

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Καμνορότσης Παναγιώτης

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Εισηγητής: Κατρινάκη Αλεξάνδρα

Ηράκλειο
Σεπτέβριος 2008

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΛΠ.....σελ. 6	
0.1 Τι είναι τα ΔΛΠ.....σελ. 6	
0.2 Τα ΔΛΠ στην Ελλάδα-Νομικό πλαίσιο.....σελ. 6-7	
0.3 Όταν τα ΔΛΠ εφαρμόζονται πρώτη φορά.....σελ. 7	
0.4 Φορολογία με τα ΔΛΠ.....σελ. 7-8	
0.5 Τήρηση λογιστικών βιβλίων με βάση τα ΔΛΠ.....σελ. 8-10	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1-ΔΛΠ1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....σελ. 11	
1.1 Ανάλυση του πρότυπου.....σελ. 11	
1.2 Ο ισολογισμός.....σελ. 11-12	
1.3 Η κατάσταση αποτελεσμάτων.....σελ. 12	
1.4 Εφαρμογή στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.....σελ. 12-14	
1.5 Μεταβολές στα ίδια κεφάλαια.....σελ. 14-15	
1.6 Εφαρμογή στην κατάσταση μεταβολών στα ίδια κεφάλαια.....σελ. 15-16	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2-ΔΛΠ2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	
2.1 Ανάλυση του προτύπου.....σελ.17	
2.2 Παράδειγμα μείωσης αξίας αποθεμάτων.....σελ. 17-18	
2.3 Γνωστοποιήσεις.....σελ. 18	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3-ΔΛΠ7 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.σελ.19	
3.1 Ανάλυση του προτύπου.....σελ. 19	
3.2 Υπολογισμός των ταμειακών ροών.....σελ. 19	
3.3 Υπόδειγμα εφαρμογής.....σελ. 19-20	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΔΛΠ8 ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ – ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ.....σελ. 21	
4.1 Έκτακτα κονδύλια και διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες.σελ. 21	
4.2 Μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις.....σελ. 22	
4.3 Βασικά λάθη.....σελ. 23	
4.4 Μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους.....σελ. 23-24	
4.5 Διανομή κερδών που προκύπτουν από αναθεώρηση στις εκτιμήσεις από	

μεταβολή στις λογιστικές αρχές και από διόρθωση σε λάθη που έχουν γίνει..σελ.25	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 – ΔΛΠ10 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....σελ. 26	
5.1 Εισαγωγή στο πρότυπο.....σελ. 26	
5.2 Διορθωτικά γεγονότα.....σελ. 26	
5.3 Μη διορθωτικά γεγονότα.....σελ. 26	
5.4 Μερίσματα.....σελ. 26	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 – ΔΛΠ11 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ.....σελ. 27	
6.1 Εισαγωγή.....σελ. 27	
6.2 Συμβατικό έσοδο.....σελ. 27	
6.3 Συμβατικό κόστος.....σελ.27- 28	
6.4 Μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης του έργου.....σελ. 28	
6.5 Παράδειγμα.....σελ. 28-30	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 – ΔΛΠ12 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....σελ. 31	
7.1 Εισαγωγή.....σελ. 31-32	
7.2 Διανομή προσωρινών διαφορών από αναβαλλόμενους φόρους.....σελ. 32-33	
7.3 Παράδειγμα.....σελ. 33-35	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 – ΔΛΠ14 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ.σελ. 36-37	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 –ΔΛΠ16 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.σελ. 38	
9.1 Εισαγωγή.....σελ. 38	
9.2 Μέθοδος αποτίμησης μέσω αποσβέσεων (βασική μέθοδος).....σελ. 38	
9.3 Μέθοδος αναπροσαρμογής ή αποτίμησης στην πραγματική(τρέχουσα) αξία(εναλλακτική μέθοδος).....σελ. 38-39	
9.4 Ο λογιστικός χειρισμός.....σελ. 39	
9.5 Διανομή κερδών από αναπροσαρμογή παγίων στοιχείων.....σελ. 39-40	
9.6 Παράδειγμα.....σελ. 40	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 –ΔΠΛ17 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ.....σελ. 41	
10.1 Εισαγωγή.....σελ.41	
10.2 Χρηματοδοτική μίσθωση – Λογιστικές εγγραφές.....σελ. 41	
10.3 Λειτουργικές μισθώσεις.....σελ. 42	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 – ΔΛΠ18 ΕΣΟΔΑ.....σελ. 43	

11.1 Εισαγωγή.....	σελ.43-44
11.2 Παράδειγμα.....	σελ. 44
11.3 Διανομή ποσών από έσοδα - παροχές	σελ. 44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12 – ΔΛΠ19 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ	
ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ.....	σελ. 45
12.1 Βραχύχρονες παροχές.....	σελ. 45
12.2 Μακρόχρονες παροχές.....	σελ. 45
12.3 Άλλες μακρόχρονες παροχές.....	σελ.46
12.4 Παροχές που καταβάλλονται μόλις λήξει η εργασιακή σχέση.....	σελ. 46
12.5 Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους.....	σελ. 46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13 – ΔΛΠ20 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ	
ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ	
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ.....	σελ. 47-48
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14 – ΔΛΠ21 ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ	
ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ.....	σελ. 49-50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15 – ΔΛΠ22 ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	σελ. 51
15.1 Εισαγωγή.....	σελ. 51
15.2 Εξαγορές επιχειρήσεων.....	σελ. 51
15.3 Αγορά η απόκτηση σε ενοποίηση επιχειρήσεων.....	σελ.51-52
15.4 Υπεραξία που προκύπτει κατά την αγορά.....	σελ. 52-53
15.5 Συνένωση δικαιωμάτων.....	σελ. 53
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16 – ΔΛΠ23 ΚΟΣΤΟΣ	
ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ.....	σελ. 54
16.1 Εισαγωγή.....	σελ. 54-55
16.2 Λογιστικός χειρισμός – παράδειγμα.....	σελ. 55
16.3 Τόκοι για κεφαλαιοποίηση από ειδικό δανεισμό.....	σελ. 56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 17 – ΔΛΠ24 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ	
ΜΕΡΩΝ.....	σελ.57

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 18 – ΔΛΠ26 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ.....σελ.	58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 19 – ΔΛΠ27 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ.....σελ.	59
19.1 Εισαγωγή.....σελ.	59
19.2 Διαδικασία ενοποίησης.....σελ.	59-60
19.3 Παράδειγμα ενοποίησης ισολογισμών.....σελ.	60-64
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 20 – ΔΛΠ28 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....σελ.	65
20.1 Εισαγωγή.....σελ.	65
20.2 Λογιστική παρακολούθηση.....σελ.	65-66
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 21 – ΔΛΠ29 ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....σελ.	67
21.1 Εισαγωγή.....σελ.	67
21.2 Οικονομικές καταστάσεις βασιζόμενες στο ιστορικό κόστος.....σελ.	67-68
21.3 Οικονομικές καταστάσεις βασιζόμενες στο τρέχον κόστος.....σελ.	68
21.4 Κατάσταση ταμειακών ροών και κονδύλια προηγούμενων χρήσεων σελ68	
21.5 Παράδειγμα για αναπροσαρμογή στα έσοδα.....σελ.	68-69
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 22 – ΔΛΠ30 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΜΟΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ.....σελ.	70
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 23 – ΔΛΠ31 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ.....σελ.	71
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 24 – ΔΛΠ32 ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ.....σελ.	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 25 – ΔΛΠ33 ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ.....σελ.	73-74
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 26 – ΔΛΠ34 ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ.....σελ.	75

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 27 – ΔΛΠ35 ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....σελ.76	σελ.76
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 28 – ΔΛΠ36 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ.....σελ. 77-78	σελ. 77-78
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 29 – ΔΛΠ37 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.....σελ.79	σελ.79
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 30 – ΔΛΠ38 ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ..σελ. 80	σελ. 80
30.1 Λογιστική παρακολούθηση.....σελ.80	σελ.80
30.2 Αποτίμηση.....σελ. 80-81	σελ. 80-81
30.3 Αποσβέσειςσελ. 81	σελ. 81
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 31 – ΔΛΠ39 ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ.....σελ. 82	σελ. 82
31.1 Εισαγωγή.....σελ. 82	σελ. 82
31.2 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.....σελ. 82	σελ. 82
31.3 Χρηματοοικονομικές επιχειρήσεις.....σελ. 82	σελ. 82
31.4 Κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή.....σελ. 82-83	σελ. 82-83
31.5 Διανομή κερδών από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία....σελ. 83	σελ. 83
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 32 – ΔΛΠ40 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ.....σελ. 84	σελ. 84
32.1 Εισαγωγή.....σελ. 84	σελ. 84
32.2 Αποτίμηση μεταγενέστερη από την αρχική.....σελ. 84-85	σελ. 84-85
32.3 Λογιστικοί χειρισμοί.....σελ. 85	σελ. 85
32.4 Διανομή κερδών από αναπροσαρμογή επενδύσεων σε ακίνητα.....σελ. 85	σελ. 85
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 33 – ΔΛΠ41 ΓΕΩΡΓΙΑ.....σελ.86	σελ.86
33.1 Καταχώρηση και αποτίμηση στις γεωργικές εκμεταλλεύσεις.....σελ. 86	σελ. 86
33.2 Κρατικές επιχορηγήσεις.....σελ. 86	σελ. 86
33.3 Διανομή κερδών από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.....σελ. 86	σελ. 86
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....σελ.87	σελ.87
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....σελ.88	σελ.88
ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ.....σελ. 89-95	σελ. 89-95

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΛΠ

0.1 Τι είναι τα ΔΛΠ

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα αποτελούν ένα σύνολο αρχών της λογιστικής ,διαδικασιών, μεθόδων και συγκροτημένων κανόνων των οποίων σκοπός είναι η ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων άρα και η αντικειμενική σύγκριση μεταξύ τους και μεταξύ χρήσεων. Τα ΔΛΠ είναι στο σύνολο τους 41 από αυτά όμως κάποια έχουν αντικατασταθεί ή καταργηθεί. Υπεύθυνη επιτροπή για αυτά είναι η IASC(international accounting standards committee) η οποία συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973.Στόχος της είναι να δημοσιεύει, να διαμορφώνει και να προωθεί τα πρότυπα παγκοσμίως καθώς και να προβαίνει σε διορθώσεις-βελτιώσεις όποτε αυτό κρίνεται αναγκαίο.

0.2 Τα ΔΛΠ στην Ελλάδα-Νομικό πλαίσιο

Όταν τα ΔΛΠ εφαρμόζονται στην χώρα μας τότε καταρτίζονται οι παρακάτω οικονομικές καταστάσεις(άρθρο 42^α παρ.1 Κ.Ν.2190/20,Γ.Λ.Σ. 4.1.100-4.1.5000,άρθρο 1 Ν.3487/06) :α)ισολογισμός, β)κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, γ)κατάσταση μεταβολών στα ίδια κεφάλαια, δ)κατάσταση ταμειακών ροών, ε)σημειώσεις πάνω στις οικονομικές καταστάσεις(προσάρτημα),στ)την γενική εκμετάλλευση(Γ.Λ.Σ. 4.1.400)και ζ)τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων(Γ.Λ.Σ. 4.1.300)Εφαρμόζονται από Ανώνυμες Εταιρίες που έχουν μετοχές εισαγμένες σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές από 1.1.05 και μετά υποχρεωτικά για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις(άρθρο 134 Ν.2190/20,άρθρο11 Ν.3301/04).Επίσης και οι επιχειρήσεις που είναι εγκαταστημένες στην Ελλάδα ή ακόμα και όταν δεν είναι εγκαταστημένες στην Ελλάδα(αλλά στην περίπτωση αυτή όμως να παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των ΔΛΠ στη χώρα εγκατάστασης τους)είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από το 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά βέβαια την αφαίρεση της αναλογίας που έχουν οι μετοχές της μειοψηφίας(άρθρο 134 παρ. 1β Κ.Ν. 2190/20,άρθρο 11 παρ.2 Ν 3301/94,γνωμ. 418/3.8.05 ΣΛΟΤ).Οι μη εισηγμένες συγγενείς επιχειρήσεις δεν είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ για τις δικές τους οικονομικές καταστάσεις είναι όμως υποχρεωμένες να παρέχουν τα απαραίτητα εκείνα στοιχεία στην επενδύουσα επιχείρηση προκειμένου αυτή να τροποποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις των

συγγενών επιχειρήσεων και να εφαρμόσει το προβλεπόμενο ΔΛΠ ΝΟ 28 μέθοδο της καθαρής θέσης. Προαιρετικά μπορούν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ και οι Α.Ε. που οι μετοχές τους δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο καθώς και οι Ε.Π.Ε. εφόσον εγκριθεί αυτό με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή των εταίρων με πλειοψηφία που καθορίζεται στα άρθρα 29 παρ. 1 και 2. ή 31 παρ. 1 του Ν. 2190/20 ή στο άρθρο 13 του Ν. 3190/55 και που θα πρέπει να είναι υποχρεωτική η σχετική απόφαση αυτή για 5 τουλάχιστον συνεχόμενες χρήσεις(άρθρο 13 Ν. 3229/04, άρθρο 134 παρ. 2 Κ.Ν. 2190/20). Όταν πρόκειται για μητρικές εταιρίες και για ομίλους εταιριών τότε στις παραπάνω καταστάσεις α,β,γ,δ,ε,στ,ζ περιλαμβάνονται τόσο οι ατομικές καταστάσεις των μητρικών εταιριών όσο και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των ομίλων εταιριών που συντάσσονται με ευθύνη των μητρικών εταιριών των ομίλων αυτών.(Δημήτριος Ι Καραγιάννης σελ. 7-13)

0.3 Όταν τα ΔΛΠ εφαρμόζονται πρώτη φορά

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη όταν επιχείρηση εφαρμόζει πρώτη φορά τα ΔΛΠ με ημερομηνία π.χ. 1.1.05 η ημερομηνία αυτή λέγεται ‘ημερομηνία πρώτης εφαρμογής’ άρα η 1.1.04 θα ονομάζεται ‘ημερομηνία μετάβασης’. Στις 31.12.04 θα συνταχθεί ο ισολογισμός έναρξης και οι οικονομικές καταστάσεις έναρξης με βάση τα ΔΛΠ αλλά χωρίς να δημοσιευτούν και στις 31.12.05 θα συνταχθεί ο πρώτος ισολογισμός και οι οικονομικές καταστάσεις από την έναρξη εφαρμογής των ΔΛΠ. Επειδή μέχρι τώρα όμως μπορεί να εφαρμόζαμε διαφορετικό τρόπο αποτίμησης σε σχέση με αυτόν που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ στα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις θα πρέπει μέσα στην χρήση 2005 να γίνουν οι απαραίτητες λογιστικές εγγραφές πριν ακόμα συνταχθούν οι οικονομικές καταστάσεις(π.χ. περιοδικές) διαφοράς αποτίμησης των στοιχείων αυτών. Η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει τον τρόπο που θα τηρεί τα λογιστικά της βιβλία δηλαδή ή με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας ή με αυτούς των ΔΛΠ. Επίσης οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν πρώτη φορά τα ΔΛΠ μπορούν να σχηματίσουν αφορολόγητο αποθεματικό ίσο με το κόστος προσαρμογής στα ΔΛΠ κατά την πρώτη χρήση. Τα έσοδα και τα έξοδα από τις συναλλαγές χρηματοπιστωτικών προϊόντων κατανέμονται ανάλογα με την χρονική τους διάρκεια και δεν επηρεάζουν απευθείας τα αποτελέσματα σύμφωνα με ορίζονται από τα ΔΛΠ.

0.4 Φορολογία με τα ΔΛΠ

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη στις εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ αναγνωρίζονται φορολογικά τα κέρδη ή οι ζημιές που προκύπτουν αποκλειστικά από τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. Το τακτικό αποθεματικό τα αφορολόγητα

αποθεματικά και το Α' μέρος προκύπτουν από τα λογιστικά κέρδη εκείνα που προκύπτουν δηλαδή με τα ΔΛΠ. Όταν από τη φορολογική δήλωση προκύπτει ζημιά και η εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών από αυτά που προκύπτουν με βάση τα ΔΛΠ τότε τα κέρδη αυτά φορολογούνται στο σύνολο τους. Όταν διανέμονται κέρδη μεγαλύτερα από τα φορολογητέα τότε το μέρος από τα διανεμόμενα κέρδη που προκύπτει με βάση τα ΔΛΠ και υπερβαίνει τα φορολογητέα κέρδη υπόκειται σε φορολογία.

0.5 Τήρηση λογιστικών βιβλίων με βάση τα ΔΛΠ

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη:

Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές των ΔΛΠ τότε υπάρχουν ορισμένες πρόσθετες υποχρεώσεις προκειμένου να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη. Οι υποχρεώσεις αυτές είναι:

1) Ο πίνακας συμφωνίας λογιστικής και φορολογικής βάσης ο οποίος συντάσσεται εξωλογιστικά μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού και καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών. Στον πίνακα αυτό απεικονίζονται σε τρεις στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό που διαφοροποιείται σε χρέωση ή πίστωση τα εξής ποσά: α) η λογιστική βάση, β) η φορολογική βάση και γ) η μεταξύ τους διαφορά.

2) Φορολογικό μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων που ενημερώνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού μόνο για τα πάγια εκείνα που διαφοροποιούνται λόγω εφαρμογής των ΔΛΠ είτε προς την αρχική αξία είτε προς τις αποσβέσεις. Για κάθε πάγιο λοιπόν που διαφοροποιείται καταχωρούνται στο φορολογικό μητρώο παγίων στοιχείων η φορολογική αρχική του αξία, οι φορολογικές αποσβέσεις και η φορολογική αναπόσβεστη αξία του. Η επιχείρηση δηλαδή τηρεί υποχρεωτικά το κύριο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τους κανόνες των ΔΛΠ συγχρόνως όμως τηρεί και το φορολογικό είτε σε ξεχωριστό μητρώο είτε ενσωματωμένο στο κύριο μητρώο σε ξεχωριστές όμως στήλες.

3) Συντάσσονται οι παρακάτω πίνακες με τα δεδομένα που προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης: 1) ο πίνακας φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης, 2) ο πίνακας σχηματισμού φορολογικών αποθεματικών, 3) ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας φορολογικών αποθεματικών. Οι πίνακες αυτοί καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών.

Η επιχείρηση έχει την δυνατότητα να εφαρμόζει οποιονδήποτε διπλογραφικό λογιστικό τρόπο για να προκύψουν έτσι τα δεδομένα εκείνα που χρειάζονται για να συνταχθούν στη συνέχεια οι παραπάνω πίνακες. Οι τρόποι αυτοί είναι τρεις:

1) Να εφαρμόζονται δύο αυτοτελή λογιστικά συστήματα: δηλαδή να τηρούνται δύο ξεχωριστά ημερολόγια και καθολικά. Με το σύστημα αυτό θα λογιστικοποιούνται πρώτα οι συναλλαγές στο κύριο ημερολόγιο και καθολικό που είναι με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ και στη συνέχεια είτε με την ίδια ημερομηνία, είτε συγκεντρωτικά στο τέλος του μήνα ή της χρήσης θα ενημερώνεται το βοηθητικό ημερολόγιο και καθολικό με βάση τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας. Θα χρησιμοποιείται το ίδιο σχέδιο λογαριασμών και η διαφορά στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς θα αποτελεί την διαφορά μεταξύ της λογιστικής και φορολογικής βάσης η οποία θα καταχωρείται στον πίνακα νούμερο 1. Αντί να συντάσσονται οι πίνακες της τρίτης περίπτωσης μπορεί να συντάσσονται από το βοηθητικό ημερολόγιο και καθολικό ο φορολογικός ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων που καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών εκτός του φορολογικού ισολογισμού.

2) Να εφαρμόζεται συμπληρωματικό λογιστικό σύστημα: να τηρείται δηλαδή παράλληλα και βοηθητικό λογιστικό σύστημα με ξεχωριστό ημερολόγιο και καθολικό. Στο βοηθητικό αυτό σύστημα λογιστικοποιούνται μόνο οι διαφορές μεταξύ ΔΛΠ και φορολογικής νομοθεσίας είτε ανά συναλλαγή την ίδια μέρα, είτε συγκεντρωτικά στο τέλος του μήνα ή της χρήσης. Αντί να συμπληρώνονται οι πίνακες της περίπτωσης 3 από το συμπληρωματικό λογιστικό σύστημα μπορούν να συντάσσονται ο φορολογικός ισολογισμός, ο λογαριασμός φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων που καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών εκτός από τον φορολογικό λογαριασμό.

Και στα δύο συστήματα χρησιμοποιείται το ίδιο λογιστικό σχέδιο και αλγεβρικό λογιστικό άθροισμα κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό από τα δύο αυτά λογιστικά συστήματα αποτελεί την αξία κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού που καταχωρείται στην λογιστική βάση του πίνακα νούμερο ένα.

3) Να τηρούνται λογαριασμοί τάξης στα λογιστικά βιβλία που τηρούνται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ: να παρακολουθούνται δηλαδή οι λογαριασμοί που χρειάζονται για να συμπληρωθούν οι πίνακες της 3^{ης} περίπτωσης σε λογαριασμούς τάξης στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης που τηρούνται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ σε λογαριασμούς ουσίας των ΔΛΠ. Στην περίπτωση αυτή ο λογαριασμός φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης διαμορφώνεται από το υπόλοιπο του λογαριασμού 86 'αποτελέσματα χρήσης ΔΛΠ' και από τις χρεωστικές και πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των αρχών και κανόνων των ΔΛΠ και της φορολογικής νομοθεσίας. Οι παραπάνω λογαριασμοί τάξης βάση τα ΔΛΠ

περιλαμβάνονται στο οριστικό θεωρημένο ισοζύγιο γενικού-αναλυτικών καθολικών που συντάσσεται για τους λογαριασμούς ουσίας.

