσης του χρηματοοικονομικού μέσου. Μια επιχείρηση μπορεί να εφαρμόσει οποιαδήποτε από τις δύο μεθόδους,με την προϋπόθεση ότι θα την εφαρμόζει σταθερά στη συγκεκριμένη κατηγορία χρηματοοικονομικών μέσων, από τη μια χρήση στην άλλη.

Το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση ενός χρηματοοικονομικού μέσου λόγω διαφοροποίησης της δίκαιης αξίας του, θα πρέπει να αναγνωρίζεται με τον πιο κάτω περιγραφόμενο τρόπο, με την προϋπόθεση ότι αυτό δεν αποτελεί αντισταθμιστικό μέτρο. Εάν το χρηματοοικονομικό μέσο διατηρείται για σκοπούς εμπορίας, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία θα πρέπει να αναγνωρίζεται άμεσα στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της χρήσεως εντός της οποίας έχει δημιουργηθεί. Αν διατηρείται για διάθεση για πώληση, τότε οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία προκύπτει από την αποτίμηση μπορεί να αναγνωριστεί είτε άμεσα στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της χρήσεως εντός της οποίας έχει δημιουργηθεί,είτε άμεσα στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης καθ' όλη τη διάρκεια που το μέσο αυτό διατηρείται από την επιχείρηση. Οποιοδήποτε κέρδος ή ζημία πραγματοποιηθεί κατά την πλήρη εξόφληση ή είσπραξη του, θα πρέπει να συμψηφιστεί με το



σύνολο των συσσωρευμένων αποτελεσμάτων αποτίμησης που βρίσκεται στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης, οποιοδήποτε υπόλοιπο να μεταφερθεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως εντός της οποίας έχει δημιουργηθεί. Οποιοδήποτε αποτέλεσμα φέρεται στα ίδια κεφάλαια θα πρέπει να εμφανίζεται επιπλέον και στην κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων. Το κέρδος ή ζημία που προέρχεται από χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν αναγνωριστεί στα βιβλία της επιχείρησης σε τιμές κόστους, θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης.

Όταν η μεταφερόμενη αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου είναι μεγαλύτερη από την αναμενόμενη ανακτήσιμη αξία του, η διαφορά αυτή αποτελεί ζημία για την επιχείρηση, ο λογιστικός χειρισμός της οποίας εξαρτάται από τον τρόπο αποτίμησης του περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή έχει αποτιμηθεί σε αξία κτήσεως-κόστους ή στη δίκαιη αξία του. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα χρηματοοικονομικό μέσο έχει αναγνωριστεί ή εμφανίζεται σε αξία κτήσεως, θα πρέπει να αποτιμηθεί στην προεξοφλημένη τρέχουσα αξία του, αν πρόκειται για μακροπρόθεσμο χρηματοοικονομικό μέσο ή στην τρέχουσα αξία, αν πρόκειται για βραχυπρόθεσμο μέσο και οποιαδήποτε ζημία προκύψει από την μεταφερόμενη αξία του, θα πρέπει να αναγνωριστεί άμεσα στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης με αντίστοιχη πίστωση του χρηματοοικονομικού μέσου ή ενός προσωρινού λογαριασμού προβλέψεων. Εάν μελλοντικά προκύψει ανάκτηση οποιουδήποτε ποσού της ζημιάς που έχει προβλεφθεί, τότε θα πρέπει να μειωθεί ανάλογα και η ζημία που έχει αναγνωριστεί στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης. Το τελικό ποσό του μέσου μετά την ανάκτηση δεν θα πρέπει να υπερβαίνει το αρχικό υπόλοιπο πριν από την αναγνώριση της ζημιάς που έγινε σε προηγούμενη χρήση. Σε περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα χρηματοοικονομικό μέσο έχει αναγνωριστεί και εμφανίζεται στη δίκαιη αξία του, τότε οποιαδήποτε ζημία έχει αναγνωριστεί στο παρελθόν στην καθαρή θέση της επιχείρησης, θα πρέπει να μεταφερθεί στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης εάν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι η εν λόγω ζημία θα πραγματοποιηθεί. Ο λογιστικός αυτός χειρισμός, ισχύει ακόμη και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες το εν λόγω μέσο δεν έχει ρευστοποιηθεί.

Στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης θα πρέπει να περιέχονται όλα τα στοιχεία και πληροφορίες όπως καθορίζονται και για το πρότυπο 32. Μαζί με τις υπόλοιπες λογιστικές αρχές που δηλώνεται ότι ακολουθούνται από την επιχείρηση, θα πρέπει να περιλαμβάνονται όλες οι σημαντικές προϋποθέσεις και μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για τον καθορισμό της δίκαιης αξίας των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού. Θα πρέπει να αναφέρουν εάν τα κέρδη ή οι ζημίες που προέκυψαν από την αλλαγή της δίκαιης αξίας των διαθεσίμων προς πώληση έχουν μεταφερθεί στην καθαρή θέση της επιχείρησης και αν οι αγορές και πωλήσεις για κάθε μία από τις τρεις βασικές κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων έχουν αναγνωριστεί κατά την ημερομηνία αγοράς ή εξόφλησης τους. Όσον αφορά τα αντισταθμιστικά μέτρα, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιέχουν περιγραφή των στόχων και της πολιτικής της διαχείρισης των χρηματοοικονομικών κινδύνων για κάθε σημαντική συναλλαγή, όπως φύση του κινδύνου, χρονική διάρκεια κάλυψης και το αναμενόμενο ποσοστό του διασφαλιζόμενου μέσου. Για το κέρδος ή τη ζημία που προέκυψε από χρηματοοικονομικά μέσα διαθέσιμα προς πώληση και έχουν αναγνωριστεί στην καθαρή θέση της επιχείρησης, θα πρέπει να αναφέρεται το ύψος του ποσού που έχει αναγνωριστεί και οποιοδήποτε ποσό έχει μεταφερθεί από την καθαρή θέση στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της χρήσεως. Ακόμη, θα πρέπει να αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους δεν ήταν δυνατή η αποτίμηση στη δίκαιη αξία, των χρηματοοικονομικών μέσων που εμφανίζονται στην αποσβεσμένη μεταφερόμενη αξία τους.

Επίσης, θα πρέπει να περιέχεται ειδική αναφορά για σημαντικά έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημίες που προέκυψαν κατά την διάρκεια του έτους και περιλαμβάνονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων ή στην καθαρή θέση, αναφέροντας, το συνολικό ποσό των εσόδων και των εξόδων ξεχωριστά και τα πραγματοποιηθέντα ή μη κέρδη ή ζημίες από χρηματοοικονομικά μέσα που είναι διαθέσιμα προς πώληση και προέρχονται από αποτίμηση της δίκαιης αξίας τους ή από αναίρεση αναγνώρισης και περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα της επιχείρησης. Εάν η αποτίμηση ενός μέσου διαφοροποιήθηκε στην μεταφερόμενη αξία του από την δίκαιη, τότε θα πρέπει να δοθούν

επεξηγήσεις για τους λόγους που οδήγησαν στην απόφαση αυτή. Οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που συνάπτει δάνειο θα πρέπει να παρέχουν τη μεταφερόμενη αξία των μέσων που δόθηκαν ως εγγύηση, όπως και οποιουδήποτε σημαντικούς όρους και συνθήκες σχετιζόμενες με την εγγύηση. Οι οικονομικές καταστάσεις του δανειστή πρέπει να αναφέρουν τη δίκαιη αξία των εγγυήσεων που έγιναν αποδεκτές και αν είναι διαπραγματεύσιμες χωρίς την ύπαρξη οποιασδήποτε παράβασης από πλευράς δανειζόμενου, τη δίκαιη αξία των εγγυήσεων που πωλήθηκαν ή διαπραγματεύθηκαν και οποιους σημαντικούς όρους ή συνθήκες περιέχονται στις εγγυήσεις.<sup>54</sup>

### 3.32.2 Διαφορές Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 39.

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο αντιπροσωπεύει το τμήμα που εισπράχθηκε η πληρώθηκε ενώ τα παρεπόμενα έξοδα κτήσης είτε κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται εντός 5ετίας είτε εξοδοποιούνται. Με βάση όμως το Πρότυπο, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού αρχικά καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο προσδιορίζεται την εύλογη αξία του τιμήματος το οποίο πληρώθηκε ή εισπράχθηκε και συμπεριλαμβάνει όλα τα παρεπόμενα έξοδα αγοράς η πληρωμής.