Η επιχείρηση προσδιορίζει το κόστος από τα ιδιοπαραχθέντα έτοιμα προϊόντα και την παραγωγή σε εξέλιξη και αποτιμά τα μένοντα από τα αποθέματα αυτά με βάση τα ΔΛΠ. Στην περίπτωση αυτή οι διαφορές που απεικονίζονται στον πίνακα 1 στο σύνολο τους επηρεάζουν το φορολογικό αποτέλεσμα της χρήσης την οποία αφορούν χωρίς να κατανέμονται μεταξύ μενόντων και πωληθέντων ετοιμών προϊόντων. Οι τράπεζες, οι ασφαλιστικές εταιρείες κ.τ.λ. αποτιμούν τους τίτλους και τα χρηματοοικονομικά τους προϊόντα με τον ίδιο τρόπο που αποτιμώνται τα πιο πάνω και τα ιδιοπαραχθέντα έτοιμα προϊόντα. Δηλαδή δεν αναπροσαρμόζουν στο τέλος της κάθε χρήσης την αξία των τίτλων που μένουν και οι διαφορές που αναγράφονται στον πίνακα 1 βαρύνουν εξ ολοκλήρου τα αποτελέσματα χρήσης.

Η επιχείρηση που τηρεί τα λογιστικά της βιβλία με βάση τα ΔΛΠ καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τους παραπάνω πίνακες 1 και 3 έχει υποχρέωση να συντάσσει. Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί το λογιστικό σύστημα της πρώτης και δεύτερης περίπτωσης και συντάσσει φορολογικό ισολογισμό, λογαριασμό φορολογικών αποτελεσμάτων και πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων τότε αυτή μπορεί να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αντί τους πίνακες της 3^{ης} περίπτωσης το λογαριασμό φορολογικών αποτελεσμάτων και τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Επίσης στο ίδιο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται κανονικά ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων όπως οι καταστάσεις αυτές προκύπτουν από τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία με βάση τα ΔΛΠ. Ο λογιστής υπογράφει τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται βάση των ΔΛΠ και οι πίνακες 1,2 και 3 με όλες τις αλλαγές ανάλογα με την μέθοδο που χρησιμοποιείται. Όταν δε συντάσσεται ο πίνακας φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης τότε υπάρχει ανεπάρκεια στα βιβλία της επιχείρησης.

Οι λογαριασμοί οι οποίοι χρησιμοποιούνται για τους φορολογικούς πίνακες και τα φορολογικά αποτελέσματα χρήσης παρουσιάζονται στο παράρτημα νούμερο ένα (1).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1-ΔΛΠΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

1.1 Ανάλυση του πρότυπου

Σύμφωνα με τον Γεωργίου οι οικονομικές καταστάσεις είναι: α)ισολογισμός τέλους χρήσης, β)κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, γ)κατάσταση μεταβολών στα ίδια κεφάλαια, δ)κατάσταση ταμειακών ροών, ε)και το προσάρτημα. Σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει την μορφή, την μέθοδο και το περιεχόμενο των καταστάσεων αυτών οποιασδήποτε επιχείρησης έτσι ώστε να είναι δυνατή η σύγκριση χρήσεων και παρόμοιων μεταξύ τους επιχειρήσεων. Είναι δυνατή η απόκλιση από την εφαρμογή ενός προτύπου ή η μη εφαρμογή του μόνο εφόσον αυτή μπορεί να προκαλέσει ψευδή εικόνα των καταστάσεων, των αποτελεσμάτων και της διακίνησης μετρητών ή το αντίθετο δηλαδή απόκλιση να βοηθάει στο να παρουσιαστούν αληθείς οι καταστάσεις. Τα πρότυπα στην ουσία καθορίζουν τα ελάχιστα στοιχεία που θα πρέπει να συμπεριλαμβάνουν οι οικονομικές καταστάσεις.

1.2 Ο ισολογισμός

Ο ισολογισμός της επιχείρησης θα πρέπει να περιέχει τουλάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία:1)Στοιχεία πάγιου ενεργητικού, 2)Άυλα περιουσιακά στοιχεία, 3)Χρηματοοικονομικά μέσα, 4)Αποθέματα, 5)Χρεώστες εμπορίου και άλλες βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, 6)Υπόλοιπα μετρητών στο ταμείο και τις τράπεζες, 7)Πιστωτές εμπορίου και άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, 8)Φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, 9)Προβλέψεις, 10)Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκείμενες σε επιτόκιο, 11)Συμφέροντα μειοψηφίας, 12)Ίδια συμφέροντα(μετοχικό κεφάλαιο και αποθεματικά).(Εμμ. Σακέλλης σελ.92-94)

Στο προσάρτημα τώρα πρέπει να περιλαμβάνονται τα πληρωτέα ποσά στη μητρική στις αδελφικές θυγατρικές και συγγενείς επιχειρήσεις ή σε άλλα συνδεδεμένα μέρη καθώς και οι απαιτήσεις από αυτές, τα άυλα πάγια στοιχεία θα πρέπει να χωρίζονται σε κατηγορίες, οι απαιτήσεις πρέπει να αναλύονται σε ποσά εισπρακτέα από πελάτες από άλλα μέρη του ομίλου από εισπρακτέους λογαριασμούς συνδεδεμένων μερών από προκαταβολές και λοιπά ποσά, τα αποθέματα θα πρέπει να χωρίζονται σε κατηγορίες π.χ. Έτοιμα, Παραγωγή σε εξέλιξη, οι προβλέψεις θα πρέπει να αναλύονται για να δείχνουν ξεχωριστά τις προβλέψεις για δαπάνες παροχών προς τους εργαζομένους ενώ κάθε άλλο στοιχείο κατατάσσεται κατά τον κατάλληλο τρόπο προς τις δραστηριότητες της επιχείρησης, τα ίδια κεφάλαια θα πρέπει να αναλύονται για να δείχνουν χωριστά τις

διάφορες κατηγορίες του καταβεβλημένου κεφαλαίου της διαφοράς υπέρ το άρτιο και των αποθεματικών. Για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου θα πρέπει να αναγράφονται ο αριθμός των εγκεκριμένων μετοχών, ο αριθμός των μετοχών που εκδόθηκαν και έχουν εξοφληθεί και αυτών που δεν έχουν εξοφληθεί, η ονομαστική αξία κατά μετοχή ή ότι οι μετοχές δεν έχουν ονομαστική αξία, τα δικαιώματα τα προνόμια και οι περιορισμοί που αφορούν στην κατηγορία μετοχών που συμπεριλαμβάνει περιορισμούς στη διανομή μερισμάτων και στην επιστροφή του κεφαλαίου, οι μετοχές της επιχείρησης που κατέχονται από την ίδια ή από θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις και οι μετοχές υπό έκδοση σύμφωνα με συμβάσεις άσκησης δικαιωμάτων προαίρεσης και πωλήσεων με αναφορά όρων και ποσών. Επίσης περιγράφεται η φύση και ο σκοπός κάθε αποθεματικού που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια. Όταν έχουν προταθεί μερίσματα αλλά τυπικά δεν έχουν εγκριθεί για πληρωμή τότε γράφεται το ποσό που περιλαμβάνεται στις υποχρεώσεις και γράφονται τα ποσά των σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών τα οποία δεν έχουν λογισθεί. (Εμμ. Σακέλλης σελ.92-94)

1.3 Η κατάσταση αποτελεσμάτων

Σύμφωνα με τον Γεωργίου στην κατάσταση αποτελεσμάτων πρέπει να περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα παρακάτω: α)τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης, β)τα έσοδα, γ)τα χρηματοοικονομικά έξοδα, δ)η δαπάνη φόρου, ε)το κέρδος ή η ζημιά από συνήθεις πράξεις, στ)το μερίδιο των κερδών και ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, ζ)τα έκτακτα στοιχεία, η)τα δικαιώματα μειοψηφίας και θ)το καθαρό κέρδος ή η ζημιά χρήσης. Υπάρχουν δύο τρόποι να εμφανίσουμε την κατάσταση αποτελεσμάτων. Ο πρώτος είναι να χωρίσουμε τις δαπάνες κατά είδος και ο δεύτερος κατά λειτουργία.

1.4 Εφαρμογή στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

Έστω ότι έχουμε το εξής προσαρμοσμένο ισοζύγιο με βάση τα ΔΛΠ της επιχείρησης 'Α' στις 21.12.07

Λογαριασμοί	XY	ΠΥ
-12 Μηχανήματα	1000	
-21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή(αρχ. Απ.)	100	

-38 Χρηματικά διαθέσιμα	1030	
-40 Κεφάλαιο		2000
-42 Αποτελέσματα εις νέο		50
-60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (έμμισθου)	1800	
(ημερομίσθιου)	3800	
-64 Διάφορα έξοδα	800	
-65 Τόκοι και συναφή έξοδα	200	
-66 Αποσβέσεις	120	
-71 Πωλήσεις προϊόντων		10000
-75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών		400
-81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα		100

Τελικό απόθεμα 150 έτοιμο και 180 α ύλες, φόρος 40, αρχικά αποθέματα α' υλών 200 αγορές α' υλών 3500 .Το φύλλο μερισμού έχει ως εξής:

Λογαριασμοί	Συνολικά ποσά	Έξοδα παραγωγής	Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	Έξοδα διάθεσης	Χρηματοοικονομικά έξοδα
60 Αμοιβές	5600	4500	800	300	-
64 Δια. Εξ.	800	700	50	50	-
65 Τόκοι	200	-	-	-	200
66 Αποσβ.	120	100	10	10	-
Σύνολο	6720	5300	860	360	200

ΛΥΣΗ ΜΕ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΤΡΟΠΟ

Έσοδα από πωλήσεις	10000
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	<u>400</u>
Σύνολο εσόδων	10400
Μεταβολές στα αποθέματα προϊόντων	50
Αναλώσεις πρώτων υλών	- 3520
Δαπάνες προσωπικού	-5600
Αποσβέσεις	-120
Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης	<u>-800</u>
Κέρδος εκμετάλλευσης	410

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ

1) Τελ. Απ. Πρ.	150
Αρχ. Απ. Πρ.	<u>100</u>
Διαφ. Απ. Πρ.	50
2) Αρχικό α' ύλες	200
Αγορές	3500
Τελ. Απ.	<u>180</u>
Κόστος αν.	3520

Κόστος χρηματοοικονομικό	<u>-200</u>
Κέρδος προ φόρου	210
Φόρος εισοδήματος	<u>-40</u>
Καθαρό οργανικό κέρδος	170
Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	<u>100</u>
Καθαρό κέρδος χρήσης	270

ΛΥΣΗ ΜΕ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΤΡΟΠΟ

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΙ

Έσοδα από πωλήσεις	10000	1) Αρχ. Απ. Πρ.	100
Κόστος πωληθέντων	<u>8770</u>	Αρχ. Απ. Α΄	200
Μικτό κέρδος	1230	Αγ. Α΄ υλών	3500
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	400	Κόστος επεξ.	5300
Έξοδα διοίκησης	-860	Τελ. Απ. Πρ.	-150
Έξοδα διάθεσης	<u>-360</u>	Τελ. Απ. Α΄	<u>-180</u>
Κέρδη εκμετάλλευσης	410	Κόστος πωλ.	8770
Κόστος χρηματοοικονομικό	<u>-200</u>		
Κέρδη προ φόρου	210		
Φόρος εισοδήματος	<u>-40</u>		
Καθαρό οργανικό κέρδος	170		
Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	<u>100</u>		
Καθαρό κέρδος χρήσης	270		

Τέλος στο προσάρτημα θα πρέπει να παρουσιάζονται το ποσό των μερισμάτων κατά μετοχή και όταν χρησιμοποιείται ο δεύτερος τρόπος πρόσθετες πληροφορίες για τις κατά είδος δαπάνες.

1.5 Μεταβολές στα ίδια κεφάλαια

Σύμφωνα με τον Γεωργίου η κατάσταση αυτή δείχνει το κέρδος ή την ζημιά της χρήσης ,την σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και οι διορθώσεις στα βασικά λάθη, κάθε έσοδο και έξοδο κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια και το σύνολο των στοιχείων αυτών. Επιπλέον σε αυτήν την κατάσταση ή στο προσάρτημα πρέπει να παρουσιαστούν μεταβολές κεφαλαίων από ή προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων στους ιδιοκτήτες, το υπόλοιπο σωρευμένου κέρδους ή ζημιάς στην αρχή της χρήσης στο τέλος και κατά την κίνηση της και την συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας έναρξης και τέλους χρήσης για κάθε κατηγορία

κεφαλαίου για την διαφορά υπέρ το άρτιο για κάθε αποθεματικό γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

1.6 Εφαρμογή στην κατάσταση μεταβολών στα ίδια κεφάλαια

Έστω η εταιρεία 'Α'	ΕΥΡΩ
Ίδια κεφάλαια 31.12.05	
40.00 Μετοχικό κεφάλαιο	1000
41.00 Διαφορά υπέρ το άρτιο	100
41.02 Τακτικό αποθεματικό	200
41.05 Έκτακτο αποθεματικό	400
41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά	100
42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέον	<u>100</u>
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	1900

Στις 31.12.05 λόγω των ΔΛΠ αλλάζει η μέθοδος αποτίμησης και προκύπτουν κέρδη μεγαλύτερα κατά 50 ευρώ. Εξίσου την 31.12.06 για τον ίδιο λόγω κέρδη μεγαλύτερα κατά 100.

Στις 30.06.07 από τα κέρδη της χρήσης 2006 που είναι 400 εγκρίθηκε τακτικό αποθεματικό 75, αφορολόγητο αποθεματικό 25, να διανεμηθεί α' μέρος 50, να διανεμηθεί έκτακτο αποθεματικό 100.

Στις 31.12.06 έγινε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά 100 που είναι η διαφορά υπέρ το άρτιο και για την αύξηση αυτή μοιράστηκαν στους μετόχους δωρεάν μετοχές ονομαστικής αξίας 100.

Στις 30.06.08 αποφασίστηκε να σχηματιστεί τακτικό αποθεματικό 100, αφορολόγητο αποθεματικό 40 και να καταβληθεί α' μέρος 60 από τα κέρδη της χρήσης 2007 που ήταν 450. Τέλος αυξήθηκε το μετοχικό κεφάλαιο κατά 250.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΑ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

Περιγραφή	Μετοχικό Κεφάλαιο	Διαφορά υπέρ το άρτιο	Τακτικό αποθεματικό	Έκτακτο αποθεματικό	Αφορολόγητα αποθεματικά	Υπόλοιπο Κερδών εις νέο	Σύνολο

				ο			
Υπόλοιπα 31.12.05	1000	100	200	400	100	100	1900
Διαφορά στα αποθέματα						50	50
Διορθωμέν ο υπόλοιπο 31.12.05	1000	100	200	400	100	150	1950
Καθαρά κέρδη 2006						400	400
Τακτικό αποθεματικ ό			75			-75	
Αφορολόγη το					25	-25	
Έκτακτο				100		-100	
Μερίσματα						-50	-50
Αύξηση ΜΚ	100	-100					
Υπόλοιπα 31.12.06	1100	-	275	500	125	300	2300
Καθαρά κέρδη 2007						450	450
Τακτικό απ.			100			-100	
Αφορολόγη το					40	-40	
Μερίσματα						-60	-60
Αύξηση ΜΚ	250						
Υπόλοιπα 31.12.07	1350		375	500	165	550	2690

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2-ΔΛΠ2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

2.1 Ανάλυση του προτύπου

Σύμφωνα με τον Γεωργίου:

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα αποθέματα αποτιμώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της αξίας κτήσεως και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και δεν λαμβάνεται υπόψη η τρέχουσα τιμή της αγοράς.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία θεωρείται η πιθανή τιμή πώλησης μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της διαδικασίας και με τα έξοδα που προβλέπονται για να πραγματοποιηθεί η πώληση του.

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών ως απόθεμα στο τέλος της χρήσης παίρνεται το κόστος από τις υπηρεσίες εκείνες για τις οποίες δεν έχουν καταχωρηθεί ακόμα τα αντίστοιχα σχετικά έσοδα. Για εκείνες που πουλάνε λιανικός το κόστος του αποθέματος υπολογίζεται με μείωση της αξίας πώλησης του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μικτού κέρδους χρησιμοποιώντας για κάθε τμήμα λιανικής και ένα μέσο ποσοστό μικτού κέρδους.

Ως μέθοδοι αποτίμησης της μέσης τιμής κτήσης είναι 1) η fifo, 2) το μέσο σταθμικό κόστος και 3) το εξατομικευμένο κόστος. Σαν τιμή κτήσης(κόστος) παίρνεται η τιμή εκείνη που περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και οι λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν. Σε μερικές περιπτώσεις κοστολογούνται και οι τόκοι δανείων κυρίως σε περιπτώσεις που για να πωληθεί το προϊόν πρέπει να περάσει σημαντικό χρονικό διάστημα.

Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη από τη μέση τιμή κτήσης τότε θα πρέπει να σχηματίζεται πρόβλεψη με την διαφορά. Σε μεταγενέστερη περίοδο αν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μεγαλύτερη από τη μέση τιμή κτήσης ή μεγαλύτερη από την προηγούμενη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τότε γίνεται εγγραφή αναστροφής για το ποσό της προηγούμενης πρόβλεψης. Η εγγραφή γίνεται με ολόκληρο το ποσό της πρόβλεψης αν αυτή είναι μεγαλύτερη από τη μέση τιμή κτήσης ή με τη διαφορά αν η καινούργια καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μεγαλύτερη από παλαιότερη αλλά μικρότερη από τη μέση τιμή κτήσης.

2.2 Παράδειγμα μείωσης αξίας αποθεμάτων

Στις 31.12.06 έχουμε 1000 κιλά απόθεμα τιμή κτήσης 200 ευρώ ανά κιλό και καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία 150 ευρώ.

1) Στις 31.12.06 η διαφορά είναι στα 50.000{1000*(200-150)}. Θα γίνει η εξής εγγραφή:

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	50.000	
21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ		50.000

2) Το 2007 η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία γίνεται 220 και έχω:

21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ	50.000	
75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ		50.000

2.3 Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη στις γνωστοποιήσεις πρέπει να γράφονται οι λογιστικές μέθοδοι, η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων ανά κατηγορία αποθεμάτων, η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, το ποσό που προέρχεται από αναστροφή της πρόβλεψης υποτίμησης καθώς και οι συνθήκες και τα γεγονότα που οδήγησαν σε αυτή, η λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριασθεί για να εξασφαλιστούν οι διάφορες υποχρεώσεις, το κόστος των αποθεμάτων που βάρυνε τα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της χρήσης ή οι δαπάνες εκμετάλλευσης που αντιστοιχούν στα έσοδα και οι οποίες βαρύνουν τα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της χρήσης ταξινομημένες κατά είδος δαπάνης και το ποσό σε αξία που μειώθηκαν τα αποθέματα και το οποίο ποσό θεωρήθηκε ως έξοδο για την επιχείρηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3-ΔΛΠ7 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

3.1 Ανάλυση του προτύπου

Σύμφωνα με τον Σακέλλη:

Η κατάσταση των ταμειακών ροών απεικονίζει τις ταμειακές ροές στη διάρκεια της χρήσης ταξινομημένες στις τρεις ενότητες που αντιστοιχούν στα τρία είδη δραστηριοτήτων της επιχείρησης που είναι οι επιχειρηματικές, οι επενδυτικές και οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Οι ταμειακές ροές μπορούν να απεικονίζονται σε κατάσταση κατά δύο διαφορετικούς τρόπους που είναι η άμεση ή ευθεία μέθοδος και η έμμεση μέθοδος. Με την άμεση μέθοδο γνωστοποιούνται πρωτογενώς οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων ενώ με την έμμεση η ανάλυση των ταμειακών ροών ξεκινάει από το καθαρό κέρδος ή από την καθαρή ζημιά της επιχείρησης το οποίο στην συνέχεια αναμορφώνεται από συναλλαγές μη ταμειακής φύσης ή από στοιχεία εσόδων-εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές ταμειακές ροές. Προτιμότερη είναι η άμεση μέθοδος διότι δίνει πληροφορίες για μελλοντικές ταμειακές ροές που δεν τις δίνει η έμμεση μέθοδος. Στις επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες επιτρέπεται μόνο η άμεση η ευθεία μέθοδος.

3.2 Υπολογισμός των ταμειακών ροών

Σύμφωνα με τον Σακέλλη:

Οι ταμειακές ροές υπολογίζονται βάση των παρακάτω τύπων:

1) Εισπράξεις από πελάτες = Πωλήσεις + υπόλοιπα έναρξης λογαριασμών εισπρακτέων – υπόλοιπα λήξης λογαριασμών εισπρακτέων – εισπρακτέοι λογαριασμοί που διαγράφονται

2) Πληρωμές σε προμηθευτές και υπαλλήλους = κόστος πωλήσεων + αποθέματα λήξης + υπόλοιπα έναρξης πληρωτέων λογαριασμών + έξοδα διοίκησης και διάθεσης – αποσβέσεις κοστολογήσιμες - αποθέματα έναρξης – υπόλοιπα λήξης πληρωτέων λογαριασμών

3) Πληρωμές για τα έξοδα = Υπόλοιπα λήξης προπληρωμένων εξόδων + υπόλοιπα έναρξης δουλευμένων δαπανών – αποσβέσεις (εκτός από κοστολογήσιμες) – υπόλοιπα έναρξης προπληρωμένων εξόδων – υπόλοιπα λήξης δουλευμένων δαπανών – ζημιές από επισφαλείς πελάτες

3.3 Υπόδειγμα εφαρμογής

Εδώ θα χρησιμοποιήσουμε υπόδειγμα με άμεση μέθοδο αφού είναι προτιμότερη.

Στοιχεία κατάστασης ταμειακών ροών

	01.01-31.12.2007	01.01-31.12.2007
Λειτουργικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις από απαιτήσεις	X	X
Πληρωμές σε προμηθευτές, υπαλλήλους	X	X
Πληρωμές (εισπράξεις επιστροφών) φόρων	X	X
Τόκοι πληρωθέντες	X	X
Σύνολο εισροών/εκροών από λειτουργικές δραστηριότητες (α)	XX	XX
Επενδυτικές δραστηριότητες		
Πληρωμές από την απόκτηση ενσώματων και αυλων παγίων	X	X
Εισπράξεις από πώληση ενσώματων και αυλων παγίων	X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από την πώληση (αγορά) θυγατρικών, συγγενών, κοινοπραξιών κ.τ.λ.	X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από πώληση (αγορά) επενδυτικών τίτλων	X	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα	X	X
Σύνολο εισροών/(εκροών) από επενδυτικές δραστηριότητες (β)	XX	XX
Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	X	X
Εισπράξεις από εκδοθέντα/αναληφθέντα δάνεια	X	X
Εξοφλήσεις δανείων	X	X
Εξοφλήσεις υποχρεώσεων από χρηματοδοτικές μισθώσεις	X	X
Μερίσματα πληρωθέντα	X	X
Σύνολο εισροών/(εκροών) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)	XX	XX
Καθαρή αύξηση(μείωση) στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα α +β +γ	XX	XX
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης περιόδου	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης περιόδου	XX	XX

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΔΛΠ8 ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ – ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ

4.1 Έκτακτα κονδύλια και διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη στην κατάσταση αποτελεσμάτων απεικονίζεται το κέρδος ή η ζημιά από τις συνήθειες δραστηριότητες όπως περιγράφεται στο ΔΛΠ1 στα οποία περιλαμβάνονται και τα αποτελέσματα από την πώληση παγίων, από δικαστικούς συμβιβασμούς και από προβλέψεις επισφαλών πελατών. Ομοίως οι ζημιές από την πώληση παγίων καθώς και οι προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες θεωρούνται από το ΔΛΠ8 ως φυσιολογικά έξοδα και θα πρέπει να καταχωρούνται στην ομάδα 6 του Γ.Λ.Σ. Επίσης φυσιολογικά έξοδα χρήσης θεωρούνται τα έξοδα εγκαταστάσεων και θα πρέπει να καταχωρούνται στην ομάδα 6 του Γ.Λ.Σ. Σε ορισμένες όμως περιπτώσεις καταγράφονται ξεχωριστά στην κατάσταση αποτελεσμάτων τα έκτακτα κέρδη και ζημιές κάτω από το λειτουργικό κέρδος ή τη ζημιά που προκύπτει στη συγκεκριμένη χρήση. Τα έκτακτα αυτά κέρδη και ζημιές προέρχονται από γεγονότα τέτοια που είναι εξαιρετικά σπάνια όπως ζημιές λόγω απαλλοτρίωσης περιουσιακών στοιχείων και δεν έχουν καμία σχέση με τα έκτακτα και ανόργανα εκείνα έσοδα και έξοδα που καταχωρούνται χωριστά στις οικονομικές καταστάσεις.

Παράδειγμα

Έστω ότι η επιχείρηση Α πουλάει βιομηχανική μονάδα με ζημιά 300 ευρώ. Επίσης ακόμη μια μονάδα απαλλοτριώθηκε με ζημιά 315 ευρώ. Οι ζημιές 300 καταχωρήθηκαν στον κωδικό 81.02 και τα 315 στον 82.00.

Το ποσό των 300 ευρώ μεταφέρεται από τον 81.02 στα φυσιολογικά έξοδα της ομάδας 6. Έχω λοιπόν:

64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ	300
64.50.11.000 Ζημιές από πώληση βιομηχανικής μονάδας	
81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	300
81.02.00.000 Ζημιές από πώληση βιομηχανικής μονάδας	

Το ποσό των 315 ευρώ δεν μεταφέρεται στα φυσιολογικά και δεν γίνεται καμία εγγραφή.

4.2 Μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη όταν η επιχείρηση έχει σχηματίσει προβλέψεις και στην συνέχεια σε επόμενες χρήσεις οριστικοποιηθούν και προκύψουν διαφορές οι διαφορές αυτές θα πρέπει να καταγράφονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και μάλιστα στην ίδια κατηγορία. Οι διαφορές που προκύπτουν από τις εκτιμήσεις πάνω στα αποθέματα ή τις επισφαλείς απαιτήσεις κ.τ.λ. συμπεριλαμβάνονται στα έσοδα και στα έξοδα και κατά συνέπεια στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης που γίνεται η μεταβολή αυτή. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις όπως διαφορές που προκύπτουν από επανεκτίμηση του χρόνου ωφέλιμης ζωής σε ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο που υπόκειται σε απόσβεση η οποία κατανέμεται στην παρούσα και στις μέλλουσες χρήσεις. Όταν οι παραπάνω διαφορές είναι ουσιώδης θα πρέπει οπωσδήποτε να γνωστοποιούνται.

Παράδειγμα

Στην εταιρεία Α με 31.12.07 αποτιμήθηκαν αποθέματα ως απαξιωμένα στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους που υπολογίζονται στα 100 ευρώ σε αντίθεση με το ποσό των 180 ευρώ που θα αποτιμούνταν αν εφαρμοζόταν η μέθοδος FIFO που εφαρμόζεται κανονικά για όλα τα άλλα εμπορεύσιμα αγαθά της.

Στις 31.12.07 με την διαφορά $180-100 = 80$ γίνεται η εξής εγγραφή:

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	80
68.60.20.000 Ζημιές απ. Εμπορευμάτων	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	80
20.00.00.000 εμπορεύματα απογραφής	

Μέσα στο 2008 πουλάει τα εμπορεύματα με τιμή 50 ευρώ. Με την διαφορά των $100 - 50 = 50$ ευρώ στο ημερολόγιο διαφορών με τα ΔΛΠ στις 31.12.08 γίνεται η εξής εγγραφή:

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ	50
68.50.20.000 Ζημιές απ. Εμπορευμάτων	
20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ	50
20.00.00.000 Εμπορεύματα απογραφής	

Σε αντίθετη περίπτωση θα χρεωνόταν ο λογαριασμός 20.00.00.000 και θα πιστωνόταν ο 75.50.20.000 'Κέρδη από αναστροφή απ. Εμπορευμάτων'.

4.3 Βασικά λάθη

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη κατά την τρέχουσα χρήση μπορεί να αποκαλυφθούν λάθη που έγιναν όταν συντάχθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις σε μια ή περισσότερες προηγούμενες χρήσεις. Η διόρθωση των λαθών αυτών συμπεριλαμβάνεται κανονικά στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της καθαρής ζημιάς στην τρέχουσα χρήση. Όταν όμως ένα λάθος έχει σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις μιας ή περισσότερων προηγούμενων χρήσεων το λάθος αυτό θεωρείται ως βασικό. Με το ποσό του βασικού λάθους γίνεται σχετική εγγραφή στο ημερολόγιο διαφορών με τα ΔΛΠ και διορθώνεται το υπόλοιπο έναρξης του λογαριασμού 42 'Αποτελέσματα εις νέο' και επαναδιατυπώνονται καινούργιες διορθωμένες συγκριτικές καταστάσεις έκτος αν αυτό είναι πραγματικά αδύνατο. Το λάθος πρέπει να καλύπτεται αναλυτικά με μια πλήρη περιγραφή στο σχετικό προσάρτημα που συντάσσεται. Όταν τα λογιστικά λάθη δεν είναι βασικά τότε διορθώνονται στην χρήση που ανακαλύπτονται και επηρεάζουν τα κανονικά αποτελέσματα μόνο αυτής της χρήσης.

4.4 Μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη:

Μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους επιτρέπεται μόνο:

- 1) Όταν απαιτείται από τον νόμο
- 2) Όταν απαιτείται από αλλαγή που έγινε σε κάποιο από τα λογιστικά πρότυπα
- 3) Όταν με την μεταβολή αυτή παρουσιάζονται τα γεγονότα και οι συναλλαγές με πιο ορθό τρόπο.

Η μεταβολή της λογιστικής μεθόδου μπορεί να εφαρμόζεται αναδρομικά ή μελλοντικά. Η αναδρομική εφαρμογή της νέας μεθόδου θα θεωρείται ότι εφαρμόζεται από τότε που δημιουργήθηκαν τα γεγονότα και οι συναλλαγές και θα επιτυγχάνεται με κατάλληλη προσαρμογή του υπόλοιπου έναρξης που απεικονίζεται στον λογαριασμό 42 'Αποτελέσματα' εις νέο'. Μελλοντική εφαρμογή σημαίνει ότι η νέα λογιστική μέθοδος θα εφαρμόζεται σε γεγονότα και συναλλαγές που θα συμβαίνουν μετά την ημερομηνία μεταβολής.

Παράδειγμα

Η εταιρεία Α αγόρασε μηχανολογική εγκατάσταση που είναι στο στάδιο της κατασκευής το 2005. Σε προηγούμενες χρήσεις κεφαλαιοποιούσε τους τόκους δανείων αποφάσισε όμως από το 2008 και μετά τα τους καταχωρεί στα έξοδα της. Η εταιρεία

κεφαλαιοποίησε τόκους 260 ευρώ το 2007 και 560 για το 2005 και 2006. Το έτος 2008 οι τόκοι ανήλθαν σε 300 ευρώ. Ο συντελεστής φόρου για τα έτη 2007- 08 είναι 25%.

Τα λογιστικά βιβλία της δείχνουν για την χρήση 2008:

Κέρδη προ φόρου	3000
-Τόκοι χρεωστικοί	<u>-300</u>
Κέρδη προ φόρου	2700
-φόρος	<u>-675</u>
Καθαρό κέρδος	2025
Το 2007:	
Κέρδη προ φόρου	1800
Χρεωστικοί τόκοι	-
Κέρδη προ φόρου	1800
Φόρος	<u>-450</u>
Καθαρό κέρδος	1350

Το υπόλοιπο έναρξης 2007 των 'Αποτελεσμάτων εις νέο' ήταν 2000 και το υπόλοιπο λήξης 3350.

Έχω:

1) Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

	<u>2008</u>	<u>2007</u>
Κέρδη προ τόκων και φόρου	3000	1800
Χρεωστικοί τόκοι	<u>-300</u>	<u>-260</u>
Κέρδη προ φόρου	2700	1540
Φόρος	<u>-675</u>	<u>-385</u>
Καθαρό κέρδος	2025	1155

2) Πίνακας Αδιανέμητων κερδών

	<u>2008</u>	<u>2007</u>
Υπόλοιπο έναρξης 'αποτελεσμάτων εις νέο' όπως προηγούμενα εμφανιζόταν	3350	2000
Μεταβολή λογιστικής μεθόδου		
Σε σχέση με την κεφαλαιοποίηση τόκων	<u>-585</u>	<u>-390</u>
Υπόλοιπο έναρξης 'αποτελεσμάτων εις Νέο' όπως επαναδιατυπώνεται	2765	1610
Καθαρό κέρδος	<u>2025</u>	<u>1155</u>
Υπόλοιπο λήξης αδιανέμητων κερδών	4790	2765

Το ποσό των 585 ευρώ προκύπτει: $260(\text{τόκοι } 2007) + 520(\text{τόκοι } 2006 \text{ και } 2005) = 780$
 $\times 25\% = 195$. Επίσης $780 - 195 = 585$.

Το ποσό 390: $520(\text{τόκοι } 2005 \text{ και } 2006) \times 25\% = 130$. Επίσης $520 - 130 = 390$ ευρώ.

4.5 Διανομή κερδών που προκύπτουν από αναθεώρηση στις εκτιμήσεις από μεταβολή στις λογιστικές αρχές και από διόρθωση σε λάθη που έχουν γίνει

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη :

-Τα κέρδη και οι ζημιές που προκύπτουν από αναθεωρήσεις εκτιμήσεων μεταφέρονται στα αποτελέσματα(λογ. 86)της χρήσης που έγιναν οι αναθεωρήσεις και σε τυχόν μελλοντικές χρήσεις οι οποίες ενδεχομένως επηρεάζονται.

-Τα κέρδη και οι ζημιές που προκύπτουν από μεταβολές στις λογιστικές αρχές και διορθώσεις σε λάθη κατά το μέρος που αφορούν προγενέστερες χρήσεις μεταφέρονται στα 'κέρδη εις νέο'(λογ. 42).

Τα παραπάνω καθαρά κέρδη (κέρδη μείον ζημιές) μετά και από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά μπορούν να διανέμονται ελεύθερα στη χρήση στην οποία μεταφέρονται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 – ΔΛΠ10 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

5.1 Εισαγωγή στο πρότυπο

Σύμφωνα με τον Γεωργίου ορισμένα γεγονότα επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας που κλείνει ο ισολογισμός και της ημερομηνίας που εκδίδονται οι οικονομικές καταστάσεις από το Διοικητικό Συμβούλιο και αφορούν τον ίδιο ισολογισμό. Τα γεγονότα αυτά χαρακτηρίζονται διορθωτικά ή μη διορθωτικά.

5.2 Διορθωτικά γεγονότα

Σύμφωνα με τον Γεωργίου διορθωτικά είναι τα γεγονότα τα οποία υπάρχουν αποδείξεις ότι υπήρχαν οι συνθήκες για τα γεγονότα αυτά κατά την ημερομηνία που κλείνει ο ισολογισμός αλλά δεν λογιστικοποιήθηκαν. Τα γεγονότα αυτά για να τακτοποιηθούν λογιστικά χρησιμοποιούνται οι μεταβατικοί λογαριασμοί 36 και 56 του ΓΛΣ αλλά θα πρέπει επίσης να διορθωθούν και οι οικονομικές καταστάσεις να γίνουν οι γνωστοποιήσεις και το προσάρτημα. Π.χ. η πτώχευση ενός πελάτη που συμβαίνει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού συνήθως επιβεβαιώνει ότι μια ζημιά ήδη υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού από ένα εισπρακτέο εμπορικό λογαριασμό και ότι η επιχείρηση χρειάζεται να αναπροσαρμόσει τη λογιστική αξία των εισπρακτέων εμπορικών λογαριασμών.

5.3 Μη διορθωτικά γεγονότα

Σύμφωνα με τον Γεωργίου μη διορθωτικά γεγονότα είναι εκείνα τα οποία δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι προϋπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και κατά συνέπεια οι οικονομικές καταστάσεις δεν αναμορφώνονται. Π. χ. μια πώση στην αγοραία αξία των επενδύσεων μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση θεωρείται ως μη διορθωτικό γεγονός διότι αφορά γεγονότα που έχουν ανακύψει στην περίοδο μετά τον ισολογισμό. Οπότε η επιχείρηση δεν αναπροσαρμόζει τα ποσά που υπάρχουν στις οικονομικές καταστάσεις.

5.4 Μερίσματα

Σύμφωνα με τον Γεωργίου η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό για μερίσματα που προτάθηκε ή ανακοινώθηκε μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν όμως εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις από το Δ.Σ. Η γνωστοποίηση γίνεται στον πίνακα ισολογισμού ως ένα ξεχωριστό συνθετικό στοιχείο της καθαρής θέσης ή στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 – ΔΛΠ11 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ

6.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με τον Σακέλλη όταν υπάρχει σύμβαση κατασκευής τεχνικού έργου συνήθως έχουμε διαφορετική ημερομηνία ολοκλήρωσης του έργου και διαφορετική ημερομηνία έναρξης εργασιών που μπορεί να αφορούν διαφορετικές διαχειριστικές περιόδους. Στις περιπτώσεις αυτές το βασικό θέμα είναι λογιστική παρακολούθηση και η κατανομή των εσόδων και δαπανών στις λογιστικές περιόδους στις οποίες εκτελείται το έργο. Ως αποτέλεσμα της λογιστικής αυτής παρακολούθησης είναι να καθορίζονται ποια έσοδα και ποιο κόστος μπορούν να μεταφέρονται στα αποτελέσματα της κάθε χρήσης χωριστά.

6.2 Συμβατικό έσοδο

Σύμφωνα με τον Σακέλλη συμβατικό έσοδο θεωρείται το ποσό από τα έσοδα γενικά της κατασκευής ενός έργου από την ημερομηνία σύμβασης μέχρι και της ολοκλήρωσης του τα οποία καταχωρούνται στα αποτελέσματα της κάθε χρήσης ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης. Ο υπολογισμός του συμβατικού εσόδου γίνεται με βάση την πραγματική που έχει τη στιγμή εκείνη που το έργο κατασκευάζεται. Το συμβατικό έσοδο μπορεί να αυξάνεται από τροποποιήσεις που συμφωνήθηκαν ή από αποζημιώσεις που προέκυψαν σε βάρος του πελάτη αλλά μπορεί όμως και να μειώνεται από διάφορες αποζημιώσεις που προέκυψαν σε βάρος της κατασκευάστριας εταιρείας ή από ποινές λόγω καθυστέρησης ολοκλήρωσης του έργου κ.τ.λ. Σε περίπτωση που ανακύψει αβεβαιότητα σχετικά με την εισπραξιμότητα ενός ποσού το οποίο έχει ήδη συμπεριληφθεί στο συμβατικό έσοδο και έχει ήδη καταχωρηθεί στην κατάσταση αποτελεσμάτων τότε το ποσό που δεν έχει εισπραχθεί και εμφανίζεται ως απαίτηση καθώς και το ποσό για το οποίο δεν υπάρχει πιθανότητα να καλυφθεί καταχωρούνται στις δαπάνες και δεν γίνεται αναπροσαρμογή στο ποσό του συμβατικού εσόδου.

6.3 Συμβατικό κόστος

Σύμφωνα με τον Σακέλλη συμβατικό κόστος θεωρείται το κόστος κατασκευής του έργου που αναφέρεται στη σύμβαση από την ημερομηνία σύναψης της σύμβασης μέχρι να ολοκληρωθεί το έργο. Το συμβατικό κόστος περιλαμβάνει τις δαπάνες που αφορούν

άμεσα την συγκεκριμένη σύμβαση, τα γενικά έξοδα κατασκευών και τις δαπάνες που ειδικά βαρύνουν τον πελάτη και δεν περιλαμβάνουν τα γενικά έξοδα διοίκησης, τα έξοδα πώλησης, τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης και τις αποσβέσεις μηχανημάτων και εξοπλισμών που βρίσκονται σε αδράνεια και δεν χρησιμοποιούνται για την συγκεκριμένη σύμβαση.

6.4 Μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης του έργου

Σύμφωνα με τον Σακέλλη σύμφωνα με αυτήν τη μέθοδο το συμβατικό έσοδο αντικρύζεται με τις συμβατικές δαπάνες που διενεργήθηκαν μέχρι το συγκεκριμένο στάδιο ολοκλήρωσης με αποτέλεσμα να καταχωρείται το έσοδο, τα έξοδα και το κέρδος που αναλογούν στο μέρος εκείνο του έργου που ολοκληρώθηκε. Αυτή η μέθοδος παρέχει χρήσιμη πληροφόρηση όσον αφορά την απόδοση της επιχείρησης κατά την διάρκεια μιας χρήσης. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή το συμβατικό έσοδο λογίζεται ως έσοδο και μεταφέρεται στα αντίστοιχα αποτελέσματα των χρήσεων μέσα στις οποίες εκτελείται και κατά αναλογία που εκτελείται το έργο. Το συμβατικό κόστος συνήθως βαρύνει τα αποτελέσματα των χρήσεων μέσα στις οποίες εκτελείται το έργο στο οποίο αφορά. Κάθε αναμενομένη υπέρβαση του συνόλου των συμβατικών δαπανών σε σχέση με το σύνολο του συμβατικού εσόδου βαρύνει τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης χρήσης. Δηλαδή όταν πιθανολογείται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο τότε η διαφορά αυτή θεωρείται αναμενομένη ζημιά και βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης χρήσης.

6.5 Παράδειγμα

Εταιρεία έχει σύμβαση σταθερής τιμής 4500. Το αρχικό ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε στην σύμβαση είναι 4500. Θα χρειαστούν 3 χρόνια και το αρχικό υπολογιζόμενο συμβατικό κόστος εκτιμήθηκε στα 4000. Στο τέλος του πρώτου χρόνου το συμβατικό κόστος έχει αυξηθεί σε 4025 ενώ μέχρι εκείνη την στιγμή ήταν 1046,5. Κατά τη διάρκεια του δεύτερου έτους η σύμβαση τροποποιήθηκε αυξάνοντας τα συμβατικά έσοδα σε 100 και το πρόσθετο συμβατικό κόστος σε 75. Στο τέλος του δεύτερου έτους διαπιστώθηκε ότι στο εργοτάξιο υπάρχουν αχρησιμοποίητα υλικά αξίας 50 τα οποία θα χρησιμοποιηθούν κατά την διάρκεια του τρίτου έτους. Το συμβατικό κόστος μέσα στο δεύτερο έτος ήταν 3084.