Επίσης, δεν υπάρχει διάταξη σχετική στην Ελληνική Νομοθεσία που να ορίζει συγκεκριμένα την λογιστική και την αποτίμηση των παραγώγων και πράξεων αντιστάθμισης. Οι ελληνικές τράπεζες στην πλειοψηφία τους εφαρμόζουν την μέθοδο των δεδουλευμένων για την λογιστική παρακολούθηση των παραγώγων και έχουν εμμέσως υιοθετήσει την τακτική να μην αναγνωρίζουν τη γενική αντιστάθμιση κινδύνου. Όλα αυτά σε αντίθεση με αυτά που ορίζει το Πρότυπο για τα παράγωγα.

Κατά το Πρότυπο, οι χορηγήσεις αντιμετωπίζονται ως χρηματοοικονομικά στοιχεία και υπόκεινται σε αποτίμηση. Οι διαφορές από την αποτίμηση μεταφέρονται κατά περίπτωση αποτελέσματα ή υπό προϋποθέσεις απευθείας στην καθαρή θέση. Κατά το ΕΓΛΣ δεν περιλαμβάνεται διάταξη για αποτίμηση χορηγήσεων, κανόνες αποτίμησης των χρεογράφων που προβλέπονται από τα ΔΛΠ και που κατά κανόνα παραπέμπουν στην εύλογη αξία κατά την ημέρα αποτίμησης, μπορούν να δημιουργούν τόσο θετικές (κέρδος), όσο και αρνητικές διαφορές (ζημία) από την αποτίμηση. Το ΕΓΛΣ προβλέπει αποτίμηση συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας. Ακόμη με το Πρότυπο, τα κέρδη και οι ζημίες από αποτίμηση χρεογράφων μεταφέρονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να μεταφέρονται απευθείας στην καθαρή θέση. Από την άλλη, με βάση τον Κ.Φ.Ε, η ζημία που τυχόν προκύπτει από την αποτίμηση χρεογράφων δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών Αποθεματικά από Χρεόγραφα προς συμψηφισμό με κέρδη από πώληση χρεογράφων ή από ανταλλαγή-λήψη δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις νόμων περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων. Κέρδος από αποτίμηση δεν νοείται με βάση τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Η σημαντική διαφορά μεταξύ του Προτύπου και της ισχύουσας Ελληνικής Νομοθεσίας έγκειται στο ότι, σύμφωνα με το πρώτο, τα παράγωγα εμφανίζονται στον Ισολογισμό και αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους, ενώ η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία περιλαμβάνει διατάξεις μόνο για τη φορολόγηση των πραγματοποιηθέντων κερδών από πράξεις ή συμβάσεις επί παραγώγων και για την έκπτωση της πραγματοποιηθείσας ζημίας από πράξεις ή συμβάσεις παραγώγων μόνο όταν πραγματοποιούνται για σκοπούς αντιστάθμισης.<sup>55</sup>

### 3.33.1 Δ.Λ.Π 40-Επενδύσεις σε ακίνητα.

Το παρόν Πρότυπο καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό που θα πρέπει να ακολουθείται για τα

54 <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7809>

55 [http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/TOMOI\\_SAMPLE\\_PAGES/TOMOS B/DLP39.pdf](http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/TOMOI_SAMPLE_PAGES/TOMOS B/DLP39.pdf)

ακίνητα που κατέχει ή νοικιάζει μία επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση, και τα οποία δεν χρησιμοποιούνται για παραγωγικές δραστηριότητες μέσα στα πλαίσια της επιχείρησης, αλλά είτε αποφέρουν εισόδημα μέσω της μίσθωσής τους, είτε κατέχονται για ενίσχυση κεφαλαίου. Επίσης, το Πρότυπο πραγματεύεται τον τρόπο αποτίμησης μίας επένδυσης σε ακίνητα. Επίσης, καθορίζει τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις Επενδύσεις σε Ακίνητα που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Το πρότυπο, δεν αναφέρεται σε επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχονται για σκοπούς ιδιόχρησης ή για πώληση εντός των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Το Δ.Λ.Π ορίζει ως Επένδυση σε ακίνητα, τα ακίνητα (γήπεδα, κτίρια ή μέρη κτιρίων) που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή τον μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση, προκειμένου να αποκομίζονται μισθώματα ή αποτελούν κεφαλαιακή ενίσχυση και όχι για λειτουργική χρήση. Επίσης, ορίζεται ότι ακίνητα τα οποία περιλαμβάνουν μία αναλογία που κατέχεται για να αποφέρουν ενοίκια και μία άλλη αναλογία που κατέχεται για παραγωγική χρήση, πρέπει να λογιστικοποιούνται ξεχωριστά. Οι γενικές οδηγίες του προτύπου καθορίζουν ότι οι επενδύσεις σε ακίνητα θα πρέπει κατά την αρχική τους αναγνώριση να αποτιμώνται σε αξία κτήσεως πλέον οποιωνδήποτε συναφών εξόδων για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, όπως είναι η τιμή αγοράς, τα δικηγορικά έξοδα κλπ. τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα που προκύπτουν από δανεισμό που έλαβε χώρα για την αγορά του ακινήτου αναγνωρίζονται ως έξοδα μέσα στην περίοδο που έχουν επιτευχθεί και δεν θεωρούνται ως μέρος της αξίας κτήσεως του περιουσιακού στοιχείου. Οι δαπάνες που έγιναν για το συγκεκριμένο ακίνητο μετά την απόκτηση του, αναγνωρίζονται ως κεφαλαιουχικές δαπάνες, υπό την προϋπόθεση ότι θα αυξήσουν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και την αρχικά αναμενόμενη οικονομική απόδοση. Μέθοδοι αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων από επενδύσεις:

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

β) Μέθοδος κόστους. Με τη μέθοδο αυτή τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης πρέπει να αποτιμώνται στην τιμή κτήσεως μειωμένη με την πρόβλεψη για απόσβεση, σύμφωνα και με τις γενικές οδηγίες του ΔΛΠ 16. Εάν υπάρξει οποιαδήποτε αλλαγή στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει να αποχαρακτηριστεί και να ταξινομηθεί στην κατηγορία που ανήκει με βάση την καινούργια του χρήση. Όταν γίνεται αλλαγή στη χρήση ενός στοιχείου από επένδυση σε ιδιόχρηση ή και το αντίθετο, αυτό θα πρέπει να αποτιμάται στη δίκαιη αξία του κατά την ημερομηνία της αλλαγής. Εάν με την αλλαγή αυτή χαρακτηρίζεται ως επένδυση προς πώληση και γίνονται πρόσθετες κεφαλαιουχικές δαπάνες για το σκοπό αυτό, τότε θα πρέπει να αποτιμηθεί με βάση τις προβλέψεις του ΔΛΠ 2 ως απόθεμα, διαφορετικά υπάγεται στις προβλέψεις του ΔΛΠ 16 που αναφέρεται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Εάν ένα περιουσιακό στοιχείο, με οποιαδήποτε μορφή κι αν έχει ταξινομηθεί, αποτιμάται με τη μέθοδο του κόστους, τότε οι παραπάνω αλλαγές γίνονται με βάση τη μεταφερόμενη αξία του και δεν γίνεται οποιαδήποτε αποτίμηση.

Στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, για τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν βάσει μίσθωσης θα πρέπει να παρέχονται οι πληροφορίες που αναφέρονται στο ΔΛΠ 17, ενώ για τα υπόλοιπα στοιχεία, ανεξάρτητα από τη μέθοδο αποτίμησης τους, πρέπει να αναφέρονται τα κριτήρια βάσει των οποίων έγινε η διάκριση των στοιχείων σε στοιχεία προς επένδυση ή προς ιδιόχρηση, η μέθοδος και οι προϋποθέσεις που εφαρμόστηκαν για

την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στη δίκαιη αξία τους. Ακόμη, θα πρέπει να αναφέρεται εάν η αποτίμηση στη δίκαιη αξία έγινε από εκτιμητή που είχε τα απαιτούμενα από το νόμο προσόντα, τα έσοδα ή έξοδα που περιλαμβάνονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων και προέρχονται από μισθώσεις επενδύσεων, οι τυχόν περιορισμοί που υφίστανται ως προς την πώληση τους και οι σημαντικές συμβάσεις που σχετίζονται με αυτά, όπως είναι οι συμβάσεις αγοράς. Όταν η αποτίμηση βασίζεται στη δίκαιη αξία, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες που να αιτιολογούν την διαφοροποίηση του υπολοίπου έναρξης χρήσεως με αυτό της λήξης. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων επένδυσης βασίζεται στη μέθοδο που υποδεικνύεται από το ΔΛΠ 16, θα πρέπει να παρέχονται επιπλέον περιγραφή του στοιχείου στο οποίο έγινε η επένδυση, πληροφορίες για την αποτίμηση, δηλαδή τους λόγους για τους οποίους η δίκαιη αξία δεν μπορούσε να καθοριστεί με αξιοπιστία, για τις πωλήσεις αναφορά του γεγονότος ότι η πώληση δεν βασίστηκε στη δίκαιη αξία, αναφορά του μεταφερόμενου κατά την πώληση υπολοίπου και αναφορά του κέρδους ή της ζημίας που έχει αναγνωριστεί. Όταν η αποτίμηση βασίζεται στη μέθοδο κόστους τότε θα πρέπει να παρέχονται πρόσθετες πληροφορίες για την εφαρμοζόμενη μέθοδο αποσβέσεων και την αναμενόμενη ωφέλιμη περίοδο χρήσης ή τον συντελεστή απόσβεσης, τη συμφωνία μεταξύ του μεταφερόμενου υπολοίπου από την προηγούμενη χρήση και αυτού που προέκυψε στο τέλος της χρήσης, αναφέροντας τις αγορές, κεφαλαιοποιήσεις εξόδων, αποκτήσεις από συγχωνεύσεις, πωλήσεις, αποσβέσεις, συναλλαγματικές διαφορές από μετατροπή οικονομικών καταστάσεων οικονομικής μονάδας εξωτερικού και τις μεταβολές που προέκυψαν από τον χαρακτηρισμό από ιδιόχρηση σε πώληση κλπ<sup>56</sup>

### 3.33.2 Ε.Γ.Λ.Σ-Επενδύσεις σε ακίνητα.

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

### 3.33.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 40.

Το ΕΓΛΣ διακρίνει μόνο όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία 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 της. Σημειώνεται όμως, ότι ως εκτός εκμετάλλευσης το ΕΓΛΣ θεωρεί μόνο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν τεθεί ακόμη σε λειτουργία ή αυτά που τέθηκαν εκτός λειτουργίας και αυτά που δεν εκμεταλλεύονται, αλλά κατέχονται για μελλοντική χρήση ή για πώληση. Επομένως, τα εκμισθούμενα ακίνητα, τα οποία το ΔΛΠ 40 θεωρεί ακίνητα επένδυσης, η Ελληνική Νομοθεσία τα θεωρεί ακίνητα εκμετάλλευσης, αφού χρησιμοποιούνται σε παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης.

### **3.34.1 Δ.Λ.Π 41-Γεωργία.**

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη αγροτική δραστηριότητα. Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στους διάφορους λογιστικούς χειρισμούς και στην παρουσίαση των ιδιαίτερων στοιχείων που μπορεί να προκύπτουν λόγω της φύσεως των εργασιών, στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που η

---

56 <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7810>

κύρια ασχολία τους είναι η γεωργία και η κτηνοτροφία. Οι οδηγίες του προτύπου αυτού καλύπτουν τα σημεία που σχετίζονται με την δραστηριότητα αυτών των επιχειρήσεων, που είναι οι διάφοροι ζωντανοί οργανισμοί, δηλαδή τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα προϊόντα ή πρώτες ύλες που προέρχονται από τα βιολογικά στοιχεία και οι κρατικές παροχές και χορηγίες που σχετίζονται με τα βιολογικά στοιχεία.

Ως Γεωργική Εκμετάλλευση ορίζεται η διοίκηση και διαχείριση από μία επιχείρηση της μετατροπής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε γεωργικό προϊόν ή σε επιπλέον βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Το Βιολογικό Περιουσιακό Στοιχείο ορίζεται σαν ένα ζώο ή φυτό. Όταν θα γίνει η αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, αυτό θα πρέπει να αποτιμηθεί στη δίκαιη αξία του, μειωμένη με τυχόν έξοδα που αναμένεται να υπάρξουν κατά τη στιγμή της πώλησης τους. Η αρχή αυτή θα πρέπει να εφαρμόζεται και για τα προϊόντα που προέρχονται από τα βιολογικά στοιχεία. Ο καθορισμός της δίκαιης αξίας τους στηρίζεται στις ιδιαιτερότητες των χαρακτηριστικών τους, την ηλικία τους και διάφορα άλλα συγκεκριμένα σημεία αναγνώρισης τους. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο καθορισμός της δίκαιης αξίας ενός βιολογικού στοιχείου δεν είναι εφικτός για διάφορους λόγους, τότε αυτό θα πρέπει να αποτιμηθεί σε τιμή κόστους και να διατηρηθεί σε αυτή την αξία, μείον οποιαδήποτε πρόβλεψη για απόσβεση μέχρι να είναι δυνατός ο εντοπισμός και καθορισμός της δίκαιης αξίας του. Αυτό είναι πολύ πιθανό να δημιουργηθεί κατά την αρχική αναγνώριση του βιολογικού στοιχείου στα βιβλία της επιχείρησης, όμως δεν μπορεί να συμβαίνει και μετά την αρχική αναγνώριση, γιατί έχει ήδη εντοπιστεί και καθοριστεί η δίκαιη αξία του. Το κέρδος ή η ζημία που μπορεί να προκύψει από την αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα στα αποτελέσματα της επιχείρησης μέσα στη χρήση που έχουν εντοπιστεί. Οι κρατικές παροχές και χορηγίες για βιολογικά στοιχεία, που έχουν αποτιμηθεί στη δίκαιη αξία τους και που έχουν παραχωρηθεί χωρίς περιορισμούς, θα πρέπει να αναγνωριστούν στα αποτελέσματα της επιχείρησης ως έσοδο της χρήσεως εντός της οποίας έχει δημιουργηθεί η απαίτηση. Εάν η κρατική χορηγία έχει παραχωρηθεί κάτω από συγκεκριμένους όρους και προϋποθέσεις, τότε θα πρέπει να αναγνωριστεί ως έσοδο της επιχείρησης εντός της χρήσεως κατά την οποία έχουν λήξει οι όροι ή προϋποθέσεις. Εάν η κρατική χορηγία έχει παραχωρηθεί για βιολογικά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί στην τιμή κόστους, εφαρμόζονται οι οδηγίες του προτύπου 20 σχετικά με τις κρατικές χορηγίες.

Τέλος κάθε επιχείρηση γεωργικής δραστηριότητας θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στις οικονομικές της καταστάσεις:

- Το συνολικό κέρδος ή ζημία που προέκυψε από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή της γεωργικής παραγωγής σε σχέση με την αρχική τους αποτίμηση
- Θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε κατηγορίες, καθώς και την φύση των δραστηριοτήτων για κάθε κατηγορία
- Ποσοτικά στοιχεία για την κίνηση κάθε κατηγορίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το προϊόν που παράχθηκε από αυτές μέσα στην χρήση
- Τον τρόπο υπολογισμού της εύλογης αξίας
- Τις τυχόν επιβαρύνσεις ή δεσμεύσεις που υπάρχουν πάνω στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και την γεωργική παραγωγή
- Συμφωνία της κίνησης της λογιστικής αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην αρχή και την λήξη κάθε περιόδου
- Την περιγραφή περιπτώσεων όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα
- Πληροφορίες σχετικά με την φύση, τις ανεκπλήρωτες υποχρεώσεις και τυχόν μειώσεις στις αξίες των κρατικών επιχορηγήσεων.<sup>57</sup>

---

57 <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7811>

### 3.34.2 Διαφορές μεταξύ Ελληνικής Νομοθεσίας και Δ.Λ.Π 41.

Όσον αφορά διαφορές μεταξύ του προτύπου αυτού με τις Ελληνικές λογιστικές αρχές, θα πρέπει να αναφέρουμε ότι δεν υπάρχουν, αφού δεν υπάρχουν σχετικές διατάξεις επί του θέματος στον Ελληνικό Νόμο.

## **Κεφ. 4 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.**

### **4.1.1 Δ.Π.Χ.Π 1-Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.**

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις είναι καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. και οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις περιέχουν υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που:

- α) παρέχει διαφάνεια στους χρήστες και είναι συγκρίσιμη για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται
- β) παρέχει ένα κατάλληλο σημείο εκκίνησης για τη λογιστική σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α)
- γ) μπορεί να παραχθεί με κόστος το οποίο δεν υπερβαίνει τα οφέλη.