Πίνακας με τα οικονομικά δεδομένα

Δεδομένα στοιχεία	Έτος 1	Έτος 2	Έτος 3
Αρχικό ποσό εσόδων	4500	4500	4500
Τροποποίηση	-	100	100
Συνολικά συμβατικά έσοδα	4500	4600	4600
Κόστος συμβατικό που συντελέστηκε	1046.5	3084	4100
Κόστος συμβατικό μέχρι ολοκλήρωσης	2978.5	1016	-
Συνολικό εκτιμώμενο συμβατικό κόστος	4025	4100	4100
Εκτιμώμενο κέρδος	475(4500-4025)	500	500
Στάδιο ολοκλήρωσης	26%(1046.5/4025)	74%(3084- 50 υλικά αχρ.)	100%

Πίνακας με τα έσοδα, τα αέξοδα και τα κέρδη που μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης των τριών ετών.

Χρήσεις	Σύνολα	Καταχωρημένα σε προηγούμενες χρήσεις	Καταχωρημένα στην κλειόμενη χρήση
1 ^ο έτος			
Έσοδα(4500X26%)	1170	-	1170
Έξοδα(4025X26%)	-1046.5	-	-1046.5
Κέρδος	123.5		123.5
2 ^ο έτος			
Έσοδα(4600X74%)	3404	1170	2234(3404-1170)
Έξοδα(4100X74%)	-3034	-1046.5	-1989
Κέρδος	370	123,5	246,5
3 ^ο έτος			
Έσοδα(4600X100%)	4600	3404(1170+2234)	1196
Έξοδα(4100X100%)	-4100	-3034	-1066
Κέρδος	500	370	130

Λογιστικές εγγραφές

Οι εγγραφές θα πρέπει να γίνονται χωριστά ανά έργο στη λογιστική που εφαρμόζεται με βάση τη φορολογική νομοθεσία. Στο τέλος του έτους τα δεδομένα από τη λογιστική της φορολογικής νομοθεσίας μεταφέρονται στο 'καθολικό με βάση τα ΔΛΠ'. Στη συνέχεια στο 'ημερολόγιο διαφορών με τα ΔΛΠ' θα γίνονται οι συμπληρωματικές εκείνες εγγραφές που θα δίνουν τελικά ποσά. Χρησιμοποιώντας ως ενδιάμεσους τους αναλυτικούς των λογαριασμών 36 και 56 του ΓΛΣ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 – ΔΛΠ12 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

7.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα λογιστικά αποτελέσματα της χρήσης θεωρείται έξοδο για τη ίδια χρήση και καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 86 ‘αποτελέσματα χρήσης’. Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει η κάθε χρήση να επιβαρύνεται με το ποσό του φόρου που αναλογεί πάνω σε αυτά τα λογιστικά και όχι στα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές. Η διαφορά αυτή του φόρου μεταξύ του λογιστικού και του φορολογητέου αποτελέσματος ονομάζεται αναβαλλόμενος φόρος και λογιστικοποιείται για να επιβαρυνθούν ή να ωφεληθούν έτσι οι μελλοντικές χρήσεις στις οποίες η διαφορά αυτή οριστικοποιείται.

Οι διαφορές μεταξύ των λογιστικών και φορολογητέων κερδών που ονομάζονται και προσωρινές διαφορές προκύπτουν συνήθως από τη διαφορά στις αποσβέσεις ή από τις πρόβλεψεις που καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης χωρίς να αναγνωρίζονται φορολογικά ή που αναγνωρίζονται εν μέρει κ.λ.π με τις εξής όμως δυο διαφορετικές περιπτώσεις.(Δημημήτριος Ι Καραγιάννης σελ. 124)

1) Όταν η προσωρινή διαφορά προκύπτει από το γεγονός ότι το λογιστικό κέρδος της επιχείρησης είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο φορολογικό κέρδος οπότε γίνεται πρόβλεψη για αναβαλλόμενο φόρο. Με την πρόβλεψη αυτή πιστώνεται ο λογαριασμός 45.50 ‘αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους’ και χρεώνεται ο λογαριασμός 86.60 ‘έξοδο από φόρο’ με το ίδιο ποσό.(Δημημήτριος Ι Καραγιάννης σελ. 124)

2) Όταν η προσωρινή διαφορά προκύπτει από το γεγονός ότι λογιστικό κέρδος της επιχείρησης είναι μικρότερο από το αντίστοιχο φορολογικό κέρδος οπότε γίνεται πρόβλεψη για αναβαλλόμενο φόρο. Με την πρόβλεψη αυτή χρεώνεται ο 18.50 αναβαλλόμενες απαιτήσεις από φόρους’ και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο 86.70 ‘έσοδα από φόρο’ . Δεν γίνεται εγγραφή στην δεύτερη αυτή περίπτωση αν δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι το άμεσο μέλλον θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη που θα μπορούν να συμψηφίσουν την προσωρινή διαφορά όταν αυτή γίνει εκπεστέα δαπάνη. Το γεγονός αυτό του συμψηφισμού της διαφοράς με μελλοντικά κέρδη επανεξετάζεται και επανεκτιμάται στο τέλος της κάθε χρήσης.(Δημημήτριος Ι Καραγιάννης σελ.124)

Στο τέλος της κάθε χρήσης οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις επανεκτιμώνται με βάση τους νέους φορολογικούς συντελεστές που θα ισχύουν την χρονιά εκείνη που οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις αυτές θα διακανονιστούν εφόσον

φυσικά οι συντελεστές αυτοί είναι γνωστοί και διαφορετικοί από εκείνους που είχαν εκτιμηθεί στην αρχή. Ο τρέχον και ο αναβαλλόμενος φόρος θα πρέπει να καταχωρούνται στα έσοδα ή τα έξοδα και περιλαμβάνονται στο καθαρό κέρδος ή στην καθαρή ζημιά της περιόδου. Αν όμως ο τρέχον και ο αναβαλλόμενος φόρος προκύπτουν από συναλλαγή με τα ίδια κεφάλαια τότε αυτοί καταχωρούνται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. (Δημήτριος Ι Καραγιάννης σελ.124)

Έξοδο φόρου από αναβαλλόμενους φόρους έχουμε: Όταν με βάση τα ΔΛΠ αυξάνονται τα κέρδη εκείνα που ήδη είχαν προκύψει στην ίδια ημερομηνία με βάση τη φορολογική λογιστική τότε με το φόρο εκείνο που αναλογεί υπολογιζόμενος πάνω στη διαφορά της αύξησης των κερδών αυτών πιστώνεται ο λογαριασμός 45.50 ‘αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους’ και χρεώνεται με το ίδιο ποσό του φόρου αυτού ο λογαριασμός 86.60 ‘έξοδο από φόρο’. Δηλαδή όταν πληρώνεται λιγότερος φόρος από εκείνον που αναλογεί στα κέρδη που προκύπτουν με βάση τα ΔΛΠ τότε υπάρχει υποχρέωση και με το φόρο της διαφοράς των κερδών πιστώνεται ο λογαριασμός 45.50 με χρέωση του 86.60 ‘έξοδο από φόρο’. Ουσιαστικά όταν αφαιρείται μεγαλύτερο ποσό δαπάνης στη φορολογική λογιστική από ότι στη λογιστική με βάση τα ΔΛΠ τότε λέμε ότι το φορολογικό έξοδο είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο λογιστικό έξοδο. Αυτό σημαίνει ότι υπάρχει υποχρέωση και με το φόρο που αναλογεί στη διαφορά του συγκεκριμένου εξόδου πιστώνεται ο 45.50 και χρεώνεται ο 86.60.(Δημήτριος Ι Καραγιάννης σελ.125)

Έσοδο έχουμε: Όταν με βάση τα ΔΛΠ μειώνονται τα κέρδη εκείνα που ήδη είχαν προκύψει στη ίδια ημερομηνία με βάση τη φορολογική λογιστική τότε με το φόρο εκείνο που αναλογεί υπολογιζόμενος πάνω στη διαφορά της μείωσης των κερδών αυτών χρεώνεται ο λογαριασμός 18.50 ‘αναβαλλόμενες απαιτήσεις από φόρους’ και πιστώνεται με το ίδιο ποσό του φόρου αυτού ο λογαριασμός 86.70 έσοδο από φόρο.(Δημήτριος Ι Καραγιάννης σελ.125)

7.2 Διανομή προσωρινών διαφορών από αναβαλλόμενους φόρους

Για όλες σχεδόν τις προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης που προκύπτουν από τα περιουσιακά στοιχεία και από τις υποχρεώσεις αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος. Ο αναβαλλόμενος φόρος και ως έσοδο και έξοδο μεταφέρεται είτε στην καθαρή αξία λογαριασμός 41 είτε στα αποτελέσματα χρήσης λογαριασμός 86 ως συμπλήρωμα στο κέρδος ή στη ζημιά από τα οποία έχει προκύψει. Ο φόρος εισοδήματος λαμβάνεται πάντα υπόψη προκειμένου να

προσδιοριστούν τα ποσά που εξαιρούνται απ' τη διανομή.(Δημημήτριος Ι Καραγιάννης σελ.126)

Υπάρχουν όμως οι εξής περιπτώσεις:

1) Να υπάρχει αναβαλλόμενος φόρος-έσοδο που να προκύπτει σε περιπτώσεις που οι φορολογικές ζημιές είναι ανακτήσιμες και ο οποίος να έχει ως γενεσιουργό αιτία τη δυνατότητα που παρέχει ο φορολογικός νόμος για μεταφορά φορολογικών ζημιών.

(Δημήτριος Ι Καραγιάννης σελ.126)

2) Να υπάρχει αναβαλλόμενος φόρος-έσοδο που να προκύπτει σε περιπτώσεις φορολογικής αναπροσαρμογής των ενσώματων παγίων στοιχείων και η οποία δεν είναι αποδεκτή λογιστικά.(Δημήτριος Ι Καραγιάννης σελ.126)

3) Να υπάρχει αναβαλλόμενος φόρος-έσοδο που να προκύπτει από μεταβολή φορολογικών συντελεστών.(Δημήτριος Ι Καραγιάννης σελ.126)

Στις παραπάνω περιπτώσεις 1, 2, και 3 το χρεωστικό κονδύλιο του αναβαλλόμενου φόρου θα μηδενιστεί μελλοντικά με την πίστωση του και στη συνέχεια χρέωσης του ως φόρος εισοδήματος- εξόδου. Τα ποσά αυτά μπορούν τις περισσότερες φορές να διανεμηθούν αλλά συνήθως όμως δεν διανέμονται τόσο για λόγους σύνεσης όσο για λόγους διευκόλυνσης στην παρακολούθηση των σχετικών κονδυλίων.(Δημήτριος Ι Καραγιάννης σελ.126)

7.3 Παράδειγμα

Εταιρεία αγοράζει στις αρχές του 2007 ένα μηχάνημα αξίας 300 ευρώ. Ο συντελεστής απόσβεσης από το νόμο είναι 12% ετησίως και το μηχάνημα έχει ωφέλιμο χρόνο ζωής 20 έτη χωρίς υπολειματική αξία οπότε ο συντελεστής απόσβεσης είναι 5% ($100/20=5\%$). Ο συντελεστής φόρου της επιχείρησης είναι 25% και το λογιστικό κέρδος είναι 400 με 31.12.07 το οποίο προέκυψε αφαιρώντας τις αποσβέσεις που προκύπτουν με τον ωφέλιμο χρόνο ζωής. Αντίθετα τα φορολογητέα κέρδη που προέκυψαν από τα βιβλία ήταν 379 ποσό που προέκυψε υπολογίζοντας αποσβέσεις με συντελεστή 12%.

Αποσβέσεις με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής ($300 \times 15\%$) = 15

Αποσβέσεις με βάση το νόμιμο συντελεστή ($300 \times 12\%$) = -36

Διαφορά στις αποσβέσεις = -21

Άρα προκύπτει μια αρνητική διαφορά στις αποσβέσεις η οποία ονομάζεται φορολογητέα προσωρινή διαφορά.

Φόρος στα κέρδη με βάση τα ΔΛΠ ($400 \times 25\%$)

100,00

-Φόρος στα φορολογητέα κέρδη(379X25%)	-94,750
Διαφορά στο φόρο(αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση)	5,250

Με ημερομηνία 31.12.07 και στο ημερολόγιο διαφορών με τα ΔΛΠ της εταιρείας γίνονται οι παρακάτω λογιστικές εγγραφές:

1)	X	Π
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	94,750	
86.60.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		94,750
54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος		

Φόρος στα φορολογητέα κέρδη

2)	X	Π
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	5,250	
86.60.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος		
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		5,250
45.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι μηχανημάτων		

Διαφορά στο φόρο

Όμως ο νόμιμος συντελεστής για αποσβέσεις που αναγνωρίζονται φορολογικά είναι 12% και τα έτη στα οποία εφαρμόζεται ο συντελεστής μέχρι να εξαντληθούν φορολογικά όλες οι αποσβέσεις είναι $100/12\% = 8.333$ έτη. Μέχρι το 2014 δηλαδή μέχρι να συμπληρωθούν 8 έτη θα γίνονται οι ίδιες εγγραφές με παραπάνω. Έτσι συνολικά ο λογαριασμός θα είναι πιστωμένος με $5,250 \times 8 \text{έτη} = 42$ ευρώ.

Στο τέλος του 9^{ου} χρόνου οι αποσβέσεις θα υπολογιστούν για 0,3333 έτη.

Αποσβέσεις με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής ($300 \times 5\%$) = 15

Αποσβέσεις με βάση το νόμιμο συντελεστή ($300 \times 12\% \times 0.3333$) = -12

Διαφορά στις αποσβέσεις = 3

Άρα διαφορά στο φόρο $3 \times 25\% = 0,75$ και οι εγγραφές θα είναι:

1)	X	Π
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	94,750	
86.60.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος		
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		94,750
54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος		

Φόρος στα φορολογητέα κέρδη

2)	X	Π
----	---	---

45ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ	0,75	
45.50.00.012 Αναβαλλόμενοι φόροι μηχανημάτων		
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		0,75
86.60.00.000 Έξοδο από φόρο εισοδήματος		
Διαφορά στο φόρο.		

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 – ΔΛΠ14 ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη:

Οι οικονομικές καταστάσεις ή πληροφορίες πρέπει να παρέχονται υποχρεωτικά από επιχειρήσεις που οι μετοχές τους ή οι ομολογίες τους είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες καθώς και επιχειρήσεις που βρίσκονται στη διαδικασία να εκδώσουν μετοχές ή ομολογίες σε μια δημόσια αγορά αξιόγραφων. Οι επιχειρήσεις αυτές οφείλουν να παρέχουν πληροφορίες για τους διαφόρους τύπους προϊόντων που παράγουν και για τις διάφορες υπηρεσίες που παρέχουν κατά τομείς και κατά γεωγραφικούς χώρους.

Στις περιπτώσεις αυτές το λογιστικό σύστημα που ακολουθεί η επιχείρηση αναλύεται κατά γεωγραφικό και κατά επιχειρησιακό τομέα. Ο κάθε τομέας που αντιπροσωπεύει το 10% τουλάχιστον από τα συνολικά έσοδα παρακολουθείται χωριστά αλλά θα πρέπει όμως και όλοι οι τομείς που παρακολουθούνται χωριστά να αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 75% από τα συνολικά έσοδα της εταιρίας. Αν τα συνολικά έσοδα είναι λιγότερα από εκείνα του 75% τότε παίρνονται και άλλοι τομείς ακόμα και αν έχουν έσοδα κάτω από το 10% των συνολικών εσόδων μέχρι να συμπληρωθεί τουλάχιστον το 75% από τα συνολικά έσοδα της επιχείρησης.

Οργανωτικά η επιχείρηση χωρίζεται σε επιχειρηματικούς και γεωγραφικούς τομείς. Ανάλογα με τον τρόπο που διοικείται η επιχείρηση η μία από τις δύο αυτές κατηγορίες τομέων θεωρείται ως κύρια και η άλλη ως δευτερεύουσα. Ο κάθε τομέας που ανήκει στην κύρια κατηγορία θα πρέπει να παρουσιάζεται στο προσάρτημα με τα αποτελέσματα και τα κυριότερα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Η άλλη δευτερεύουσα κατηγορία παρουσιάζεται στο προσάρτημα με λιγότερη ανάλυση. Τα στοιχεία παρουσιάζονται σε πίνακες οι οποίοι πρέπει να έχουν τα παραπάνω κυριότερα στοιχεία ανά τομέα:

1) Στα έσοδα περιλαμβάνονται μόνο τα λειτουργικά έσοδα που προκύπτουν από το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης. Δηλαδή δεν συμπεριλαμβάνονται στα έσοδα τα κέρδη από την πώληση παγίων ούτε τα έκτακτα έσοδα αλλά ούτε και τα χρηματοοικονομικά έσοδα.

2) Το Αποτέλεσμα μικτό προκύπτει αν από τα έσοδα του τομέα αφαιρεθούν τα αντίστοιχα λειτουργικά έξοδα. Δε συμπεριλαμβάνονται στα έξοδα του τομέα οι ζημιές από πώληση παγίων ούτε τα έξοδα διοίκησης του κεντρικού αν πρόκειται για υποκατάστημα με αυτοτελή λογιστική ή έστω και αν αυτό στεγάζεται σε ιδιαίτερες

εγκαταστάσεις ούτε και τα χρηματοοικονομικά έξοδα αλλά ούτε και τα έκτακτα έξοδα και οι ζημιές ούτε και ο φόρος εισοδήματος. Δηλαδή παίρνεται πρώτα το αποτέλεσμα ανά τομέα και στη συνέχεια το αποτέλεσμα συνολικά.

3)Αξία περιουσιακών στοιχείων : Γράφονται όσα στοιχεία από το ενεργητικό της επιχείρησης χρησιμοποιούνται στον αντίστοιχο τομέα. Έτσι η αξία από ένα πάγιο μπορεί να διασπαστεί ανάλογα με τις ώρες που χρησιμοποιήθηκε ή με την ποσότητα που έχει παραχθεί σε περισσότερους από έναν τομείς όπως δηλαδή γίνεται και με τις αποσβέσεις.

4)Υποχρεώσεις : Γράφονται οι υποχρεώσεις σε προμηθευτές που προέρχονται από αγορές του συγκεκριμένου τομέα όπως δηλαδή γίνεται και με τα περιουσιακά στοιχεία. Τα δάνεια όμως της επιχείρησης δεν κατανέμονται στους διάφορους τομείς.

5)Αξία αγοράς παγίων : Γράφονται οι αξίες από τα πάγια στοιχεία που χρησιμοποιούνται στο συγκεκριμένο τομέα ή η αναλογία της αξίας όταν το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο χρησιμοποιείται σε περισσότερους τομείς.

6)Αποσβέσεις : Γράφονται οι αποσβέσεις που αναλογούν στις αξίες από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται στο συγκεκριμένο τομέα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 –ΔΛΠ16 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

9.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη με αυτό το πρότυπο αυτό προδιαγράφεται ο λογιστικός χειρισμός στις ενσώματες ακινητοποιήσεις. Δεν εφαρμόζεται στα δάση και στους παρόμοιους φυσικούς πόρους που μπορεί να αναγέννιούνται και στα δικαιώματα ορυχείων – μεταλλείων στην αναζήτηση και άντληση πετρελαίου καθώς και στο φυσικό αέριο και σε όμοιους πόρους που δεν αναγέννιούνται. Όταν απόκτινονται πάγια τότε χρεώνονται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί του πάγιου ενεργητικού με το κόστος κτήσης τους στο οποίο περιλαμβάνονται όλα τα έξοδα που γίνονται μέχρι να τεθεί το πάγιο αυτό σε λειτουργία από τα οποία δεν αποτελούν κόστος κτήσης παγίων στοιχείων τα διοικητικά ή γενικά έξοδα εκτός αν σχετίζονται άμεσα με τη απόκτηση του παγίου, τα έξοδα που σχετίζονται με τη δοκιμαστική λειτουργία εκτός αν αυτό είναι απαραίτητο για να τεθεί σε λειτουργία και οι αρχικές ζημιές εκμετάλλευσης που έγιναν πριν την προγραμματισμένη έναρξη εκμετάλλευσης του παγίου.

9.2 Μέθοδος αποτίμησης μέσω αποσβέσεων (βασική μέθοδος)

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη το πάγιο στοιχείο αποτιμάται κάθε φορά με το ποσό που απομένει αν από την αρχική αξία κτήσης αφαιρεθούν οι σωρευμένες αποσβέσεις όλες δηλαδή οι αποσβέσεις από την πρώτη χρησιμοποίηση του παγίου καθώς και οι σχηματισμένες προβλέψεις. Έτσι η αξία κτήσης μείον την υπολειμματική αξία κατανέμεται με τη μέθοδο απόσβεσης που εφαρμόζεται στα ωφέλιμα χρόνια ζωής του παγίου στοιχείου και το ποσό που προκύπτει αποτελεί απόσβεση στο αντίστοιχο χρονικό διάστημα. Στο τέλος της κάθε χρήσης ο λογιστής της επιχείρησης θα πρέπει να εξετάζει το καθένα από τα πάγια χωριστά όσον αφορά τον ωφέλιμο χρόνο ζωής και τη μέθοδο απόσβεσης που εφαρμόζονται αν ισχύουν ακόμα οι αρχικές εκτιμήσεις ή αν έχουν αλλάξει οπότε θα πρέπει να αναπροσαρμόσει και τις αποσβέσεις αλλά και τον ωφέλιμο χρόνο ζωής ανάλογα για οποιαδήποτε χρήση που διαπιστώνονται αλλαγές καθώς και για τις επόμενες χρήσεις. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται ότι υπάρχει απαξίωση σε ορισμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία τότε για αυτά δεν γίνεται πρόβλεψη αλλά απομείωση.

9.3 Μέθοδος αναπροσαρμογής ή αποτίμησης στην πραγματική(τρέχουσα) αξία(εναλλακτική μέθοδος)

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη όταν ακολουθείται αυτή η μέθοδος τότε ύστερα από την αρχική καταχώρηση στο ενεργητικό του παγίου περιουσιακού στοιχείου στη συνέχεια θα πρέπει να εμφανίζεται το πάγιο περιουσιακό αυτό στοιχείο στις οικονομικές καταστάσεις με την αναπροσαρμοσμένη αξία του που είναι ίση με την πραγματική του αξία την ημέρα της αναπροσαρμογής μειωμένη με τις αποσβέσεις από την ημερομηνία της αναπροσαρμογής και μετά. Οι σωρευμένες αποσβέσεις μέχρι την ημέρα της αναπροσαρμογής επαναπροσδιορίζονται ανάλογα με την μεταβολή που επήλθε στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου έτσι ώστε η λογιστική του αξία μετά την αναπροσαρμογή να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις ως αναπροσαρμοσμένη αξία παίρνεται η αγοραία αξία τους ή το αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασης τους. Όταν εφαρμόζεται αυτή η μέθοδος δεν μπορεί να γίνει αναπροσαρμογή επιλεκτικά μόνο για ένα πάγιο αλλά ολόκληρη η κατηγορία από τα πάγια στην οποία ανήκει το πάγιο αυτό θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται με τον τρόπο αυτό.

9.4 Ο λογιστικός χειρισμός

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη :

Όταν η λογιστική αξία από ένα πάγιο αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής(υπερτίμησης) τότε με την αύξηση αυτή χρεώνεται το πάγιο στοιχείο και πιστώνεται ο λογ/σμός ' διαφορές αναπροσαρμογής' 41.50. Στη συνέχεια όμως αν υποτιμηθούν τα πάγια αυτά τότε χρεώνεται πρώτα ο λογαριασμός 41.50 με την μείωση που αφορά τα πάγια και με την επιπλέον μείωση που τυχόν υπάρχει χρεώνεται ο λογ/σμος 68.50 ' προβλέψεις και ζημιές απομείωσης'.

Όταν ένα πάγιο πωλείται και προκύπτει κέρδος τότε με το κέρδος αυτό πιστώνεται ένας λογαριασμός εσόδων π.χ. 75.51 ' κέρδη από πώληση παγίων στοιχείων' και όχι ο 81.03 ' έκτακτα κέρδη' αντίθετα όταν προκύπτει ζημιά τότε με το ποσό της ζημιάς χρεώνεται ο λογαριασμός 64.50 ' Ζημιές απομείωσης' και όχι ο 81.02 ' έκτακτες ζημιές' για αυτό τον λόγο αν κατά την διάρκεια της χρήσης εφαρμόζεται λογιστική με την φορολογική νομοθεσία τότε με 31.12 και στο 'Ημερολόγιο διαφορών με τα ΔΛΠ 'οι λογαριασμοί 81.02 και 81.03 μεταφέρονται στους 75.51 και 64.50. Όταν πωλείται ένα πάγιο τότε ο λογ/σμος 41.50 χρεώνεται με το πιστωτικό του υπόλοιπο για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 42.00 ' Υπόλοιπο κερδών εις νέο'

9.5 Διανομή κερδών από αναπροσαρμογή παγίων στοιχείων

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη τα ενσώματα πάγια που ιδιοχρησιμοποιούνται μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους οπότε οι θετικές διαφορές της αναπροσαρμογής

στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να καταχωρούνται σε έναν λογαριασμό αποθεματικού της καθαρής θέσης π.χ. στην πίστωση του λογαριασμού 41.50. οι παραπάνω διαφορές μπορούν απευθείας να μεταφέρονται στο λογαριασμό 42.00 στο σύνολο τους όταν τα αντίστοιχα πάγια διαγράφονται π.χ. πωλούνται ή κατά ένα μέρος μόνο που θα είναι ίσο με τη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης που βασίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου και της απόσβεσης εκείνης που βασίζεται στο αρχικό κόστος κτήσης. Τα ίδια ισχύουν και για τις θετικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ όταν τα ενσώματα πάγια στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους οπότε αυτή θα θεωρείται στο εξής κόστος κτήσης.

9.6 Παράδειγμα

Με ημερομηνία 31.12.08 ένα πάγιο απεικονίζεται στην χρέωση του λογαριασμού 11 με ποσό 15.000 ευρώ. Αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής στο ποσό των 17.500 και οι σωρευμένες αποσβέσεις απεικονίζονται στο λογαριασμό 11.99 με το ποσό των 7.500 και αναπροσαρμόζονται σε 1.250 ευρώ.

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.08 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ	<u>Χ</u>	<u>Π</u>
11 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ	2500	
11.00.00.000 Κτίρια απογραφής		
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ		2500
41.50.16.011 Διαφορές αναπροσαρμογής παγίων		
<u>Αναπροσαρμογή πάγιου στοιχείου</u>		
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	1250	
41.50.16.011 Διαφορές αναπροσαρμογής παγίων		
11 ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ		1250
11.99.00.000 Αποσβεσμένα κτίρια		
<u>Αναπροσαρμογή σωρευμένων αποσβέσεων</u>		

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10 –ΔΠΛ17 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

10.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη υπάρχουν δύο μορφές μίσθωσης οι οποίες είναι η χρηματοδοτική και η λειτουργική. Για να είναι μια μίσθωση χρηματοδοτική θα πρέπει να μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα. Σε αντίθεση λειτουργική είναι η μίσθωση αν δεν μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα.

10.2 Χρηματοδοτική μίσθωση – Λογιστικές εγγραφές

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη:

Ο μισθωτής καταχωρεί στα λογιστικά του βιβλία τη χρηματοδοτική μίσθωση στη χρέωση ως περιουσιακό στοιχείο π.χ. 12 ‘μηχανήματα’ και στην πίστωση ως υποχρέωση ο 45.51.50 ‘Υποχρεώσεις από φόρους’. Η εγγραφή γίνεται με την καθαρή αξία του παγίου στοιχείου δηλαδή με το ποσό που είναι χαμηλότερο μεταξύ της πραγματικής αξίας ντου μισθωμένου παγίου στοιχείου και της παρούσας αξίας που εμφανίζουν τα ελάχιστα συνολικά μισθώματα. Στην παρούσα αξία από τα ελάχιστα μισθώματα συμπεριλαμβάνεται και το ποσό που θα πληρώσει ο μισθωτής όταν επιθυμεί και εφόσον ασκήσει το δικαίωμα που έχει να αγοράσει το μισθωμένο αυτό πάγιο. Στη συνέχεια ο μισθωτής με το χρεολύσιο χρεώνει τον λογαριασμό της υποχρέωσης 45.51.50 και με τους τόκους τα χρηματοοικονομικά έξοδα χρήσης λογαριασμός 65. Ο μισθωτής είναι αυτός που υπολογίζει αποσβέσεις πάνω στο μισθωμένο πάγιο και μπορεί να τις εκπίπτει νόμιμα από τα φορολογητέα έσοδα της ίδιας χρήσης.

Στα λογιστικά βιβλία του εκμισθωτή στην αρχή όταν παραδίνεται το μισθωμένο πάγιο με το συνολικό ποσό από τα τοκοχρεωλυτικά μισθώματα που θα εισπραχθούν και με την υπολειμματική αξία των εκμισθωμένων παγίων θα χρεώνεται ο λογαριασμός 18.30 ‘Πελάτες – απαιτήσεις από leasing’ και συγχρόνως με το ίδιο συνολικό ποσό θα πιστώνεται ένας αντίθετος λογαριασμός του λογαριασμού 12.21 ‘μηχανήματα σε τρίτους με leasing’. Στη συνέχεια κάθε φορά που θα εισπράττονται τα μισθώματα αυτά και εφόσον προηγήθηκε η εγγραφή είσπραξης των μισθωμάτων αυτών στη λογιστική με βάση τη φορολογική νομοθεσία στη λογιστική με βάση τα ΔΛΠ θα χρεώνεται ο λογαριασμός 73 με όλο τα ποσό των μισθωμάτων και θα πιστώνεται ο 18.30 με το χρεολύσιο και ο 73 με τους τόκους leasing.

10.3 Λειτουργικές μισθώσεις

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη τα μισθώματα που καταβάλλονται θεωρούνται για το μισθωτή ως έξοδα χρήσης που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας χρήσης. Φυσικά ως έξοδα θεωρούνται για το μισθωτή και τα ποσά που καταβάλλει για ασφάλιση και συντήρηση του μισθωμένου παγίου. Αντίθετα το ποσά που εισπράττει ο εκμισθωτής ως μισθώματα θεωρούνται για αυτόν έσοδα της συγκεκριμένης χρήσης που αφορούν. Για τον εκμισθωτή τα έξοδα που πραγματοποιεί και συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση θεωρούνται έξοδα της ίδιας χρήσης και μεταφέρονται και αυτά όπως και τα έσοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης μπορεί όμως να αποσβένονται και κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11 – ΔΛΠ18 ΕΣΟΔΑ

11.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με τον Γεωργίου:

Στα έσοδα εμπεριέχονται τα κέρδη και έτσι έμμεσα τα έσοδα καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων εκτός δηλαδή από εκείνη την αύξηση που σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από μετόχους ή εταίρους. Έσοδα λοιπόν έχουμε από πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών και την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης τα οποία αποφέρουν τόκους δικαιώματα και μερίσματα. Δεν συμπεριλαμβάνονται στα έσοδα του ΔΛΠ18 :

- 1)Τα έσοδα από συμβάσεις κατασκευής έργων(ΔΛΠ11)
- 2)Τα έσοδα από συμβάσεις μίσθωσης που ρυθμίζονται από το ΔΛΠ17
- 3)Τα μερίσματα που ρυθμίζονται με το ΔΛΠ28
- 4)Τα έσοδα από τις μεταβολές στην εύλογη αξία των στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού που ρυθμίζουν τα ΔΛΠ31 και ΔΛΠ39. Τα ίδια ισχύουν και για τα έσοδα από μεταβολές στην αξία στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού.
- 5)Τα έσοδα από ασφαλιστικές συμβάσεις που ρυθμίζονται από το ΔΛΠ19
- 6)Τα έσοδα από την αύξηση της εύλογης αξίας πάνω στα αγροτικά, κτηνοτροφικά και δασικά προϊόντα που ρυθμίζονται από το ΔΛΠ41. Τα ίδια ισχύουν και για τα έσοδα από εξόρυξη φυσικών μεταλλευμάτων.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ18 όταν λέμε έσοδα εννοούμε τα έσοδα από πώληση αγαθών, τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών καθώς και τα έσοδα από τη χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων από τρίτους. Τα μερίσματα κλπ. Θα θεωρούνται ως έσοδα στη χρονιά εκείνη που εγκρίνονται από τη Γενική Συνέλευση της εταιρείας. Όταν οι πωλήσεις γίνονται με πίστωση ή με συναλλαγματικές με επιτόκιο όμως χαμηλότερο από εκείνο της αγοράς κλπ. Τότε θα πρέπει να προσαρμόζονται αυτές στην παρούσα αξία τους με βάση τα επιτόκια που ισχύουν στην αγορά. Η παρούσα αυτή αξία θα πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο από πωλήσεις και η διαφορά μεταξύ παρούσας αξίας της πώλησης να καταχωρείται ως έσοδο από τόκους λογαριασμός (76.03.04). Προκύπτει όμως το πρόβλημα πώς θα υπολογίζονται οι τόκοι όταν δεν είναι γνωστός με ακρίβεια ο χρόνος που μεσολαβήσει μέχρι να εισπραχθεί το αντίτιμο από τη συγκεκριμένη πώληση. Θα παίρνεται γενικά ως επιτόκιο το επιτόκιο εκείνο που θα χρησιμοποιείται προεξοφλούνται συναλλαγματικές κτλ. Τέλος όταν δύο εταιρίες

ανταλλάσσουν μεταξύ τους αγαθά και υπηρεσίες όμοιας ή περίπου όμοιας φύσης και αξίας τότε η ανταλλαγή δεν θεωρείται ως έσοδο ή έξοδο αντίστοιχα.

11.2 Παράδειγμα

Εταιρεία συνήθως πουλάει με πίστωση 1^{ος} μήνα όμως σε πελάτη πούλησε εμπορεύσιμα αγαθά αξίας 200 ευρώ πλέον φπα 19% με πίστωση 10 μηνών. Το επιτόκιο που προσδιόρισε η εταιρεία για αυτούς τους συγκεκριμένους υπολογισμούς της ανέρχεται στο 6% ετησίως.

Έχουμε :

$6\% \times \frac{10 \text{ μήνες}}{12 \text{ μήνες}} = 5\%$ = επιτόκιο για τους 10 μήνες.

12 μήνες

Παρούσα αξία πωλήσεων = $\frac{200}{1+0.05} = 190,476$

Η διαφορά $200 - 190,476 = 9,524$ είναι τόκοι.

Στα βιβλία που τηρούνται βάση τα ΔΛΠ γίνεται η παρακάτω εγγραφή.

	X	Π
70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	190,476	
70.00.00.019 πωλήσεις εμπ. με 19%		
76 ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ		190,476
76.00.76.000 έσοδα από τόκους		

11.3 Διανομή ποσών από έσοδα - παροχές

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών και από τις συμβάσεις κατασκευής τεχνικών έργων αναγνωρίζονται με βάση τη μέθοδο της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης.

Τα έσοδα αυτά θεωρούνται ότι πραγματοποιήθηκαν στις χρήσεις που αναγνωρίζονται συνεπώς δεν τίθεται θέμα μη διανομής τους οπότε αυτά διανέμονται ελεύθερα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12 – ΔΛΠ19 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

12.1 Βραχύχρονες παροχές

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη:

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό υπάρχουν 5 κατηγορίες παροχών σε εργαζομένους που είναι:

- 1) Τα ημερομίσθια ,οι μισθοί, και οι εισφορές για κοινωνική ασφάλιση
- 2) Η ετήσια άδεια με αποδοχές και η άδεια ασθενείας με αποδοχές
- 3) Η διανομή κερδών και οι έκτακτες παροχές πληρωτέες μέσα σε 12 μήνες από τη λήξη της χρήσης που παρείχαν οι εργαζόμενοι τις υπηρεσίες τους
- 4) Οι μη νομισματικές παροχές όπως είναι η ιατρική περίθαλψη η κατοικία τα αυτοκίνητα και τα δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες για εργαζομένους της τρέχουσας περιόδου.
- 5) Τα δώρα και τα επιδόματα

Η λογιστικοποίηση των βραχύχρονων παροχών σε εργαζομένους είναι γενικά απλή και γνωστή. Μόνο στα δώρα και τα επιδόματα απαιτείται αναλογική καταχώρηση του εξόδου κατά τη διάρκεια του έτους δηλαδή να γίνεται εγγραφή κάθε μήνα έτσι ώστε να μην επιβαρύνονται μόνο οι μήνες που γίνονται οι πληρωμές. Για την άδεια, τα δώρα και επιδόματα θα πρέπει η επιχείρηση να κάνει εγγραφές πρόβλεψης στο τέλος του κάθε μήνα για να συνταχθούν έτσι οι μηνιαίες ,οι τριμηνιαίες και οι εξαμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις. Όταν εφαρμόζεται λογιστική με βάση τη φορολογική νομοθεσία τότε οι εγγραφές αυτές γίνονται στη λογιστική αυτή και μετά μεταφέρονται στη λογιστική με βάση τα ΔΛΠ.

12.2 Μακρόχρονες παροχές

- 1)Οι συντάξεις μετά την αποχώρηση,
- 2)Η ασφάλιση ζωής μετά την αποχώρηση,
- 3)Η ιατρική περίθαλψη,
- 4)Τα ειδικά bonus ,οι ειδικές άδειες

Η λογιστικοποίηση των παροχών αυτών είναι ίδια με τις βραχύχρονες παροχές.

12.3 Άλλες μακρόχρονες παροχές

- 1) Η άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας
- 2) Οι παροχές μακρόχρονης ανικανότητας
- 3) Οι διανομές κερδών ή πρόσθετες παροχές και δουλευμένη αποζημίωση
- 4) Τα συνταξιοδοτικά προγράμματα

Η λογιστικοποίηση στηρίζεται στην αρχή ότι θα πρέπει να μοιράζεται το κόστος σε ολόκληρο το έτος μέσα στο οποίο δημιουργήθηκε η υποχρέωση για καταβολή.

12.4 Παροχές που καταβάλλονται μόλις λήξει η εργασιακή σχέση

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη τέτοιες είναι η αποζημίωση λόγω απόλυσης ή οι αποζημίωση λόγω αποχώρησης για συνταξιοδότηση. Για αποζημιώσεις λόγω μελλοντικής συνταξιοδότησης σχηματίζεται ετήσια πρόβλεψη που υπολογίζεται με το ποσοστό πάνω στο ποσό που θα πληρωθεί μελλοντικά σε αυτούς που θα αποχωρήσουν για σύνταξη. Το ποσό αυτό που θα καταβληθεί μελλοντικά υπολογίζεται με αναλογιστική μελέτη στην οποία λαμβάνονται υπόψη και υπολογίζονται τόσο η παρούσα αξία των πληρωμών που θα γίνουν μελλοντικά όσο και η πιθανολογημένη αποχώρηση από την επιχείρηση ατόμων που δεν θα φτάσουν μέχρι την ηλικία να πάρουν σύνταξη καθώς και οι άλλοι παράγοντες όπως η αύξηση στον τιμάρημο, η προβλεπόμενη μελλοντική αύξηση στους μισθούς κλπ.

12.5 Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους

Τέτοιες παροχές που δίνονται στο προσωπικό με τη μορφή συμμετοχικών τίτλων είναι π.χ. οι μετοχές ,τα δικαιώματα μετοχών κλπ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13 – ΔΛΠ20 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη :

Οι κρατικές επιχορηγήσεις δεν πρέπει να καταχωρούνται λογιστικά μέχρι να υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχείρησης και η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Υπάρχουν δύο κατηγορίες επιχορηγήσεων η μία καλύπτει συγκεκριμένα έξοδα και η άλλη καλύπτει πάγιες επενδύσεις.

Οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα θεωρούνται ως έσοδα της κάθε χρήσης που επιβαρύνθηκε με τα έξοδα. Δηλαδή αν το έξοδο δεν έχει ακόμα πραγματοποιηθεί τότε η επιχορήγηση που εισπράττεται καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 56 ‘ μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού’ και ειδικότερα στην πίστωση του λογαριασμού 56 ‘έσοδα επόμενων χρήσεων’. Όταν στη συνέχεια πραγματοποιηθεί το έξοδο τότε στην ίδια χρήση χρεώνεται ο λογαριασμός 56.00 για να εξισωθεί και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 74 ‘επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων’ και από κει μεταφέρεται στη συνέχεια και επηρεάζει τα αποτελέσματα χρήσης. Αν οι δαπάνες καταχωρήθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις και τα έσοδα λαμβάνονται σε μεταγενέστερες χρήσεις τότε τη χρονιά που λαμβάνονται τα έσοδα αυτά καταχωρούνται στη λογιστική με βάση τη φορολογική νομοθεσία στην πίστωση του λογαριασμού 82,01 ‘ έσοδα προηγούμενων χρήσεων’. Στη συνέχεια μέχρι τέλους του ίδιου έτους για τις ανάγκες των ΔΛΠ χρεώνεται ο λογαριασμός 82.01 και πιστώνεται ο 42’ υπόλοιπο κερδών εις νέο’.

Οι επιχορηγήσεις που εισπράττονται από την επιχείρηση για να καλύψουν πάγια στοιχεία καταχωρούνται συνήθως ως έσοδο στις χρήσεις που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των παγίων. Η καταχώρηση αυτή γίνεται με την ίδια αναλογία με την οποία επιβαρύνονται και οι παραπάνω χρήσεις με αυτές τις αποσβέσεις. Δηλαδή οι επιχορηγήσεις αυτές όταν εισπράττονται πιστώνεται ο λογαριασμός 56.00 και στη συνέχεια κάθε φορά που θα αποσβένεται το πάγιο που αποκτήθηκε με τις επιχορηγήσεις αυτές με τους ίδιους συντελεστές απόσβεσης θα αποσβένεται και ο λογαριασμός αυτός που θα σημαίνει ότι χρεώνεται ο λογαριασμός 56.00 και θα πιστώνεται με το αντίστοιχο ποσό της απόσβεσης των εσόδων ο λογαριασμός ‘έσοδα χρήσης’. Οι επιχορηγήσεις που δίνονται από το κράτος στην επιχείρηση για να

καλυφθούν με τον τρόπο αυτό ορισμένα έξοδα ή ζημιές ή για να ενισχυθεί οικονομικά και άμεσα η επιχείρηση χωρίς δηλαδή να υποχρεώνεται η επιχείρηση να πραγματοποιήσει δαπάνες καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 74.98 ‘διάφορα έξοδα’.