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό:

- α) στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.
- β) σε κάθε ενδιάμεση οικονομική κατάσταση που παρουσιάζει σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34 Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. είναι οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οικονομική οντότητα υιοθετεί τα Δ.Π.Χ.Α. με ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωσή της σε αυτές για τη συμμόρφωσή της με αυτά. Οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. συνιστούν τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας αν για παράδειγμα η οικονομική οντότητα:

- παρουσίασε τις πιο πρόσφατες προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις της σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν συμφωνούν από κάθε άποψη με τα Δ.Π.Χ.Α
- κατάρτισε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. αποκλειστικά για εσωτερική χρήση, χωρίς να τεθούν στη διάθεση των ιδιοκτητών της οικονομικής οντότητας ή άλλων χρηστών εκτός της οικονομικής οντότητας
- κατάρτισε ένα πακέτο αναφοράς σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. για σκοπούς ενοποίησης, χωρίς να καταρτίσει πλήρεις οικονομικές καταστάσεις όπως ορίζεται στο Δ.Λ.Π. 1
- δεν παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις για τις προηγούμενες περιόδους.

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται όταν μια οικονομική οντότητα:

- παύει να παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις εθνικές απαιτήσεις, έχοντας προηγουμένως παρουσιάσει αυτές αλλά και άλλες οικονομικές καταστάσεις που περιείχαν ρητή και χωρίς επιφύλαξη δήλωση για συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α.
- παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις το προηγούμενο έτος σύμφωνα με τις εθνικές απαιτήσεις και οι οικονομικές καταστάσεις αυτές περιείχαν ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση για συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α
- παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις κατά το προηγούμενο έτος που περιείχαν ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση για συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α., έστω και αν οι ελεγκτές διατύπωσαν παρατήρηση στην έκθεση του ελέγχου τους για αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.<sup>58</sup>

<sup>58</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7823>

#### **4.1.2 Δ.Π.Χ.Π 2-Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.**

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων της οικονομικής οντότητας όταν αναλαμβάνει να διενεργήσει συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Ειδικότερα, απαιτεί να καταχωρίζονται οι επιδράσεις των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στα αποτελέσματα και στην καθαρή θέση της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων που σχετίζονται με συναλλαγές όπου παρέχονται μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης στους εργαζόμενους.

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών όπως:

-συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους όπου η οικονομική οντότητα λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας

-συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, όπου η οικονομική οντότητα αποκτά αγαθά και υπηρεσίες αναλαμβάνοντας υποχρεώσεις έναντι αυτού που παρέχει εκείνα τα αγαθά και υπηρεσίες για ποσά που βασίζονται στην τιμή (ή την αξία) των μετοχών της οικονομικής οντότητας ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας

-συναλλαγές όπου η οικονομική οντότητα λαμβάνει ή αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες και οι όροι της συμφωνίας παρέχουν τη δυνατότητα είτε στην οικονομική οντότητα είτε στον προμηθευτή εκείνων των αγαθών και υπηρεσιών να επιλέξει αν η οικονομική οντότητα θα διακανονίσει τοις μετρητοίς (ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία) ή μέσω της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων.

Όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τη φύση και την έκταση των υφιστάμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου συμφωνιών παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.<sup>59</sup>

#### **4.1.3 Δ.Π.Χ.Π 3-Συνενώσεις Επιχειρήσεων.**

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι η βελτίωση της συνέπειας, αξιοπιστίας και συγκρισιμότητας των στοιχείων που παρέχει μια αναφέρουσα οντότητα στις οικονομικές της καταστάσεις, για μια συνένωση επιχειρήσεων και τις επιδράσεις της. Για την επίτευξή του, το Πρότυπο θέτει αρχές και απαιτήσεις ως προς τον τρόπο με τον οποίο ο αποκτών:

α) αναγνωρίζει και επιμετρά στις οικονομικές του καταστάσεις τα αναγνωρίσιμα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία, τις αναληφθείσες υποχρεώσεις καθώς και τυχόν μη ελέγχουσες συμμετοχές στον αποκτώμενο

β) αναγνωρίζει και επιμετρά την υπεραξία που αποκτήθηκε στη συνένωση επιχειρήσεων ή το κέρδος μιας αγοράς ευκαιρίας

γ) προσδιορίζει ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιήσει ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν τη δυνατότητα να αξιολογήσουν τη φύση και τη χρηματοοικονομική επίδραση της συνένωσης επιχειρήσεων.

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται:

α) στην ίδρυση κοινοπραξίας

β) στην απόκτηση περιουσιακού στοιχείου ή ομάδας περιουσιακών στοιχείων που δεν αποτελούν επιχείρηση. Σε περιπτώσεις όπως αυτή, ο αποκτών θα διαπιστώσει και θα αναγνωρίσει τα επιμέρους αναγνωρίσιμα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων εκείνων των

<sup>59</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7824>

περιουσιακών στοιχείων που ανταποκρίνονται στον ορισμό και τα κριτήρια αναγνώρισης άυλων περιουσιακών στοιχείων στο Δ.Λ.Π. 38:Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία) και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις. Το κόστος της ομάδας θα επιμεριστεί στα επιμέρους αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις με βάση τις σχετικές τους εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία αγοράς. Συναλλαγή τέτοιου είδους δεν καταλήγει σε υπεραξία.

γ)συνένωση οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων κάτω από κοινό έλεγχο.

Μια οικονομική οντότητα θα λογιστικοποιεί κάθε συνένωση επιχειρήσεων με την εφαρμογή της μεθόδου απόκτησης όπου απαιτείται:

α)η αναγνώριση του αποκτώντος

β)ο προσδιορισμός της ημερομηνίας απόκτησης

γ)η αναγνώριση και επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων αποκτώμενων περιουσιακών στοιχείων των αναληφθεισών υποχρεώσεων καθώς και τυχόν μη ελεγχουσών συμμετοχών στον αποκτώμενο

δ)η αναγνώριση και επιμέτρηση υπεραξίας ή του κέρδους μιας αγοράς ευκαιρίας.<sup>60</sup>

#### **4.1.4 Δ.Π.Χ.Π 4-Ασφαλιστήρια συμβόλαια.**

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τη χρηματοοικονομική αναφορά για ασφαλιστήρια συμβόλαια από οποιαδήποτε οικονομική οντότητα εκδίδει τέτοια συμβόλαια μέχρι να ολοκληρώσει το συμβούλιο τη δεύτερη φάση της εργασίας του για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια. Ειδικότερα, το Πρότυπο απαιτεί:

α)βελτιώσεις περιορισμένης έκτασης στη λογιστική που εφαρμόζουν οι ασφαλιστές σε ασφαλιστήρια συμβόλαια

β)γνωστοποιήσεις που καθορίζουν και εξηγούν τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων των ασφαλιστών που ανακύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια και βοηθούν τους χρήστες εκείνων των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών από ασφαλιστήρια συμβόλαια.

Η επιχείρηση εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό σε:

α)ασφαλιστήρια συμβόλαια (συμπεριλαμβανομένων των συμβολαίων αντασφάλισης) που εκδίδει και συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει

β)χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδει με χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής.

Η επιχείρηση δεν εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο σε:

α)εγγυήσεις προϊόντων που εκδίδονται απευθείας από κατασκευαστή, έμπορο ή λιανοπωλητή

β)περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους (βλ. ΔΛΠ 19:Παροχές σε εργαζομένους και ΔΠΧΑ 2:Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών) και δεσμεύσεις καθορισμένων παροχών αποχώρησης που ορίζονται από προγράμματα καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία (βλ. ΔΛΠ 26:Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών λόγω αποχώρησης)

γ)συμβατικά δικαιώματα ή συμβατικές δεσμεύσεις που εξαρτώνται από τη μελλοντική χρήση ή το μελλοντικό δικαίωμα χρήσης ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου (για παράδειγμα, κάποιες αμοιβές παραχώρησης δικαιώματος, δικαιώματα, ενδεχόμενες καταβολές μισθωμάτων και παρόμοια στοιχεία) καθώς και η εγγύηση υπολειμματικής αξίας ενός μισθωτή που ενσωματώνεται σε μια χρηματοδοτική μίσθωση (βλ. ΔΛΠ 17 Μισθώσεις, ΔΛΠ 18 Έσοδα και ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία)

δ)συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης εκτός εάν ο εκδότης έχει αναφέρει προηγουμένως ρητά ότι θεωρεί τα εν λόγω συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια και έχει χρησιμοποιήσει τη λογιστική μεταχείριση που ισχύει για ασφαλιστήρια συμβόλαια. Στην περίπτωση αυτή ο εκδότης δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει το ΔΛΠ 39, το ΔΛΠ 32, το ΔΠΧΑ 7 ή το παρόν Πρότυπο για τα εν λόγω συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης. Ο εκδότης δύναται να κάνει την επιλογή αυτή

<sup>60</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7825>



συμβόλαιο προς συμβόλαιο, αλλά η επιλογή που κάνει για κάθε συμβόλαιο είναι αμετάκλητη ε)ενδεχόμενη αντιπαροχή που καταβάλλεται ή λαμβάνεται σε μια συνένωση επιχειρήσεων (βλ. ΔΠΧΑ 3:Συνενώσεις επιχειρήσεων)

στ)συμβόλαια πρωτασφάλισης που κατέχει μια οικονομική οντότητα (δλδ συμβόλαια πρωτασφάλισης στα οποία η οικονομική οντότητα είναι ο ασφαλιζόμενος). Ωστόσο, ένας αντασφαλιζόμενος θα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ στα συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει.

Όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις επί των οικονομικών καταστάσεων δεν επιβάλλεται η οικονομική οντότητα να εφαρμόσει τις απαιτήσεις για γνωστοποίηση στο παρόν Πρότυπο σε συγκριτική πληροφόρηση που αφορά ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005.<sup>61</sup>

#### **4.1.5 Δ.Π.Χ.Π 5-Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες.**

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση διακοπεισών δραστηριοτήτων. Ειδικότερα, το Πρότυπο απαιτεί:

α)τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα για πώληση να επιμετρώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και η απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων αυτών να παύσει

β)τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην όψη του ισολογισμού και τα αποτελέσματα των διακοπεισών δραστηριοτήτων να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Οι απαιτήσεις κατάταξης και παρουσίασης του παρόντος Προτύπου εφαρμόζονται σε όλα τα αναγνωρισμένα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και σε όλες τις ομάδες εκποίησης της επιχείρησης. Οι απαιτήσεις επιμέτρησης του Προτύπου εφαρμόζονται σε όλα τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και στις ομάδες εκποίησης. Τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα σύμφωνα με το ΔΛΠ 1:Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (καθώς αναθεωρήθηκε το 2003) δεν ανακατατάσσονται ως κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία μέχρι να ικανοποιήσουν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση, που η οικονομική οντότητα κανονικά θα θεωρούσε ότι είναι μη κυκλοφορούντα στοιχεία που αποκτώνται αποκλειστικά με την προοπτική να επαναπωληθούν δεν κατατάσσονται ως κυκλοφορούντα εκτός αν πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το Πρότυπο.

Οι διατάξεις επιμέτρησης του παρόντος προτύπου δεν εφαρμόζονται στα παρακάτω περιουσιακά στοιχεία τα οποία καλύπτονται από τα Πρότυπα που καταγράφονται,είτε ως διακεκριμένα περιουσιακά στοιχεία είτε ως τμήματα μιας ομάδας εκποίησης:

α)σε αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία (βλ. ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος)

β)σε περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους (βλ. ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους)

γ)σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση

δ)σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας του ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα

ε)σε μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος του σημείου πώλησής τους, του ΔΛΠ 41 Γεωργία

στ)σε συμβατικά δικαιώματα καθώς αυτά ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια.

Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει και γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους

61 <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7826>

χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αξιολογούν τις επιπτώσεις των διακοπείσων δραστηριοτήτων και των διαθέσεων των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή αργότερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.<sup>62</sup>

#### **4.1.6 Δ.Π.Χ.Π 6-Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων.**

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προσδιορίσει τον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων για την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων. Ειδικότερα, το πρότυπο απαιτεί:

α) βελτιώσεις περιορισμένης έκτασης στις υφιστάμενες λογιστικές πρακτικές που ακολουθούνται για δαπάνες που αφορούν την έρευνα και την αξιολόγηση

β) οι οικονομικές οντότητες που αναγνωρίζουν περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση να τα ελέγχουν για απομείωση αξίας σύμφωνα με το παρόν πρότυπο και να επιμετρούν οποιαδήποτε απομείωση αξίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 36: Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

γ) γνωστοποιήσεις που προσδιορίζουν και επεξηγούν τα ποσά που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας τα οποία απορρέουν από την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων, και βοηθούν τους χρήστες εκείνων των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τα ποσά, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών από τα αναγνωρισθέντα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση.

Η επιχείρηση εφαρμόζει το πρότυπο στις δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης που πραγματοποιεί. Αντίθετα, το πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες που πραγματοποιούνται:

α) πριν από την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων, όπως οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προτού η οικονομική οντότητα λάβει το νομικά ισχυρό δικαίωμα να εξερευνήσει μια ορισμένη περιοχή

β) εφόσον έχει αποδειχτεί η τεχνική δυνατότητα και οικονομική βιωσιμότητα της εξόρυξης ενός ορυκτού πόρου.

Μια επιχείρηση επιλέγει μια πολιτική που καθορίζει τις δαπάνες που αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση και εφαρμόζει την πολιτική αυτή με συνέπεια. Κατά την επιλογή αυτή, μια επιχείρηση εξετάζει τον βαθμό στον οποίο μια δαπάνη μπορεί να συσχετιστεί με την έρευνα συγκεκριμένων ορυκτών πόρων. Παραδείγματα δαπανών:

α) η απόκτηση του δικαιώματος έρευνας

β) οι τοπογραφικές, γεωλογικές, γεωχημικές και γεωφυσικές μελέτες

γ) οι δοκιμαστικές γεωτρήσεις

δ) η εκσκαφή κατά ερευνητικά ορύγματα

ε) η δειγματοληψία

στ) οι δραστηριότητες που σχετίζονται με την αξιολόγηση της τεχνικής δυνατότητας και οικονομικής βιωσιμότητας της εξόρυξης ενός ορυκτού πόρου.

Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που προσδιορίζουν και επεξηγούν τα ποσά που απορρέουν από την έρευνα και την αξιολόγηση ορυκτών πόρων και αναγνωρίζονται στις οικονομικές της καταστάσεις. Μια επιχείρηση που εφαρμόζει το πρότυπο πρέπει να γνωστοποιεί:

α) τις λογιστικές της πολιτικές για τις δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης, συμπεριλαμβανομένης της αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση

β) το ύψος των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων και των

<sup>62</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7827>

λειτουργικών και επενδυτικών ταμιακών ροών που απορρέουν από την έρευνα και την αξιολόγηση ορυκτών πόρων.

Περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από την έρευνα και την αξιολόγηση: Δαπάνες εξερεύνησης και αξιολόγησης που αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με τη λογιστική πολιτική της επιχείρησης.

Δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης: Δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια οικονομική οντότητα σε σχέση με την έρευνα και την αξιολόγηση ορυκτών πόρων προτού αποδειχθεί η τεχνική δυνατότητα και η οικονομική βιωσιμότητα της εξόρυξης ενός ορυκτού πόρου.

Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων: Η αναζήτηση ορυκτών πόρων, στους οποίους συμπεριλαμβάνονται μεταλλεύματα, φυσικό αέριο και όμοιοι μη ανανεώσιμοι πόροι, όταν μια επιχείρηση έχει αποκτήσει το νομικό δικαίωμα να ερευνήσει σε συγκεκριμένη περιοχή, καθώς και ο προσδιορισμός της τεχνικής δυνατότητας και οικονομικής βιωσιμότητας της εξόρυξης του ορυκτού πόρου.<sup>63</sup>

#### **4.1.7 Α.Π.Χ.Π 7-Γνωστοποιήσεις.**

Στόχος του παρόντος προτύπου είναι να υποχρεωθούν οι οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν στις οικονομικές τους καταστάσεις στοιχεία τα οποία επιτρέπουν στους χρήστες να αξιολογήσουν:

α) τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση και την απόδοση της οικονομικής οντότητας

β) τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οικονομική οντότητα εκτέθηκε κατά την περίοδο και κατά την ημερομηνία αναφοράς, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους. Οι αρχές του παρόντος προτύπου συμπληρώνουν τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση και του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση.