Πολλές φορές και για διάφορους λόγους υποχρεούται η επιχείρηση να επιστρέψει την κρατική επιχορήγηση που είχε εισπράξει. Με την επιστροφή μιας επιχορήγησης που αφορά τα αποτελέσματα θα πρέπει πρώτα να γίνει συμψηφισμός του τυχόν πιστωτικού υπόλοιπου του σχετικού με την επιχορήγηση αυτή λογαριασμού 56.00. Εφόσον το επιστρεφόμενο ποσό είναι μεγαλύτερο από αυτό το υπόλοιπο ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο η διαφορά ή ολόκληρο το ποσό της επιχορήγησης πρέπει να βαρύνει αμέσως ως έξοδο τα αποτελέσματα χρήσης. Το επιστρεφόμενο ποσό επιχορήγησης που αφορά τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού θα πρέπει να φέρεται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού ή με μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού 56.00. το σωρευμένο ποσό των επιπλέον αποσβέσεων που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα έπρεπε να είχε βαρύνει τα αποτελέσματα αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση τώρα θα πρέπει να λογίζεται αμέσως ως έξοδο σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσης. Στην κρατική υποστήριξη δεν γίνεται καμία λογιστικοποίηση μόνο σε περίπτωση που λόγω της κρατικής υποστήριξης προκύψουν μεγάλα οφέλη για την επιχείρηση τότε γνωστοποιούνται μόνο οι όροι της κρατικής υποστήριξης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14 – ΔΛΠ21 ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη μια επιχείρηση με έδρα την Ελλάδα μπορεί να διεξάγει τις δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί δηλαδή να πραγματοποιεί συναλλαγές με το εξωτερικό απευθείας από τις εγκαταστάσεις της που διατηρεί στην Ελλάδα ή μέσω αντιπροσώπων ή εκπροσώπων ή από δίκες τις εκμεταλλεύσεις(υποκαταστήματα) που διατηρεί στο εξωτερικό. Τα υποκαταστήματα αυτά μπορεί να λειτουργούν με εξαρτημένη λογιστική με το κεντρικό ή να λειτουργούν με αυτοτελή λογιστική. Όταν το υποκατάστημα που βρίσκεται στο εξωτερικό λειτουργεί με το σύστημα της εξαρτημένης λογιστικής τότε οι οικονομικές καταστάσεις του υποκαταστήματος της εξαρτημένης λογιστικής τότε οι οικονομικές καταστάσεις του υποκαταστήματος αυτού θα πρέπει να μετατρέπονται την ίδια ημέρα στο νόμισμα του κεντρικού καταστήματος σαν να είχαν πραγματοποιηθεί όλες οι συναλλαγές του υποκαταστήματος αυτού από το ίδιο το κεντρικό κατάστημα. Όταν όμως το υποκατάστημα λειτουργεί με το σύστημα της αυτοτελούς λογιστικής τότε οι αγορές τα έξοδα και οι πωλήσεις θα πρέπει να πραγματοποιούνται πρώτα στο νόμισμα του κράτους του υποκαταστήματος και στη συνέχεια οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις θα πρέπει να μετατρέπονται με τιμές κλεισίματος στο νόμισμα του κεντρικού καταστήματος.

Οι συναλλαγές με το εξωτερικό καθώς και οι δραστηριότητες από τις εκμεταλλεύσεις του εξωτερικού για να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης στην Ελλάδα θα πρέπει πρώτα να μετατραπούν στο νόμισμα με το οποίο η επιχείρηση καταρτίζει τις δικές της καταστάσεις που είναι το ευρώ συνήθως. Όταν γίνεται μια συναλλαγή σε ξένο νόμισμα τότε στην τιμή συναλλάγματος της ημέρας εκείνης γίνεται η πραγματοποίηση της αγοράς με πίστωση του προμηθευτή ή της πώλησης με χρέωση του πελάτη. Στη συνέχεια όταν διακανονίζεται το ποσό της υποχρέωσης ή της απαίτησης αντίστοιχα που έχει προκύψει από την πιο πάνω συναλλαγή τότε προκύπτει η λεγόμενη συναλλαγματική διαφορά. Στην περίπτωση που ο οποιοσδήποτε διακανονισμός πραγματοποιείται μέσα στην επόμενη χρήση τότε με 31.12 γίνεται αποτίμηση της απαίτησης ή της υποχρέωσης σε ξένο νόμισμα με την ισοτιμία του συναλλάγματος της 31.12 και η διαφορά που προκύπτει αποτελεί την συναλλαγματική διαφορά. Οι συναλλαγματικές διαφορές είτε είναι χρεωστικές είτε πιστωτικές μεταφέρονται όλες στα αποτελέσματα της ίδιας χρήσης που προκύπτουν και αυξάνουν

ή μειώνουν τα κέρδη αυτής της χρήσης. Όταν όμως αποτιμάται ένα ακίνητο σε υποκατάστημα του εξωτερικού τότε και εφόσον για την αποτίμηση του ακινήτου αυτού χρησιμοποιείται η εναλλακτική μέθοδος του ΔΛΠ16 προκύπτουν τα εξής: Αν π.χ. το ακίνητο αυτό αποτιμηθεί και επαναπροσδιοριστεί η αξία του έστω με ημερομηνία 10.11.07 τότε το συγκεκριμένο ακίνητο θα εμφανιστεί στον ισολογισμό που θα συνταχθεί έστω στις 31.12.07 με την αξία εκείνη της ημέρας αποτίμησης δηλαδή με την αξία της 10.11.07 που έγινε η αποτίμηση του και όχι με την αξία που μπορεί να έχει το ακίνητο αυτό λόγω συναλλαγματικών ισοτιμιών στις 31.12.07 που συντάσσεται ο ισολογισμός. Η διαφορά που προκύπτει λόγω της αναπροσαρμογής αυτής και η οποία διαφορά οφείλεται στη μεταβολή της συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταφέρεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια με ημερομηνία 10.11.07 που έγινε η αποτίμηση και η αναπροσαρμογή της αξίας του ακινήτου αυτού και παραμένει στα ίδια κεφάλαια μέχρι να πωληθεί το συγκεκριμένο ακίνητο οπότε και μεταφέρεται στα έσοδα ή στα έξοδα εκείνης της χρήσης. Όταν η αποτίμηση γίνεται με τη βασική μέθοδο του ΔΛΠ16 τότε δε προκύπτουν συναλλαγματικές και το ακίνητο αυτό θα εμφανιστεί στον ισολογισμό της 31.12 με βάση την ισοτιμία του συναλλάγματος που ίσχυε κατά την ημέρα αγοράς του ακινήτου. Όταν μια εταιρεία της Ελλάδας χορηγεί δάνειο σε μια θυγατρική της εταιρεία που βρίσκεται σε ξένο κράτος τότε αν το δάνειο χρησιμοποιείται από τη θυγατρική για λειτουργικές της ανάγκες τότε οι συναλλαγματικές διαφορές μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης της ίδιας χρήσης που προκύπτουν. Αν το δάνειο αυτό χρησιμοποιείται από την θυγατρική για αγορά συμμετοχών από άλλες επιχειρήσεις τότε οι συναλλαγματικές διαφορές μεταφέρονται στα ίδια κεφάλαια και όχι στα αποτελέσματα χρήσης διότι το δάνειο στη συγκεκριμένη περίπτωση αποτελεί μόνιμη επένδυση για την θυγατρική. Θα πρέπει πάντως όλες οι εταιρείες του ίδιου επιχειρηματικού ομίλου θα πρέπει να χρησιμοποιούν την ίδια λογιστική μέθοδο για να καταγράφουν τις οικονομικές συναλλαγές με συγγενή εταιρεία που έχει έδρα σε χώρα με διαφορετικό νόμισμα για να μην επηρεάζεται ο ενοποιημένος ισολογισμός. (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης σελ.221)

Η διανομή κερδών από συναλλαγματικές διαφορές όταν είναι πιστωτικές οι οποίες έχουν μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσης μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος που αναλογεί σε αυτές μπορούν να διανέμονται κατά τη διανομή των κερδών επόμενων χρήσεων από αυτή που προέκυψαν ενώ στο αποθεματικό της καθαρής θέσης στη χρήση εκείνη που μεταφέρονται στα αποτελέσματα. (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης σελ.221)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15 – ΔΛΠ22 ΕΝΟΠΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

15.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη με το ΔΛΠ22 προδιαγράφεται η λογιστική που πρέπει να ακολουθείται όταν ενοποιούνται οι επιχειρήσεις. Προδιαγράφεται κυρίως η λογιστική που πρέπει να ακολουθείται κατά την απόκτηση με αγορά μιας επιχείρησης από μια άλλη καθώς επίσης και η περίπτωση μιας συνένωσης δικαιωμάτων που συμβαίνει όταν δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο αγοραστής. Το ΔΛΠ22 αναγνωρίζει και αποδέχεται μόνο δύο τρόπους ενοποίησης επιχειρήσεων που είναι: α) Οι εξαγορές και η β) Η συνένωση δικαιωμάτων.

15.2 Εξαγορές επιχειρήσεων

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη η ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να γίνει κυρίως με: α) Την αγορά από μια επιχείρηση των μετοχών ή μεριδίων μιας άλλης επιχείρησης, β) Την αγορά της καθαρής περιουσίας μιας επιχείρησης που είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί με έκδοση μετοχών ή μεριδίων και γ) Τη μεταβίβαση μετρητών, ταμειακών ισοδύναμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Μια ενοποίηση επιχειρήσεων μπορεί να καταλήξει στη δημιουργία μητρικής-θυγατρικής στην οποία ο αγοραστής είναι η μητρική και αγοραζόμενος η θυγατρική. Στις περιπτώσεις αυτές η μητρική επιχείρηση συμπληρώνει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και περιλαμβάνει τα δικαιώματα της στην αγοραζόμενη στις δικές της ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις σαν να είναι μια επένδυση σε θυγατρική επιχείρηση. Όταν η ενοποίηση επιχειρήσεων πραγματοποιεί με αγορά της καθαρής περιουσίας συμπεριλαμβανομένης και της τυχόν υπεραξίας μιας άλλης επιχείρησης τότε η ενοποίηση αυτή δεν καταλήγει σε σχέση μητρικής-θυγατρικής οπότε ο αγοραστής συμπληρώνει μόνο τις δικές του ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

15.3 Αγορά η απόκτηση σε ενοποίηση επιχειρήσεων

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη:

Εδώ έχουμε την μορφή αγοράς στην οποία η αγοράστρια επιχείρηση αποκτά τον έλεγχο πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της άλλης επιχείρησης με αντάλλαγμα τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων. Μια αγορά θα πρέπει να λογιστικοποιείται στο κόστος της που είναι το ποσό σε μετρητά π.χ. που πληρώθηκε ή η πραγματική εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής από την αγοράστρια για να αποκτήσει τον έλεγχο πάνω

στην καθαρή περιουσία της άλλης επιχείρησης. Στο ποσό αυτό προστίθεται και κάθε και κάθε άλλη δαπάνη που αφορά άμεσα την αγορά. Όταν μια αγορά ολοκληρώνεται ύστερα από περισσότερες από μία πράξεις ανταλλαγής το κόστος της αποτελείται από το συνολικό κόστος που προκύπτει από τις επιμέρους πράξεις. Τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αποκτώνται πρέπει να καταχωρούνται ξεχωριστά κατά την ημερομηνία της αγοράς. Τα παραπάνω περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αποκτώνται από την αγοράστρια επιχείρηση πριν καταχωρηθούν στα βιβλία της πρέπει πρώτα να αποτιμηθούν με μια από τις παρακάτω μεθόδους:

A) Βασική μέθοδος

Με την βασική μέθοδο το κόστος μιας αγοράς κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που καταχωρήθηκαν με βάση την πραγματική αξία που έχουν κατά την ημερομηνία της πράξης ανταλλαγής κατά το ποσοστό μόνο που απόκτησε η αγοράστρια επιχείρηση. Κατά συνέπεια όταν η αγοράστρια δεν αποκτά το σύνολο των μετοχών της άλλης επιχείρησης τότε τα δικαιώματα μειοψηφίας που προκύπτουν εμφανίζονται με βάση την αναλογία που είχε η μειοψηφία στη λογιστική αξία της καθαρής περιουσίας της θυγατρικής πριν από την αγορά. Αυτό συμβαίνει διότι η αναλογία που είχε η μειοψηφία δεν αποτέλεσε μέρος στην πράξη ανταλλαγής όταν πραγματοποιήθηκε η αγορά.

B) Επιτρεπόμενη η εναλλακτική μέθοδος

Εδώ τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις πάνω στα οποία η αγοράστρια έχει αποκτήσει τον έλεγχο αποτιμώνται κατά την ημερομηνία της αγοράς στην πραγματική εύλογη αξία τους ανεξάρτητα από το αν η αγοράστρια απέκτησε το σύνολο ή μέρος μόνο του κεφαλαίου της άλλης επιχείρησης ή απέκτησε τα περιουσιακά στοιχεία απευθείας. Συνεπώς κάθε δικαίωμα μειοψηφίας εμφανίζει κατά την αναλογία που έχει η μειοψηφία πάνω στην πραγματική αξία των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της θυγατρικής.

15.4 Υπεραξία που προκύπτει κατά την αγορά

Συμφώνα με τον Καραγιάννη :

Όταν κατά την αγορά προκύπτει θετική υπεραξία η υπεραξία αυτή δεν αποσβένεται με βάση τα ΔΛΠ αλλά ελέγχεται όμως σε κάθε κλείσιμο ισολογισμού για τυχόν απομείωση σύμφωνα με το ΔΛΠ36. Αντίθετα με βάση τη φορολογική νομοθεσία η υπεραξία αυτή αποσβένεται με ποσοστό 20% ανά έτος. Δηλαδή κάθε φορά που θα υπολογίζονται αποσβέσεις με βάση τη φορολογική νομοθεσία θα προκύψει και προσωρινή διαφορά (αναβαλλόμενος φόρος) που θα υπολογίζεται με το ποσοστό του

φόρου πάνω στις φορολογικές αποσβέσεις. Με το ποσό αυτό του αναβαλλόμενου φόρου θα χρεώνεται ο λογαριασμός 86.60 και θα πιστώνεται ο 45.50.

Όταν έχουμε αρνητική υπεραξία αν αυτή προκύπτει από το γεγονός ότι η αγοράστρια επιχείρηση προβλέπει συγκεκριμένες ζημιές και δαπάνες που πρόκειται να συμβούν στο μέλλον και οι οποίες δεν είχαν προσδιοριστεί με ακρίβεια κατά την ημερομηνία της αγοράς τότε η αρνητική υπεραξία καταχωρείται στο παθητικό ως έσοδα επόμενων χρήσεων και μεταφέρεται στα έσοδα της χρήσης ή των χρήσεων εκείνων που οι συγκεκριμένες μελλοντικές ζημιές και δαπάνες πραγματοποιούνται. Αν όμως προκύψει από άλλους λόγους και όχι από αναμενόμενες μελλοντικές ζημιές και δαπάνες τότε καταχωρείται στα βιβλία της αγοράστριας ως μειωτικό στοιχείο αναλογικά στην αξία των περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται. Η αρνητική αυτή υπεραξία δεν αποσβένεται με βάση τα ΔΛΠ και υπολογίζεται πάνω σε αυτήν αναβαλλόμενος φόρος με τον οποίο χρεώνεται ο λογαριασμός 18.50 και πιστώνεται ο 86.70.

15.5 Συνένωση δικαιωμάτων

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη σε εξαιρετικές περιπτώσεις που δεν μπορεί να προσδιοριστεί η αγοράστρια επιχείρηση λέμε ότι έχουμε συνένωση δικαιωμάτων. Στις περιπτώσεις αυτές δεν μπορεί να διαχωριστεί ο αγοραστής από τον αγοραζόμενο και αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι μέτοχοι ή οι εταίροι των ενοποιημένων επιχειρήσεων να κατανέμουν αμοιβαία τους κινδύνους και τα οφέλη από το συγκρότημα αυτό. Οπότε οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται σαν να είχαν ενοποιηθεί οι επιχειρήσεις αυτές από την χρήση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16 –ΔΛΠ23 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

16.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη :

Κόστος δανεισμού είναι οι τόκοι και οι άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για να πάρει δάνειο. Για τον λογιστικό χειρισμό υπάρχουν δύο μέθοδοι η βασική και η εναλλακτική. Όσον αφορά τη βασική μέθοδο το κόστος δανεισμού θεωρείται ως έξοδο της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιείται και καταχωρείται ολόκληρο το κόστος αυτό στη χρέωση του λογαριασμού 65 ‘τόκοι και συναφή έξοδα’. Στην εναλλακτική μέθοδο το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την κατασκευή ή την παραγωγή ενός παγίου συμπεριλαμβάνεται στο κόστος του παγίου αυτού. δηλαδή με το κόστος δανεισμού που αφορά περιουσιακά στοιχεία τα οποία βρίσκονται στο στάδιο της κατασκευής ή που έχουν αγοραστεί αλλά δεν μπορούν ακόμα να χρησιμοποιηθούν διότι ο περιβάλλον χώρος είναι στο στάδιο της προετοιμασίας ή που τα πάγια αυτά χρειάζονται ακόμα κάποια τροποποίηση για να μπορούν στη συνέχεια να χρησιμοποιηθούν χρεώνεται το αντίστοιχο πάγιο και αποσβένεται το κόστος του δανεισμού όπως και το λοιπό πάγιο στοιχείο. Όταν οι εργασίες που γίνονται για να προετοιμαστεί το πάγιο και στη συνέχεια να χρησιμοποιηθεί διακόπτονται προσωρινά για οποιοδήποτε λόγο τότε για το ίδιο χρονικό διάστημα το κόστος δανεισμού δεν μεταφέρεται στη χρέωση του παγίου περιουσιακού στοιχείου αλλά απευθείας στα έξοδα λογαριασμός 65 της ίδιας χρήσης. Το κόστος δανεισμού που δεν αφορά τις παραπάνω περιπτώσεις καταχωρείται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται λογ. 65.

Όταν η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσης εφαρμόζει τη λογιστική με βάση τη φορολογική νομοθεσία τότε οι τόκοι δάνειων και πιστώσεων που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την απόκτηση νέων ενσώματων παγίων μπορούν να καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 16.18 ‘Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου’. Οι τόκοι του 16.18 αν η επιχείρηση εφαρμόζει την εναλλακτική μέθοδο μεταφέρονται στο κόστος των αντίστοιχων παγίων ενώ στη βασική στον λογ. 65 διότι θεωρούνται έξοδα της χρήσης.

Ως κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την αγορά την κατασκευή ή την παραγωγή ενός παγίου στοιχείου παίρνεται το κόστος εκείνο του δανεισμού που θα μπορούσε να είχε αποφευχθεί αν το αντίστοιχο πάγιο στοιχείο δεν είχε αποκτηθεί ή

κατασκευαστεί. Αν τα κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό και χρησιμοποιείται για το σκοπό να αποκτηθεί ένα πάγιο τότε το ποσό του κόστους δανεισμού που πρέπει να μεταφερθεί στο πάγιο στοιχείο προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης. Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησης παίρνεται ο μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού σε σχέση με τα δάνεια της επιχείρησης που παραμένουν αχρησιμοποίητα κατά τη διάρκεια της χρήσης. Αν τα δάνεια έχουν ληφθεί πριν ακόμα αρχίσουν οι εργασίες για την κατασκευή του άμεσα εκμεταλλεύσιμου παγίου και τέθηκαν αυτά σε προσωρινή τοποθέτηση τότε το κόστος δανεισμού μειώνεται με τα έσοδα της προσωρινής τοποθέτησης και το υπόλοιπο ενσωματώνεται στην αξία κτήσης του παγίου.

16.2 Λογιστικός χειρισμός - παράδειγμα

Εταιρεία έχει συνάψει δάνειο για την κατασκευή ξενοδοχειακής μονάδας. Οι τόκοι για τις περιόδους 2005 και 2006 είναι συνολικά 140€ (30 του 2005 και 110 του 2006). Το ποσό αυτό απεικονίζεται στη χρέωση του λογαριασμού 16.18. από 01/01/07 η εταιρεία αποφάσισε να εφαρμόσει τα ΔΛΠ και την εναλλακτική μέθοδο για τους τόκους. Στη διάρκεια της χρήσης θα ενημερώνει τα βιβλία με βάση τη φορολογική νομοθεσία και στο τέλος της χρήσης με βάση τα ΔΛΠ.

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31/12/07 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ</u>	<u>X</u>	<u>Π</u>
15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ	30	
15.01.00.000 Ξενοδοχειακή μονάδα		
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ		30
16.18.00.000 Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου		

Μεταφορά του κόστους δανείου 05 στα πάγια

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31/12/07 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ</u>	<u>X</u>	<u>Π</u>
15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ	110	
15.01.00.000 Ξενοδοχειακή μονάδα		
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ		110
16.18.00.000 Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου		

Μεταφορά του κόστους δανείου 06 στα πάγια

Αν για τους τόκους εφαρμοζόταν η βασική μέθοδος τότε όλοι οι πιο πάνω τόκοι που είναι 140€ θα μεταφέρονταν στο λογαριασμό 65 ' Τόκοι και συναφή έξοδα'.

16.3 Τόκοι για κεφαλαιοποίηση από ειδικό δανεισμό

Μια εταιρεία εφαρμόζει από 01/01/05 και μετά τα ΔΛΠ . Στις 01/04/05 αγοράζει μηχανήμα αξίας 500€ και 95€ Φ.Π.Α. σύνολο δηλαδή 595€. Την ίδια ημέρα πήρε δάνειο 595€ ειδικά για να αποκτήσει το πάγιο αυτό και συμφώνησε να τα πληρώσει με δόσεις την πρώτη 01/04/05 245€ και την δεύτερη 350€ σύνολο 595€. Το ποσό των 350€ παρέμεινε στην τράπεζα σε λογαριασμό καταθέσεων με επιτόκιο 4,5% ετησίως. Το δάνειο ελήφθη με επιτόκιο 7% ετησίως. Το μηχανήμα ήταν πλήρως συναρμολογημένο και άρχισε να λειτουργεί από 01/01/06 και μετά. Για τους τόκους εφαρμόζεται η εναλλακτική μέθοδος.

Οι τόκοι δανείου 595€ για το χρονικό διάστημα 01/04/05 – 31/12/05 που είναι 9 μήνες και με επιτόκιο 7% υπολογίζονται $595 \times 7\% \times 9/12 = 31,2375\text{€}$.