Το πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα. Επίσης, οι επιχειρήσεις το εφαρμόζουν σε παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές ή συγγενείς εταιρείες ή κοινοπραξίες εκτός αν το παράγωγο ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου του ΔΛΠ 32:

α) δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους

β) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μια συνένωση επιχειρήσεων

γ) ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια. Ωστόσο, το πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε ασφαλιστήρια συμβόλαια εφόσον το ΔΛΠ 39 απαιτεί η οικονομική οντότητα να τα λογιστικοποιεί χωριστά.

Το πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις, το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή το ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε κοινοπραξίες. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, το ΔΛΠ 27, το ΔΛΠ 28 ή το ΔΛΠ 31 επιτρέπουν σε μια επιχείρηση να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή εταιρεία ή σε κοινοπραξία βάσει του ΔΛΠ 39. Στις περιπτώσεις αυτές οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 27, του ΔΛΠ 28 ή του ΔΛΠ 31 συν εκείνες του προτύπου.

Όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις, η επιχείρηση γνωστοποιεί:

α) τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν προκειμένου να επιτευχθεί η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις

<sup>63</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7828>

του προτύπου

β)αν η επιχείρηση θεωρεί ότι η γνωστοποίηση στην οποία έχει προβεί προκειμένου να συμμορφωθεί προς τις απαιτήσεις του προτύπου δεν αντιπροσωπεύει με αξιοπιστία τη μεταβολή στην εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που οφείλεται σε μεταβολές του πιστωτικού κινδύνου, τους λόγους για το συμπέρασμα αυτό, καθώς και τους παράγοντες που η οικονομική οντότητα θεωρεί συναφείς

γ)τη λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που έχει ενεχυριάσει ως εξασφαλίσεις για υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις

δ)τους συμβατικούς όρους που σχετίζονται με την ενεχυρίαση αυτή

ε)τις μεθόδους και, όταν χρησιμοποιείται μια τεχνική επιμέτρησης τις παραδοχές που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Για παράδειγμα, κατά περίπτωση, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τις παραδοχές που σχετίζονται με συντελεστές προπληρωμών, ποσοστά εκτιμώμενων ζημιών από επισφάλειες και επιτόκια ή προεξοφλητικά επιτόκια.

Τέλος, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί τα έσοδα-έξοδα, κέρδη και ζημιές είτε στις οικονομικές καταστάσεις είτε στο προσάρτημα, καθώς και δάνεια και απαιτήσεις, διαθέσιμα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία καθώς και έσοδα και έξοδα από τόκους.<sup>64</sup>

#### **4.1.8 Δ.Π.Χ.Π 8-Λειτουργικοί τομείς.**

Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της τη δυνατότητα να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνει και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργεί. Το πρότυπο εφαρμόζεται:

α)στις ατομικές ή τις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας i)της οποίας οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών) ii)της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας τίτλων σε δημόσια αγορά

β)στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία i)της οποίας οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών) ii)της οποίας οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας τίτλων σε δημόσια αγορά. Εάν μια οικονομική οντότητα η οποία δεν υποχρεούται να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο επιλέξει να γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τομείς που δεν συμφωνούν με το παρόν πρότυπο, δεν παρουσιάζει τις πληροφορίες αυτές ως κατά τομέα πληροφόρηση. Ακόμα, αν μια χρηματοοικονομική έκθεση περιέχει τόσο τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας μητρικής εταιρείας, η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου, όσο και τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, η κατά τομέα πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις, η επιχείρηση γνωστοποιεί τις ακόλουθες γενικές πληροφορίες:

α)παράγοντες που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των προς αναφορά τομέων της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένης της οργανωτικής βάσης (για παράδειγμα, εάν η

64 <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7829>

διοίκηση έχει επιλέξει να οργανώσει την οικονομική οντότητα σύμφωνα με τις διαφορές προϊόντων και υπηρεσιών, τις γεωγραφικές περιοχές, το κανονιστικό περιβάλλον ή σύμφωνα με συνδυασμό παραγόντων και εάν έχουν συγκεντρωθεί λειτουργικοί τομείς)

β) ύπους προϊόντων και υπηρεσιών από όπου απορρέουν τα έσοδα του κάθε προς αναφορά τομέα.

Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει την επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας και των συνολικών περιουσιακών στοιχείων για κάθε τομέα προς παρουσίαση, την επιμέτρηση των υποχρεώσεων για κάθε τομέα προς παρουσίαση εάν ένα τέτοιο μέγεθος παρέχεται τακτικά στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, τα στοιχεία για κάθε προς αναφορά τομέα εάν τα ποσά που ορίζονται περιλαμβάνονται στην εκτίμηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που εξετάζονται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ή εάν παρέχονται τακτικά κατά ένα άλλο τρόπο στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων, ακόμη και εάν δεν περιλαμβάνονται στην εν λόγω επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα όπως:

α) έσοδα από εξωτερικούς πελάτες

β) έσοδα από συναλλαγές με άλλους λειτουργικούς τομείς της ίδιας επιχείρησης

γ) έσοδα από τόκους

δ) έξοδα από τόκους

ε) αποσβέσεις

στ) ουσιώδη στοιχεία των εσόδων και εξόδων που γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

ζ) συμμετοχή της επιχείρησης στα κέρδη ή τις ζημίες από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης

η) έξοδα ή έσοδα σχετικά με φόρους εισοδήματος.

Το ποσό κάθε παρουσιαζόμενου στοιχείου του τομέα πρέπει να είναι η επιμέτρηση που παρουσιάζεται στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του. Οι προσαρμογές και οι συμψηφισμοί που πραγματοποιούνται κατά την εκπόνηση των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας και η κατανομή εσόδων, εξόδων και κερδών ή ζημιών περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας του προς αναφορά τομέα μόνο εάν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που χρησιμοποιείται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων. Ομοίως, μόνο τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στις επιμετρήσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του τομέα που χρησιμοποιούνται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων παρουσιάζονται για αυτόν τον τομέα. Εάν κατανέμονται ποσά στο κέρδος ή τη ζημία, στα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις ενός προς αναφορά τομέα, τα ποσά αυτά κατανέμονται σε μια λογική βάση.

Εάν μια οικονομική οντότητα αλλάξει τη δομή της εσωτερικής της οργάνωσης κατά τρόπο που μεταβάλλει τη σύνθεση των προς αναφορά τομέων, οι αντίστοιχες πληροφορίες για τις προηγούμενες περιόδους, συμπεριλαμβανομένων των ενδιάμεσων περιόδων, επαναδιατυπώνονται εκτός εάν οι πληροφορίες αυτές δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό. Το γεγονός ότι οι πληροφορίες δεν είναι διαθέσιμες και το κόστος ανάπτυξής τους είναι υπερβολικό πρέπει να προσδιορίζεται χωριστά για καθένα από τα στοιχεία προς γνωστοποίηση. Ύστερα από τη μεταβολή της σύνθεσης των προς αναφορά τομέων της, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί εάν επαναδιατύπωσε τα αντίστοιχα στοιχεία πληροφόρησης του τομέα για προηγούμενες περιόδους.<sup>65</sup>

## **Συμπέρασμα**

Η εφαρμογή των ΔΛΠ-ΔΠΧΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις, είναι μία πρόκληση, αλλά και

<sup>65</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7830>

μία ευκαιρία. Αυτό διότι, παρουσιάζοντας τα οικονομικά δεδομένα με έναν τρόπο κοινά αποδεκτό σε διεθνές επίπεδο, ξεφεύγουν από τα στενά όρια της ελληνικής αγοράς και καλούνται να μετρήσουν τις πραγματικές τους δυνάμεις σε μία ευρύτερη αγορά. Βέβαια, η δυναμική και οι πραγματικές δυνατότητες κάθε επιχείρησης δεν εξαρτώνται από τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζει, όμως η χρήση διεθνώς αποδεκτών λογιστικών αρχών παρουσίασης αυτομάτως την κατατάσσει σε μία κοινή βάση σύγκρισης και αξιολόγησης, με ό,τι αυτό συνεπάγεται. Έτσι λοιπόν, με την εισαγωγή των διεθνών λογιστικών προτύπων η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων είναι πιο εμπειριστατωμένη και αναλυτική, συνεπώς διευκολύνει όλους όσους ενδιαφέρονται να διεξάγουν κάποια συμπεράσματα για την εικόνα και την πορεία της επιχείρησης.

Ισχύει η άποψη ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ-ΔΠΧΠ θα οδηγήσει στη διαφάνεια και στην αλήθεια των παρουσιαζόμενων οικονομικών καταστάσεων. Αυτό δεν είναι απόλυτα σωστό διότι η διαφάνεια δεν εξασφαλίζεται από τις λογιστικές αρχές, αντίθετα εξασφαλίζεται μέσα από την ύπαρξη ενός ισχυρού και εφαρμόσιμου θεσμικού πλαισίου. Θα πρέπει όμως να επισημάνουμε ότι η αυστηρή απαίτηση που τίθεται μέσα από τα πρότυπα για πλήρη συμμόρφωση με αυτά, σε συνδυασμό με τις αναλυτικές πληροφορίες που καλούνται να παράσχουν οι επιχειρήσεις, είναι δύο στοιχεία τα οποία θα βοηθήσουν προς την κατεύθυνση της απεικόνισης της πραγματικής εικόνας.

Οι απόψεις ως προς τις επιδράσεις στα οικονομικά μεγέθη των επιχειρήσεων από την εισαγωγή των ΔΛΠ-ΔΠΧΠ δίστανται. Υπάρχει η μία άποψη, η οποία κάνει λόγο για βελτίωση των μεγεθών, καθώς η αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων σε τρέχουσες τιμές θα εμφανίσει τα αφανή αποθεματικά τους, υπάρχει όμως και η αντίθετη άποψη, σύμφωνα με την οποία θα υπάρχουν αρνητικές επιπτώσεις, καθώς οι επιχειρήσεις θα αναγκαστούν να εμφανίσουν υποχρεώσεις τις οποίες μέχρι τώρα δεν εμφάνιζαν. Πιστεύεται ότι το ισοζύγιο των επιδράσεων από την εφαρμογή των ΔΛΠ-ΔΠΧΠ δεν μπορεί να κριθεί εκ των προτέρων και συνολικά για όλες τις επιχειρήσεις. Επίσης θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι στις περισσότερες περιπτώσεις θα υπάρξουν στα μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων θετικές, αλλά και αρνητικές αναμορφώσεις. Τρεις είναι οι βασικοί λόγοι που θα οδηγήσουν στην αναμόρφωση των οικονομικών μεγεθών των επιχειρήσεων:

α) Η απαλειφή των επιδράσεων που έχουν ορισμένες φορολογικές διατάξεις στις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα ΕΛΠ, π.χ. Τρόπος αποτίμησης συμμετοχών, διενέργεια προβλέψεων

β) Οι διαφορές που υπάρχουν σε ορισμένες διατάξεις των ΔΛΠ-ΔΠΧΠ σε σύγκριση με τα αντίστοιχα Ελληνικά για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος, π.χ. τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης επιβαρύνουν κατά βάση τα αποτελέσματα της χρήσης που γίνονται σε αντίθεση με τα ΕΛΠ όπου μπορούν να αποσβεστούν έως και πέντε έτη

γ) Η παρουσίαση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε τρέχουσες τιμές, αλλά και η υποχρέωση για την αποτίμηση ορισμένων κατηγοριών απαιτήσεων και υποχρεώσεων με τη χρήση μεθόδων προεξόφλησης είναι δύο σημαντικές αλλαγές που εισάγουν τα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ σε σύγκριση με τα αντίστοιχα Ελληνικά και οι οποίες αναμένεται να έχουν σημαντική επίδραση στα οικονομικά μεγέθη των επιχειρήσεων.

Δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι μαζί με την πρώτη, κυρίως, εφαρμογή των ΔΛΠ-ΔΠΧΠ οι επιχειρήσεις θα κληθούν να αντιμετωπίσουν και το κόστος που αυτή συνεπάγεται. Η προσθήκη ή η τροποποίηση του υπάρχοντος λογισμικού, οι οργανωτικές αλλαγές, η χρήση εξειδικευμένων συμβούλων είναι αναπόφευκτά κόστη τα οποία αναγκαστικά θα βαρύνουν τον προϋπολογισμό των επιχειρήσεων. Το πόσο σημαντική θα είναι αυτή η επίδραση εξαρτάται από το μέγεθος, την ευρωστία, αλλά κυρίως από τον βαθμό της υπάρχουσας οργάνωσης. Ο σωστός σχεδιασμός (αναδιοργάνωση οικονομικής διεύθυνσης, οργάνωση συλλογής και επεξεργασίας οικονομικών στοιχείων κ.τ.λ.), σε συνδυασμό με τις αναμορφώσεις ή προσθήκες στο πληροφοριακό σύστημα, είναι ο μόνος δρόμος για τη μείωση των κοστολογικών επιδράσεων από την εφαρμογή των ΔΛΠ στο μέλλον.

Ουσιαστικά, τα αναμενόμενα οφέλη από την εφαρμογή των ΔΛΠ-ΔΠΧΠ είναι αναμφισβήτητα πολλά, κυρίως όμως θα δώσουν διαχρονική συγκριτική δυνατότητα στις

οικονομικές μονάδες σε παγκόσμιο επίπεδο, το οποίο είναι επιτακτική ανάγκη στη διεθνοποιημένη πλέον αγορά όπου δρουν οι επιχειρήσεις.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Για την συγγραφή της εργασίας χρησιμοποιήθηκαν αποσπάσματα από το βιβλίο “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα” του Ε. Σακέλη καθώς και αποσπάσματα από δημοσιευμένα άρθρα σε οικονομικά περιοδικά. Επίσης χρησιμοποιήθηκαν οι παρακάτω σύνδεσμοι:

- 1) Η μετάβαση στα ΔΠΧΠ και η επίδρασή της στις εταιρίες του κλάδου τεχνολογίας του ΧΑ. Available from: <http://www.hrima.gr/> (accessed 07/12/2011)
- 2) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (σε συνεργασία με τον Av. Καθηγητή Κ. Καραμάνη) Available from: [http://www.lbs.aueb.gr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=62&Itemid=76&PHPSESSID=fb8437f0f5d558751e39970bf5d93ec1](http://www.lbs.aueb.gr/index.php?option=com_content&task=view&id=62&Itemid=76&PHPSESSID=fb8437f0f5d558751e39970bf5d93ec1) (accessed 07/12/2011)
- 3) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Available from: <http://research.altec.gr/iris/html/dlp.htm> (accessed 08/12/2011)
- 4) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Available from: [http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή\\_Λογιστικά\\_Πρότυπα](http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή_Λογιστικά_Πρότυπα) (accessed 08/12/2011)
- 5) Σύνοψη Νομοθεσίας της Ε.Ε Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Available from: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_services/financial\\_services\\_general\\_framework/126040\\_el.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_el.htm) (accessed 09/12/2011)
- 6) Wikipedia, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης Available from: [http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή\\_Πρότυπα\\_Χρηματοοικονομικής\\_Πληροφόρησης](http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή_Πρότυπα_Χρηματοοικονομικής_Πληροφόρησης)  
<http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf> (accessed 09/12/2011)
- 7) Taxheaven Κόμβος Λογιστικής και Φορολογικής Ενημέρωσης. ΔΛΠ-Δ.Π.Χ.Π Available from: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7832> (accessed 09/12/2011)
- 8) Εφημερίδα «Η Καθημερινή» Λογιστικά Πρότυπα: Ένας κόσμος μια γλώσσα. Available from: [http://news.kathimerini.gr/4dcgi/w\\_articles\\_economyerix\\_2\\_24/03/2006\\_178409](http://news.kathimerini.gr/4dcgi/w_articles_economyerix_2_24/03/2006_178409) (accessed 09/12/2011)
- 9) Wikipedia. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Available from: [http://el.wikipedia.org/wiki/Ελληνικό\\_Γενικό\\_Λογιστικό\\_Σχέδιο](http://el.wikipedia.org/wiki/Ελληνικό_Γενικό_Λογιστικό_Σχέδιο) (accessed 10/12/2011)
- 10) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7785> (accessed 15/12/2011)
- 11) Πτυχιακή Εργασία Μελεσανάκη Α-Φρονιμάκης Κ. Available from: <http://nefeli.lib.teicrete.gr/browse/sdo/log/2009/MelesanakiAnna/attached-document/melesanaki.pdf> (accessed 15/12/2011)
- 12) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7786>  
Σύλλογος Αποφοίτων Πανεπιστημίου Πειραιά. Available from: <http://www.mbasociety.gr/uploads/hantzaras.pdf> (accessed 15/12/2011)
- 13) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7787> (accessed 16/12/2011)
- 14) Η κατάσταση ταμειακών ροών σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 7. Available from: <http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=11115> (accessed 16/12/2011)
- 15) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7788> (accessed 17/12/2011)
- 16) Σύνοψη Νομοθεσίας της Ε.Ε Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Available from: [http://europa.eu/legislation\\_summaries/internal\\_market/single\\_market\\_services/financial\\_services\\_general\\_framework/126040\\_el.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_el.htm) (accessed 17/12/2011)
- 17) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7789> (accessed 18/12/2011)
- 18) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7791> (accessed 18/12/2011)
- 19) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:



- <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7790> (accessed 18/12/2011)
- 20) Πανεπιστήμιο Μακεδονίας. Δ.Λ.Π-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf> (accessed 19/12/2011)
- 21) Logistis.gr Available from:  
[http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCwQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.logistis.gr%2Ffiles%2Fdlp%2Fdlp14.doc&ei=HjJnT8LUD8ueOuWPYf4H&usg=AFQjCNGnQmeL3wMIi9eWUhCa\\_3ZoREI27A](http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCwQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.logistis.gr%2Ffiles%2Fdlp%2Fdlp14.doc&ei=HjJnT8LUD8ueOuWPYf4H&usg=AFQjCNGnQmeL3wMIi9eWUhCa_3ZoREI27A) (accessed 19/12/2011)
- 22) Logistis.gr Available from:  
<http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=%CE%B4%CE%BB%CF%80%2015&source=web&cd=3&ved=0CDAQFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.logistis.gr%2Ffiles%2Fdlp%2Fdlp15.doc&ei=saV1T5CTN4HxsgbL-qzDAw&usg=AFQjCNFGufOvMeF8KOvPFJTYmxVDfHD7kQ&cad=rja> (accessed 20/12/2011)
- 23) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7792> (accessed 20/12/2011)
- 24) Πανεπιστήμιο Μακεδονίας. Δ.Λ.Π-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf> (accessed 20/12/2011)
- 25) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7793> (accessed 21/12/2011\_)
- 26) Πανεπιστήμιο Μακεδονίας. Δ.Λ.Π-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf> (accessed 21/12/2011)
- 27) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7794> (accessed 14/01/2012)
- 28) Πανεπιστήμιο Μακεδονίας. Δ.Λ.Π-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf> (accessed 14/01/2012)
- 29) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7795> (accessed 14/01/2012)
- 30) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7796> (accessed 14/01/2012)
- 31) Πανεπιστήμιο Μακεδονίας. Δ.Λ.Π-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf> 32) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7797> (accessed 14/01/2012)
- 33) Logistis.gr Available from:  
<http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=%CE%B4%CE%BB%CF%80%2022&source=web&cd=1&ved=0CCQQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.logistis.gr%2Ffiles%2Fdlp%2Fdlp22.doc&ei=6-R6T7iVHira8APNhtivCA&usg=AFQjCNHNDntTJb99jRvIffToGEuww2v-Rw&cad=rja> (accessed 15/01/2012)
- 34) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7798> (accessed 15/01/2012)
- 35) Scribd.com Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Available from:  
<http://www.scribd.com/doc/19520975/%CE%95%CE%B9%CF%83%CE%B1%CE%B3%CF%89%CE%B3%CE%AE-%CE%94%CE%99%CE%95%CE%98%CE%9D%CE%97-%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%A3%CE%A4%CE%99%CE%9A%CE%91-%CE%A0%CE%A1%CE%9F%CE%A4%CE%A5%CE%A0%CE%91> (accessed 16/01/2012)
- 36) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7799> (accessed 16/01/2012)
- 37) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/log-sxedio> (accessed 16/01/2012)
- 38) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7855> (accessed 16/01/2012)
- 39) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:

- <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7800> (accessed 17/01/2012)
- 40) Logistis.gr Available from:  
[http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0CD8QFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.logistiko.com%2Fdata1%2F28.doc&ei=WLCWT9n\\_Eo-K4gStu91G&usg=AFQjCNFce5wr5jmmHO46mDOh7-pU5mbmtg](http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0CD8QFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.logistiko.com%2Fdata1%2F28.doc&ei=WLCWT9n_Eo-K4gStu91G&usg=AFQjCNFce5wr5jmmHO46mDOh7-pU5mbmtg) (accessed 17/01/2012)
- 41) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7801> (accessed 01/02/2012)
- 42) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7802> (accessed 01/02/2012)
- 43) Logistis.gr Available from:  
[http://www.google.com/url?a=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CC8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.logistis.gr%2Ffiles%2Fdlp%2Fdlp30.doc&ei=YCCYT-HMMA704QTehpHFBg&usg=AFQjCNG\\_3AYGbkk7OCKNEs7NuWVnkgPxyw](http://www.google.com/url?a=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CC8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.logistis.gr%2Ffiles%2Fdlp%2Fdlp30.doc&ei=YCCYT-HMMA704QTehpHFBg&usg=AFQjCNG_3AYGbkk7OCKNEs7NuWVnkgPxyw) (accessed 01/02/2012)
- 44) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/780> (accessed 01/02/2012)
- 45) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7804> (accessed 01/02/2012)
- 46) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7805> (accessed 01/02/2012)
- 47) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7806> (accessed 01/02/2012)
- 48)  
<http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=%CE%B4%CE%BB%CF%80%2035&source=web&cd=1&ved=0CCsQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.logistis.gr%2Ffiles%2Fdlp%2Fdlp35.doc&ei=1IqaT7CmBPPO4QSDvpGrDw&usg=AFQjCNH7GHg0JStKb7D7Io0Sbl3f3lGVyA&cad=rja>
- 49) Logistis.gr Available from:  
[http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=%CE%B4%CE%BB%CF%80%2036&source=web&cd=1&ved=0CCCEQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.logistis.gr%2Ffiles%2Fdlp%2Fdlp36.doc&ei=yZKaT8KfJYTj4QTV\\_tC\\_Dw&usg=AFQjCNE-4fNSYNB8BUGYq9QjY9qhxph74A&cad=rja](http://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=%CE%B4%CE%BB%CF%80%2036&source=web&cd=1&ved=0CCCEQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.logistis.gr%2Ffiles%2Fdlp%2Fdlp36.doc&ei=yZKaT8KfJYTj4QTV_tC_Dw&usg=AFQjCNE-4fNSYNB8BUGYq9QjY9qhxph74A&cad=rja) (accessed 03/02/2012)
- 50) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/10505> (accessed 03/02/2012)
- 51) Forotexnis.gr Λογιστικό Γραφείο. Η έννοια των προβλέψεων. Available from:  
<http://www.forotexnis.org/φορολογικα/προβλεψεις-λογιστικοσ-χειρισμοσ/> (accessed 04/02/2012)
- 52) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7808> (accessed 04/02/2012)
- 53) Πανεπιστήμιο Μακεδονίας και Θράκης. Η επίδραση των Δ.Π.Χ.Π στις επιχειρήσεις. Available from:  
<http://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/14632/3/TsiligkiriIoannaMsc2011.pdf> (accessed 04/02/2012)
- 54) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7809> (accessed 07/02/2012)
- 55) College of Cyprus. Δ.Λ.Π 39 Αναγνώριση και Επιμέτρηση. Available from:  
<http://www.intercol.edu/media/GLOBAL/TOMOI%20SAMPLE%20PAGES/TOMOS%20B/DLP39.pdf> (accessed 10/02/2012)
- 56) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7810> (accessed 17/02/2012)
- 57) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:  
<http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7811> (accessed 20/03/2012)
- 58) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from:

- <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7823> (accessed 22/03/2012)
- 59) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7824> (accessed 10/04/2012)
- 60) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7825> (accessed 14/04/2012)
- 61) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7826> (accessed 15/04/2012)
- 62) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7827> (accessed 20/04/2012)
- 63) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7828> (accessed 03/05/2012)
- 64) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7829> (accessed 10/05/2012)
- 65) Taxheaven: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Διερμηνείες-Δ.Π.Χ.Π Available from: <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/load/7830> (accessed 16/05/2012)