Οι τόκοι καταθέσεων που αφορούν το ποσό 350€ για το χρονικό διάστημα 01/04/05 - 01/09/05 που είναι 5 μήνες και με επιτόκιο 4,5% ετησίως είναι $350 \times 4,5\% \times 5/12 = 6,5625\text{€}$. Οι τόκοι λοιπόν για κεφαλαιοποίηση είναι $24,675\text{€}(31,2375 - 6,5625)$.

Το ποσό των 24,67€ είχε ήδη καταχωρηθεί στη χρέωση του λογαριασμού 65 αφού εφαρμόζεται το έτος 2005 η φορολογική λογιστική οπότε με 31.12.05 θα γίνει η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.05 ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ</u>	<u>X</u>	<u>Π</u>
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	24,67	
12.00.00.000 Μηχανήματα απογραφής		
65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ		24,67
65.05.00.000 Τόκοι δανείων		

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 17 – ΔΛΠ24 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη :

Το ΔΛΠ24 εφαρμόζεται για τις γνωστοποιήσεις που αφορούν τις συναλλαγές μεταξύ των συνδεόμενων μερών. Τέτοιες συναλλαγές είναι:

α) Επιχειρήσεις που άμεσα ή έμμεσα μέσω μιας ή περισσοτέρων ενδιάμεσων επιχειρήσεων ελέγχουν ή ελέγχονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις ή που βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο με την επιχείρηση αυτή. Σε αυτήν τη περίπτωση περιλαμβάνονται οι εταιρίες χαρτοφυλακίου και οι θυγατρικές καθώς και οι αδελφές θυγατρικές.

β) Συγγενείς επιχειρήσεις

γ) Ιδιώτες και τα πλησιέστερα μέλη οικογενειών τους που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα δικαιώματα ψήφου στην επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις τα οποία δικαιώματα παρέχουν στα παραπάνω πρόσωπα ουσιώδη επιρροή πάνω στην επιχείρηση.

δ) Στελέχη της επιχείρησης δηλαδή τα πρόσωπα εκείνα που έχουν αρμοδιότητα και ευθύνη για το σχεδιασμό τη διεύθυνση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις. Τέτοια είναι π.χ. τα μέλη της διοίκησης και οι διευθυντές των εταιριών καθώς και τα πλησιέστερα μέλη των οικογενειών τους.

ε) Επιχειρήσεις των οποίων τα σημαντικά δικαιώματα ψήφου κατέχονται άμεσα ή έμμεσα από οποιοδήποτε πρόσωπο από αυτά που περιγράφονται στις περιπτώσεις γ, ή δ ή πάνω στα οποία ένα τέτοιο πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να ασκήσει ουσιώδη επιρροή. Αυτό περιλαμβάνει επιχειρήσεις που ανήκουν σε μέλη της διοίκησης ή σε μεγάλους μετόχους της επιχείρησης που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις καθώς και άλλες επιχειρήσεις που έχουν ένα κοινό διευθυντικό στέλεχος με την επιχείρηση αυτή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 18 – ΔΛΠ26 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη το ΔΛΠ26 αναφέρεται στη λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση ενός προγράμματος για παροχές σε όσους αποχωρούν. Αναφέρεται σε όλους όσους συμμετέχουν σε μια ομάδα και όχι με τις ενημερώσεις για τον καθένα όσον αφορά τα δικαιώματα τους στις παροχές αποχώρησης. Για το καθένα από τα προγράμματα παροχών αποχώρησης γνωστοποιούνται μια κατάσταση με τις μεταβολές της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχές, περίληψη με τις σημαντικές λογιστικές μεθόδους και περιγραφή του προγράμματος και το αποτέλεσμα της κάθε μεταβολής στο πρόγραμμα κατά τη διάρκεια της χρήσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 19 – ΔΛΠ27 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ

19.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη:

Το ΔΛΠ27 εφαρμόζεται όταν καταρτίζονται και παρουσιάζονται οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σε έναν όμιλο από επιχειρήσεις που βρίσκονται κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής επιχείρησης. Επίσης και όταν απεικονίζονται στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής οι επενδύσεις που γίνονται σε θυγατρικές. Μια εταιρεία λέμε ότι είναι μητρική όταν κατέχει έμμεσα ή άμεσα περισσότερο από το 50% από τα δικαιώματα ψήφου στη συγκεκριμένη θυγατρική επιχείρηση εκτός και αν αποδειχθεί ότι μια τέτοια πλειοψηφία δεν αποτελεί και έλεγχο. Επίσης μπορεί να είναι μητρική ακόμα και αν δε κατέχει το 50% στα δικαιώματα ψήφου σε μια άλλη επιχείρηση όταν υπάρχει:

- α) Δικαίωμα ελέγχου σε περισσότερα από το 50% δικαιώματα ψήφου που προκύπτει από συμφωνία με άλλους επενδυτές
- β) Δικαιώματα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης με βάση το καταστατικό ή με βάση το καταστατικό ή με βάση συμβατικό όρο
- γ) Δικαίωμα να διορίζει ή να παύει τα περισσότερα από τα μέλη του Δ.Σ. ή ισοδύναμα με αυτό διοικητικά όργανα.
- δ) Δικαίωμα να επηρεάζει τα περισσότερα μέλη του Δ.Σ. στις συνεδριάσεις ή τα ισοδύναμα με αυτό διοικητικά όργανα.

Μια θυγατρική δεν ενοποιείται όταν:

- α) Ο έλεγχος από τη μητρική πρόκειται να είναι προσωρινός
- β) Η θυγατρική λειτουργεί κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς που εμποδίζουν σημαντικά τη δυνατότητα της να μεταφέρει κεφάλαια στη μητρική.

19.2 Διαδικασία ενοποίησης

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη :

Όταν καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις τότε οι οικονομικές καταστάσεις από τη μητρική και από τις θυγατρικές συνενώνονται γραμμή προς γραμμή, συναθροίζονται τα όμοια κονδύλια από το ενεργητικό, από τις υποχρεώσεις από τα ίδια κεφάλαια, από τα

έσοδα και τα έξοδα. Για να παρουσιάζουν οι ενοποιημένες καταστάσεις την οικονομική πληροφόρηση για τον όμιλο σαν μια ενιαία επιχείρηση χρειάζεται να γίνουν τα εξής:

α) Η λογιστική αξία που έχουν οι επενδύσεις της μητρικής σε κάθε θυγατρική και η αναλογία της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της κάθε θυγατρικής απαλείφονται

β) Αφαιρούνται τα δικαιώματα που έχει η μειοψηφία στο καθαρό εισόδημα των ενοποιημένων θυγατρικών έτσι ώστε να απομείνει το καθαρό εισόδημα που αφορά τους μετόχους ή εταίρους της μητρικής

γ) Στον ενοποιημένο ισολογισμό τα δικαιώματα που έχει η μειοψηφία στην καθαρή περιουσία των ενοποιημένων θυγατρικών παρουσιάζονται ξεχωριστά από τις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια των μετόχων της μητρικής

δ) Οι συναλλαγές μεταξύ μητρικής και θυγατρικών ή μεταξύ θυγατρικών απαλείφονται.

19.3 Παράδειγμα ενοποίησης ισολογισμών

Η εταιρεία Α κατέχει το 70% στο κεφάλαιο της εταιρείας Β άρα είναι μητρική της Β.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ Α ΚΑΙ Β ΜΕ 31.12.07

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΕΤΑΙΡΕΙΑ Α ΜΗΤΡΙΚΗ	ΕΤΑΙΡΕΙΑ Β ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ
<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>		
12 Μηχανήματα	5000	1500
18 Συμμετοχές	2500	-
20 Εμπορεύματα	2000	6000
38 Χρηματικά Διαθέσιμα	500	900
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	<u>10000</u>	<u>8400</u>
<u>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</u>		
40 Κεφάλαιο	3500	2500
41 Αποθέματα	1500	1000
42 Αποτελέσματα εις νέο	500	600
ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	<u>5500</u>	<u>4100</u>
45 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	3000	2000
50 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	<u>1500</u>	<u>2300</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	<u>4500</u>	<u>4300</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	<u>10000</u>	<u>8400</u>

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ 31.12.07	ΕΤΑΙΡΕΙΑ Α ΜΗΤΡΙΚΗ	ΕΤΑΙΡΕΙΑ Β ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ
Πωλήσεις	7500	6000
-Κόστος πωλήσεων	<u>-5000</u>	-4000
Μικτό κέρδος	2500	2000
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	150	100
-Έξοδα εκμετάλλευσης	<u>-1350</u>	-650
Κέρδη εκμετάλλευσης	1300	1450
-Κόστος χρηματοοικονομικό	<u>-600</u>	-450
Κέρδη προ φόρων	700	1000
-Φόρος εισοδήματος	<u>-200</u>	-400
Καθαρό κέρδος χρήσης 2007	<u>500</u>	600

Επίσης συνέβησαν τα παρακάτω ενδοεταιρικά γεγονότα :

Α) Η εταιρεία Α συμμετέχει από την αρχή της χρήσης 2007 στο κεφάλαιο της Β με ποσοστό 70%

Β) Στην αρχή της χρήσης 2007 η Α πούλησε στη Β ένα μηχάνημα αρχικής αξίας 1000€ και αποσβεσμένο ήδη μέχρι τις 31.12.06 με το ποσό των 400€ αντί του ποσού των 750€. Το μηχάνημα αυτό έχει ωφέλιμο χρόνο ζωής 5 έτη και για τη χρήση 2007 υπολόγισε η εταιρεία Β αποσβέσεις αξίας 150€.

Γ) Μέσα στην χρήση του 2007 η εταιρεία Β πούλησε στην εταιρεία Α εμπόρευμα που είχε κόστος 650 € αντί του ποσού των 1000€. Από το εμπόρευμα η εταιρεία Α παρουσιάζει στην απογραφή της με 31.12.07 ως απούλητη μια ποσότητα που αποτιμάται στα 250€.

Θα πρέπει προκειμένου να πραγματοποιηθεί η ενοποίηση να γίνουν οι παρακάτω λογιστικές εγγραφές:

1)	X	Π
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ (2500 Μ.Κ. της Β X 70%)=1750)	1750	
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ (1000X70%=700)	700	
16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ(Υπεραξία)	50	
18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ (της Α)		2500
2)	X	Π
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ (2500X30%=750)	750	

41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ (1000X30%=300)	300	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ (Δικαιώματα μειοψηφίας)		1050
3) Η Α πούλησε στη Β μηχανήμα με αναπόσβεστη αξία 600€=1000-400 αντί του ποσού των 750€ με κέρδος δηλαδή 750-600=150€.		
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	150	
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		150
4) Αν η ενδοεταιρική πώληση γινόταν χωρίς κέρδος δηλαδή πάνω στα 600€ τότε οι αποσβέσεις θα ήταν 600/5 έτη =120€. Με τη διαφορά της απόσβεσης που είναι 30€=150-120 γίνεται η παρακάτω εγγραφή.		
12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ	30	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ(Έξοδα εκμετάλλευσης)		30
5) Το ενδοεταιρικό κέρδος από την πώληση του μηχανήματος είναι 150€. Ο συντελεστής φόρου είναι 25%. Επειδή μειώνεται το κέρδος της επιχείρησης ο αναβαλλόμενος φόρος που είναι 37,5 (150X25%) θεωρείται απαίτηση.		
18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	37,5	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		37,5
6) Στη λογιστική εγγραφή 4 μειώθηκαν οι αποσβέσεις κατά το ποσό 30€ οπότε αυξήθηκαν έμμεσα τα ενδοεταιρικά κέρδη και τα αποτελέσματα χρήσης κατά το ίδιο ποσό. Ο αναβαλλόμενος φόρος που είναι 7,5€=30X25% θεωρείται ως υποχρέωση για την επιχείρηση.		
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ	7,5	
45 ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		7,5
7) Για τα ενδοεταιρικά κέρδη της θυγατρικής Β που δεν πραγματοποιήθηκαν υπολογίζονται και τα δικαιώματα μειοψηφίας. Τα δικαιώματα όμως της μειοψηφίας υπολογίζονται και πάνω στη διαφορά με τους αναβαλλόμενους φόρους που είναι (37,5-7,5)X30%=9€		
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟ	9	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		9
8) Για την πώληση εμπορευμάτων		
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΙΣ	1000	
86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		1000
9) Από τις παραπάνω ενδοεταιρικές αγορές – πωλήσεις ένα ποσό 250€ παρουσιάζεται στην απογραφή της εταιρείας Α με 13.12.07. Το ποσό αυτό εμπεριέχει και ένα ενδοεταιρικό κέρδος που δεν πραγματοποιήθηκε ακόμα από την Α. το κέρδος αυτό		

είναι 87,5 (250 -250X650/1000) θεωρείται ενδοεταιρικό κέρδος και θα πρέπει να εξαλειφθεί.

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

87,5

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

87,5

10) Επειδή λόγω εμπορευμάτων μειώνονται τα κέρδη κατά το ποσό των 87,5€ προκύπτει συγχρόνως και μι απαίτηση από αναβαλλόμενους φόρους που είναι $87,5 \times 25\% = 21,875\text{€}$

18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ

21,87

86 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

21,87

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Λογαριασμοί	Ισολογισμός Μητρικής Α	Ισολογισμός θυγατρικής Β	Από καρτέλες χρέωση	Από καρτέλες πίστωση	Ενοποιημένος Ισολογισμός
<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>					
16 Ασώματες ακινήτοποιήσεις			50	-	50
12 Μηχανήματα	5000	1500	30	150	6380
18 Συμμετοχές	2500	-	59,375	2500	59,375
20 Εμπορεύματα	2000	6000	-	87,5	7912,5
38 Χρηματικά διαθέσιμα	<u>500</u>	<u>900</u>	-	-	<u>1400</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	<u>10000</u>	<u>8400</u>	<u>139,375</u>	<u>2737,5</u>	<u>15801,875</u>
<u>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</u>					
40 Κεφάλαιο	3500	2500	2500	-	3500
41 Αποθεματικά	1500	1000	100	-	1500
42 Αποτελέσματα εις νέο	500	600	164,625	-	935,375
Δικαιώματα μειοψηφίας	-	-	-	<u>1059</u>	<u>1059</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ				1059	6994,375

ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	5500	4100	3664,625		
45Μακροπρόθεσ μες υποχρ.	3000	2000	-	7,5	5007,5
50Βραχυπρόθεσ μες υποχρ	<u>1500</u>	<u>2300</u>	-	-	<u>3800</u>
ΣΥΝΟΛΟ				7,5	8807,5
ΥΠΟΧΡ. ΣΥΝΟΛΟ	4500	4300	-		
ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ.	10000	8400	3664,625	1066,5	15801,875

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

Λογαριασμοί	Αποτέλεσμα τα Μητρικής Α	Αποτέλεσμα τα θυγατρικής Β	Από καρτέλες χρέωση	Από καρτέλες πίστωση	Ενοποιημένα Αποτελέσματα
Πωλήσεις	7500	6000	-1000	-	12500
-Κόστος πωληθέντων	<u>-5000</u>	<u>-4000</u>	=	<u>-1000</u>	<u>-8000</u>
Μικτό κέρδος	2500	2000	-1000	-1000	4500
Άλλα έσοδα	150	100	-237,5	59,375	71,875
-Έξοδα	<u>-1350</u>	<u>-675</u>	<u>-7,5</u>	<u>30</u>	<u>-1977,5</u>
Κέρδη	1300	1450	-1245	1089,375	2594,375
-Κόστος χρημ.	<u>-600</u>	<u>-450</u>	=	=	<u>-1050</u>
Κέρδη προ φόρων	700	1000	-1245	1089,375	1544,375
-Φόρος	<u>-200</u>	<u>-400</u>	=	=	<u>-600</u>
Καθαρό κέρδος	500	600	-1245	1089,375	944,375
-Δικαιώματα μειοψηφίας	=	=	=	<u>-1059</u>	<u>-1059</u>
Ζημιά ομίλου	500	60	-1245	30,375	-114,625

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 20 – ΔΛΠ28 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

20.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη :

Συγγενής είναι μια επιχείρηση στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε κοινοπραξία του επενδυτή. Ουσιώδης επιρροή σημαίνει ότι ο επενδυτής κατέχει το 20% και πάνω στα δικαιώματα ψήφου στη συγγενή εταιρεία και επίσης με έναν από τους παρακάτω τρόπους:

- 1) Αντιπροσώπευση στο Διοικητικό Συμβούλιο ή σε ισοδύναμο διοικητικό όργανο της συγγενούς εταιρείας.
- 2) Συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής.
- 3) Σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και συγγενούς εταιρείας.
- 4) Ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού.
- 5) Παροχή απαίτησης και ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

20.2 Λογιστική παρακολούθηση

Μια τέτοια επένδυση μπορεί να απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις είτε με την μέθοδο της καθαρής θέσης είτε με τη μέθοδο του κόστους κτήσης.

1) Μέθοδος καθαρής θέσης

Με τη μέθοδο αυτή η επένδυση καταχωρείται αρχικά με αξία το κόστος κτήσης. Στη συνέχεια μετά την ημερομηνία απόκτησης η αξία αυτή αναπροσαρμόζεται ανάλογα με τη μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή θέση της συγγενούς εταιρείας. Δηλαδή στην συνέχεια η λογιστική αξία της επένδυσης αυξάνεται ή μειώνεται ανάλογα για να απεικονίζει έτσι κάθε φορά το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή στις ζημιές της συγγενούς επιχείρησης μετά την ημερομηνία απόκτησης. Έτσι τα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από μια συγγενή επιχείρηση μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Επίσης αναπροσαρμογές στη λογιστική αξία της επένδυσης μπορεί να επέλθουν όταν προκύπτουν μεταβολές στα ίδια κεφάλαια της συγγενούς επιχειρήσεως. Η επένδυση σε συγγενή επιχείρηση πρέπει να εμφανίζεται στα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία σε ξεχωριστό λογαριασμό ισολογισμού. Επίσης το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή στις ζημιές θα πρέπει να εμφανίζεται σε ξεχωριστό λογαριασμό στα αποτελέσματα χρήσης. (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης σελ.253-254)

2) Μέθοδος του κόστους κτήσης

Η μέθοδος αυτή προτιμάται όταν ο επενδυτής δεν έχει την πρόθεση να κρατήσει την επένδυση σε διαρκή βάση. Με τη μέθοδο του κόστους κτήσης ο επενδυτής καταχωρεί την επένδυση του στη συγγενή επιχείρηση με το κόστος κτήσης. Στη συνέχεια ο επενδυτής απεικονίζει κέρδος μόνο όταν λαμβάνει μερίσματα από σωρευμένα καθαρά κέρδη της συγγενούς επιχείρησης που προκύπτουν μεταγενέστερα από την ημερομηνία της επενδυτικής αυτής απόκτησης από τον επενδυτή. Όταν στο μέλλον ο επενδυτής λαμβάνει ποσά ως μερίσματα που πληρώνονται από τη συγγενή επιχείρηση και τα οποία προέρχονται από αδιανέμητα κέρδη που υπήρχαν πριν κάνει ο επενδυτής τη σχετική επένδυση τότε τα μερίσματα αυτά αφαιρούνται από το κόστος της επένδυσης δηλαδή καταχωρούνται αφαιρετικά από το κόστος επένδυσης. (Δημήτριος Ι. Καραγιάννης σελ.253-254)

Η διαδικασία ενοποίησης είναι όμοια με την διαδικασία που εφαρμόζεται για την ενοποίηση θυγατρικής επιχείρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 21 – ΔΛΠ29 ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

21.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται μόνο στις περιπτώσεις που συντάσσονται οι βασικές οικονομικές καταστάσεις στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σε κάθε επιχείρηση που τις καταρτίζει σε νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας δηλαδή σε μια οικονομία που το χρήμα χάνει την αξία του σε μεγάλο βαθμό. Στις οικονομίες αυτές δεν μπορεί να γίνει σύγκριση των ποσών από συναλλαγές που συνέβησαν σε διαφορετικούς χρόνους ακόμα και μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση. Στις περιπτώσεις αυτές οποιαδήποτε σύγκριση στοιχείων από τον ισολογισμό και από τα αποτελέσματα είναι παραπλανητική. Λέμε συνήθως ότι υπάρχει υπερπληθωρισμός όταν ο σωρευμένος πληθωρισμός μέσα σε 3 χρόνια πλησιάζει ή ξεπερνά το 100%.

Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση το ιστορικό ή το τρέχον κόστος. Σε μια όμως υπερπληθωριστική οικονομία οι οικονομικές καταστάσεις είτε βασίζονται στο ιστορικό ή το τρέχον κόστος θα πρέπει να εμφανίζονται με βάση τις τρέχουσες μονάδες μέτρησης που υπάρχουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Για να αναπροσαρμοστούν οι οικονομικές καταστάσεις με βάση τις τρέχουσες μονάδες μέτρησης ακολουθείται κάποια διαδικασία ανάλογα αν οι καταστάσεις βασίζονται στο ιστορικό ή το τρέχον κόστος.

21.2 Οικονομικές καταστάσεις βασιζόμενες στο ιστορικό κόστος

A)Ισολογισμός

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη τα πάγια περιουσιακά στοιχεία οι επενδύσεις τα αποθέματα α' υλών και εμπορευμάτων η υπεραξία τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας τα σήματα και άλλα όμοια περιουσιακά στοιχεία αναπροσαρμόζονται από τις ημερομηνίες αγοράς τους. Τα αποθέματα ημικατεργασμένων και ετοιμών αγαθών αναπροσαρμόζονται από τις ημερομηνίες στις οποίες τα κόστη αγοράς και μετατροπής πραγματοποιήθηκαν. Αν δεν μπορούν να διαπιστωθούν οι παραπάνω ημερομηνίες τότε παίρνονται οι ημερομηνίες εκείνες που στηρίζονται σε μια ανεξάρτητη επαγγελματική εκτίμηση. Η αναπροσαρμογή γίνεται με βάση το γενικό δείκτη τιμών από την ημερομηνία της απόκτησης μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού. Τα ίδια ισχύουν

και για τις απαιτήσεις και για τις υποχρεώσεις του προηγούμενου ισολογισμού. Δεν αναπροσαρμόζονται μόνο τα νομισματικά στοιχεία του τελευταίου ισολογισμού.

B) Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη όλα τα ποσά που απεικονίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης θα πρέπει να αναπροσαρμόζονται σε τρέχουσες μονάδες μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού εφαρμόζοντας έναν γενικό δείκτη τιμών.

21.3 Οικονομικές καταστάσεις βασιζόμενες στο τρέχον κόστος

A) Ισολογισμός

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη όσα στοιχεία απεικονίζονται στο τρέχον κόστος δεν αναπροσαρμόζονται γιατί ήδη εκφράζονται με τρέχουσες μονάδες μέτρησης κατά την ημερομηνία που συντάχθηκε ο ισολογισμός. Τα υπόλοιπα στοιχεία αναπροσαρμόζονται όπως και με το ιστορικό κόστος.

B) Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη όλα τα στοιχεία του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης θα πρέπει να αναπροσαρμόζονται με βάση τις τρέχουσες τιμές που ισχύουν κατά την ημερομηνία που κλείνει ο ισολογισμός. Συνήθως η αναπροσαρμογή αυτή γίνεται με βάση τη μεταβολή που επήλθε στο γενικό δείκτη τιμών από τις ημερομηνίες εκείνες που τα στοιχεία των εσόδων και εξόδων είχαν αρχικά καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις μέχρι την ημερομηνία που συντάσσεται ο ισολογισμός.

21.4 Κατάσταση ταμειακών ροών και κονδύλια προηγούμενων χρήσεων

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη όλα τα στοιχεία που απεικονίζονται στην κατάσταση με τις ταμειακές ροές αναπροσαρμόζονται με έναν γενικό δείκτη τιμών διότι θα πρέπει να εκφράζονται σε τρέχουσες μονάδες μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τα αντίστοιχα κονδύλια που απεικονίζονται στις προηγούμενες χρήσεις είτε εφαρμόζεται το ιστορικό είτε το τρέχον κόστος αναπροσαρμόζονται με βάση έναν γενικό δείκτη τομών έτσι ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να μπορούν να συγκριθούν παρουσιαζόμενες σε τρέχουσες μονάδες μέτρησης κατά την ημερομηνία του τελευταίου ισολογισμού.

21.5 Παράδειγμα για αναπροσαρμογή στα έσοδα

Η εταιρεία Α συντάσσει ισολογισμό με ημερομηνία 31.12.07. στο κράτος που ασκεί τις δραστηριότητες μέσα στο έτος 2007 εμφανίζονται φαινόμενα υπερπληθωρισμού. Για τους μήνες Ιανουάριο, Φεβρουάριο και Δεκέμβριο του 2007 δίνονται τα παρακάτω ποσά από ακαθάριστα έσοδα και δίπλα οι αντίστοιχοι δείκτες τιμών.

ΜΗΝΕΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΔΕΙΚΤΕΣ ΤΙΜΩΝ
Ιανουάριος	5000	40
Φεβρουάριος	3750	62,5
.....		
Δεκέμβριος	6000	85

Η λύση έχει ως εξής:

Μήνες	Ακαθάριστα έσοδα	Συντελεστές Αναπροσαρμογής	Αναπροσαρμοσμένα Ακαθάριστα έσοδα
Ιανουάριος	5000	85/40	10625
Φεβρουάριος	3750	85/62,5	5100
.....
Δεκέμβριος	6000	85/85	6000
Σύνολα	14750		21725

Η διαφορά λόγω αναπροσαρμογής στα ακαθάριστα έσοδα είναι $21725-14750=6975\text{€}$ και με αυτή τη διαφορά γίνεται η εξής εγγραφή:

ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ 31.12.07

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

6975

68.50.50.000 Ζημιές από πληθωρισμό

70 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

6975

70.50.00.000 Αναπροσαρμογή πωλήσεων

Ζημιές από πληθωρισμό

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 22 – ΔΛΠ30 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΜΟΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από τις τράπεζες και από όλα τα άλλα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα τα οποία έχουν έστω και μία από τις κύριες δραστηριότητες που να δέχονται καταθέσεις και να δανείζεται κεφάλαια με σκοπό να τα παρέχει στη συνέχεια ως δάνεια. Στις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν οι τράπεζες θα πρέπει να γίνονται γνωστά εκτός των άλλων οι κύριες κατηγορίες από τα έσοδα, η αξία που εκτιμώνται οι επενδύσεις και τα διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα, οι συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα από τα οποία προέκυψαν οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις στον ισολογισμό καθώς και οι συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα που προκάλεσαν μόνο ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις, οι ζημιές από δάνεια και προκαταβολές και οι διαγραφές από μη εισπράξιμα δάνεια και προκαταβολές και οι μεταβολές που επήλθαν σε γενικούς τραπεζικούς κινδύνους και η λογιστική με την οποία αντιμετωπίστηκαν αυτές οι μεταβολές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 23 – ΔΛΠ31 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

Σύμφωνα με τον Γεωργίου:

Όταν ένας κοινοπράκτων μεταβιβάσει περιουσιακό στοιχείο στην κοινοπραξία με όλους τους κινδύνους και τα οφέλη κυριότητας τότε ο κοινοπράκτων πρέπει να καταχωρεί στα βιβλία του μόνο το μέρος εκείνο από το κέρδος ή τη ζημιά που αντιστοιχεί στη συμμετοχή των άλλων κοινοπρακτούντων. Όταν όμως η συνεισφορά ή η πώληση παρέχει απόδειξη ότι μειώνεται η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων ή πρόκειται για μια ζημιά απομείωσης τότε ο κοινοπρακτών πρέπει να καταχωρεί στα βιβλία του όλο το ποσό της τυχόν ζημιάς της κοινοπραξίας από τη συναλλαγή αυτή.

Όταν ένας κοινοπρακτών αγοράζει περιουσιακά στοιχεία από μία κοινοπραξία τότε αυτός δεν πρέπει να καταχωρεί στα λογιστικά του βιβλία το μερίδιο του στα κέρδη ή στις ζημιές της κοινοπραξίας από τη συναλλαγή αυτή μέχρι να μεταπωλήσει τα στοιχεία αυτά σε έναν ανεξάρτητο τρίτο. Μόνο οι ζημιές που αντιπροσωπεύουν μείωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του κυκλοφορούντος ενεργητικού ή που αντιπροσωπεύουν ζημιά απομείωσης καταχωρούνται αμέσως.

Για τις κοινοπραξίες μπορεί να μην συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις αλλά όμως κάθε κοινοπρακτών μέλος της κοινοπραξίας θα πρέπει να καταχωρεί στις δικές του οικονομικές καταστάσεις και κατά επέκταση στις δικές του ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τα εξής στοιχεία: τα περιουσιακά στοιχεία που ελέγχει και τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνει, τις δαπάνες που πραγματοποιεί και το μερίδιο του από τα έσοδα πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών από την κοινοπραξία, το μερίδιό του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία κατατασσόμενα σύμφωνα με το είδος των περιουσιακών στοιχείων, τις υποχρεώσεις που έχει αναλάβει, το μερίδιο στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού σε σχέση με την κοινοπραξία, το έσοδο από την πώληση ή χρησιμοποίηση του μεριδίου του στο προϊόν της κοινοπραξίας μαζί με το μερίδιο του στις δαπάνες που πραγματοποιηθήκαν από την κοινοπραξία και τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε σε σχέση με τα δικαιώματά του στην κοινοπραξία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 24 – ΔΛΠ32 ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη :

Τα χρηματοπιστωτικά μέσα όπως είναι π.χ. οι ομολογίες καταγράφονται για ορισμένες υποχρεώσεις που παρουσιάζουν αλλαγές στα ίδια κεφάλαια και στις υποχρεώσεις του ισολογισμού καθώς και άλλες υποχρεώσεις και πληροφορίες που είναι έξω από τον ισολογισμό. Επίσης θα πρέπει να παρουσιάζονται με ενιαίο τρόπο οι τόκοι τα μερίσματα οι ζημιές τα κέρδη καθώς και οι συνθήκες κάτω από τις οποίες τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού μπορούν και πρέπει να συμψηφίζονται. Δεν εφαρμόζεται το πρότυπο για δικαιώματα σε θυγατρικές επιχειρήσεις ,για τα δικαιώματα σε συγγενείς επιχειρήσεις ,για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες ,για τις υποχρεώσεις σε παροχές μετά την απασχόληση από εργοδότες και προγράμματα ,για τις υποχρεώσεις από εργοδότες σε αγορές μετοχών από εργαζομένους με προγράμματα σε ειδικές χαμηλότερες τιμές και για τις υποχρεώσεις σε ασφαλιστικές συμβάσεις.

Η επιχείρηση που εκδίδει χρηματοπιστωτικά μέσα θα πρέπει να τα εντάσσει στις υποχρεώσεις ή στα ίδια κεφάλαια ανάλογα με την ουσία της εκάστοτε συγκεκριμένης περίπτωσης. Δηλαδή από την αρχή χαρακτηρίζεται αν είναι υποχρέωση και καταχωρείται ανάλογα στον ισολογισμό της. Οι τόκοι τα μερίσματα οι ζημιές και τα κέρδη που αφορούν χρηματοπιστωτικό μέσο εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως δαπάνες ή έσοδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 25 – ΔΛΠ33 ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη υπολογίζονται και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις χωριστά τα βασικά κέρδη ανά μετοχή και ξεχωριστά τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή.

1) Βασικά κέρδη ανά μετοχή

Ως βασικό κέρδος παίρνεται το καθαρό κέρδος ή η ζημιά χρήσης που αναλογεί στους κοινούς μετόχους δηλαδή είναι το καθαρό κέρδος ή η ζημιά της χρήσης που απομένει μετά την αφαίρεση του καθαρού κέρδους που αναλογεί στους προνομιούχους μετόχους. Το βασικό κέρδος λοιπόν δηλαδή το κέρδος ή η ζημιά χρήσης που αναλογεί στους κοινούς μετόχους διαιρείται με το μέσο σταθμικό αριθμό από τις κοινές μετοχές που βρίσκονται σε κυκλοφορία κατά την διάρκεια της ίδιας χρήσης.

Ως σταθμικός μέσος αριθμός από κοινές μετοχές που βρίσκονται σε κυκλοφορία κατά την διάρκεια της χρήσης παίρνεται ο αριθμός από τις κοινές μετοχές που βρίσκονται σε κυκλοφορία στην αρχή της χρήσης προσαυξημένος με τις κοινές μετοχές που εκδόθηκαν κατά την διάρκεια της χρήσης και μειωμένος με τις κοινές μετοχές που εξαγοράστηκαν κατά την διάρκεια της χρήσης. Ο αριθμός αυτός από τις κοινές μετοχές πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή σταθμισμένου χρόνου δηλαδή πολλαπλασιάζεται με τον αριθμό των ημερών που οι συγκεκριμένες μετοχές βρίσκονται σε κυκλοφορία σε σχέση με το συνολικό αριθμό των ημερών χρήσης.

2) Μειωμένα κέρδη ανά μετοχή

Υπάρχουν οι λεγόμενοι δυνητικοί τίτλοι που μετατρέπονται σε μετοχές όπως π.χ. οι μετοχές που εκδίδονται για αγορά μιας επιχείρησης ή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Ο σταθμισμένος λοιπόν μέσος αριθμός των κοινών μετοχών αυξάνεται με τον σταθμισμένο μέσο αριθμό των πρόσθετων κοινών μετοχών οι οποίες θα ήταν σε κυκλοφορία σε περίπτωση μετατροπής όλων των παραπάνω δυνητικών τίτλων σε κοινές μετοχές. Φυσικά μετά την μετατροπή των δυνητικών τίτλων σε κοινές μετοχές, τα μερίσματα, οι τόκοι και τα άλλα έσοδα ή έξοδα που σχετίζονται με αυτούς τους τίτλους δεν θα υπολογίζονται στο εξής. Οι δυνητικοί τίτλοι θεωρείται ότι έχουν μετατραπεί σε κοινές μετοχές στη αρχή της χρήσης εκτός και αν εκδόθηκαν οι δυνητικοί τίτλοι μέσα στη χρήση οπότε παίρνεται η ημερομηνία έκδοσης τους. Έτσι το

ποσό του καθαρού κέρδους αναπροσαρμόζεται με τα μερίσματα ,με τους τόκους, και με τα άλλα έσοδα ή έξοδα που σχετίζονται με τους δυνητικούς τίτλους και το ποσό που προκύπτει διαιρείται σε με τις κοινές μετοχές που προκύπτουν από το άθροισμα: σταθμικός μέσος αριθμός κοινών μετοχών + σταθμικός μέσος αριθμός κοινών μετοχών από τη μετατροπή δυνητικών τίτλων = συνολικός αριθμός κοινών μετοχών. Το ποσό που προκύπτει από τη διαίρεση αυτή δίνει τελικά κέρδη ανά μετοχή. Αν από τα βασικά κέρδη ανά μετοχή αφαιρεθούν τα τελικά κέρδη ανά μετοχή τότε η διαφορά που προκύπτει αποτελεί τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 26 – ΔΛΠ34 ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη :

Ενδιάμεση οικονομική έκθεση θεωρείται ένας οικονομικός απολογισμός που περιλαμβάνει είτε μια πλήρη είτε μια συνοπτική σειρά από οικονομικές καταστάσεις για μια περίοδο μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

Οι ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις μπορούν να αποτελούνται είτε από μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων όπως αυτές αναφέρονται στο ΔΛΠ1 είτε από μια σειρά από συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις που περιλαμβάνουν: 1) Συνοπτικό ισολογισμό, 2) Συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων, 3) Συνοπτική κατάσταση που δείχνει είτε όλες τις μεταβολές στην καθαρή θέση είτε τις άλλες μεταβολές στην καθαρή θέση εκτός από εκείνες που προκύπτουν από κεφαλαιακές συναλλαγές με μετόχους – εταίρους και διανομές σε μετόχους – εταίρους, 4) Συνοπτική κατάσταση ταμειακών ροών και 5) Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Οι ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις θα πρέπει να συντάσσονται και να παρουσιάζονται κατά τέτοιο τρόπο ούτως ώστε τα ποσά που αναγράφονται στις εκθέσεις αυτές να είναι συγκρίσιμα με τα ποσά που αναγράφονται στις αντίστοιχες εκθέσεις της προηγούμενης περιόδου. Σε όλες τις άλλες καταστάσεις εκτός από τα αποτελέσματα χρήσης τα υπόλοιπα στοιχεία παρουσιάζονται σωρευτικά από την αρχή της χρήσης. Όμως για τα αποτελέσματα χρήσης τα ποσά θα πρέπει να παρουσιάζονται χωριστά για τη συγκεκριμένη περίοδο και σωρευμένα από την αρχή της χρήσης. Επίσης σε άλλη στήλη γράφονται τα συγκριτικά ποσά της ίδιας χρονικής περιόδου που προέκυψαν από το προηγούμενο έτος. Ο ισολογισμός σαν συγκριτικό στοιχείο παίρνεται μόνο στο τέλος της χρήσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 27 – ΔΛΠ35 ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη στο πρότυπο αυτό θα πρέπει να δίνονται οι πληροφορίες από μια επιχείρηση που διακόπτει τις εκμεταλλεύσεις της. Τέτοιες πληροφορίες είναι 1) περιγραφή της εκμετάλλευσης, 2) οι επιχειρηματικοί ή γεωγραφικοί τομείς στους οποίους τυχόν απεικονίζεται, 3) η ημερομηνία και η φύση του αρχικού γεγονότος και η ημερομηνία που αναμένεται να ολοκληρωθεί η διακοπή, 4) οι λογιστικές αξίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού που έχουν στο σύνολο τους τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που διατίθενται, 5) τα ποσά από τα έξοδα, τα έσοδα και τα κέρδη και ζημιές προ φόρου που αφορούν τις συνήθεις δραστηριότητες και αναφέρονται στην διακοπτόμενη εκμετάλλευση κατά την διάρκεια της τρέχουσας οικονομικής χρήσης και 6) τα ποσά από τις καθαρές ταμειακές ροές που αναφέρονται την διακοπτόμενη εκμετάλλευση και αφορούν τις επιχειρηματικές, τις επενδυτικές και τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της διακοπτόμενης αυτής εκμετάλλευσης κατά την διάρκεια της τρέχουσας οικονομικής χρήσης. Επίσης κάθε κέρδος ή ζημιά που προκύπτει από την πώληση περιουσιακών στοιχείων ή από τον διακανονισμό των υποχρεώσεων που αφορούν την διακοπτόμενη εκμετάλλευση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 28 – ΔΛΠ36 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη το πρότυπο αυτό προδιαγράφει τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθήσει μια επιχείρηση για να απεικονίσει τα περιουσιακά της στοιχεία σε αξία μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους. Ως ανακτήσιμη αξία παίρνεται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός παγίου στοιχείου και της προεξοφλημένης αξίας χρήσης του. Ως αξία χρήσης παίρνεται η παρούσα αξία των ταμειακών ροών που εκτιμώνται και αναμένονται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεση του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του με ένα κατάλληλο αγοραίο προεξοφλητικό επιτόκιο. Δηλαδή όταν συντάσσεται ο ισολογισμός θα πρέπει το κάθε περιουσιακό στοιχείο χωριστά να εκτιμάται στην ανακτήσιμη αξία του. Έτσι σε περίπτωση που κάποιο από τα περιουσιακά αυτά στοιχεία έχει ανακτήσιμη αξία μικρότερη από εκείνη που εμφανίζεται το περιουσιακό αυτό στοιχείο στα βιβλία της επιχείρησης τότε με την διαφορά αυτή που είναι ζημιά χρεώνεται ο λογαριασμός 68.50 <Προβλέψεις και ζημιές απομείωσης αξίας περιουσιακών στοιχείων> και πιστώνεται με το ίδιο αυτό ποσό της ζημιάς απομείωσης ο λογαριασμός στον οποίο απεικονίζεται η λογιστική αξία του συγκεκριμένου αυτού παγίου.

Έτσι λοιπόν η πρόβλεψη αυτή καταχωρείται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Αν όμως το προηγούμενο περιουσιακό στοιχείο είχε ήδη υποστεί αναπροσαρμογή σε προηγούμενη χρήση με βάση το ΔΛΠ16 οπότε ήταν αυξημένη η λογιστική του αξία με τη διαφορά αναπροσαρμογής και είχε πιστωθεί με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 41.50.16 <διαφορές αναπροσαρμογής ΔΛΠ16> τότε χρεώνεται πρώτα με το ποσό αυτό της ζημιάς απομείωσης ο παραπάνω λογαριασμός και αν υπάρχει μεγαλύτερο ποσό ζημιάς απομείωσης από εκείνο του παραπάνω λογαριασμού τότε το επιπλέον αυτό ποσό της ζημιάς χρεώνεται στο λογαριασμό 68.50 με πίστωση του συγκεκριμένου παγίου με ολόκληρο το ποσό της ζημιάς. Αν σε μεταγενέστερη χρήση παύουν να υπάρχουν οι λόγοι που οδήγησαν στην απομείωση τότε η αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αυξηθεί μέχρι αυτό φτάσει στην ανακτήσιμη αξία του δηλαδή στη λογιστική αξία που θα είχε αν δεν είχε καταχωρηθεί η ζημιά απομείωσης σε προηγούμενα έτη. Στην περίπτωση αυτή χρεώνεται το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο για να αυξηθεί η λογιστική του αξία με το ποσό της ζημιάς και

πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 75.50 <κέρδη από αναστροφή ζημιάς απομείωσης>. Τα κέρδη αυτά καταχωρούνται ως έσοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Σε περίπτωση όμως που το συγκεκριμένο αυτό πάγιο στοιχείο είχε υποστεί αναπροσαρμογή σε προηγούμενη χρήση και με τη λογιστικοποίηση της ζημιάς αυτής της απομείωσης είχε χρεωθεί στη συνέχεια ο λογαριασμός 41.50.16 για να μειωθεί ή να εξισωθεί η ζημιά αυτή τότε θα πρέπει με την αναστροφή αυτή της ζημιάς να πιστωθεί πρώτα ο λογαριασμός 41.50.16 με το ποσό αυτό της διαφοράς αναπροσαρμογής και με την διαφορά να πιστωθεί ο λογαριασμός 75.50 και με ολόκληρο το ποσό της ζημιάς να χρεωθεί ο λογαριασμός του συγκεκριμένου αυτού παγίου. Οι αποσβέσεις στο εξής θα πρέπει να υπολογίζονται πάνω στην αναπροσαρμοσμένη πλέον λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου όπως αυτή διαμορφώνεται μετά από την αναστροφή μιας ζημιάς απομείωσης, φυσικά μείον την υπολειμματική αξία και με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου αυτού στοιχείου που από μένει ακόμα. (Δημήτριος Ι Καραγιάννης σελ. 262-263)

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη το πρότυπο δεν εφαρμόζεται στα αποθέματα, στις απαιτήσεις που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων, στις αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων, στις απαιτήσεις που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους, στα χρηματοοικονομικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο ΔΛΠ32, στις επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία και στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν την γεωργική δραστηριότητα και τα οποία αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 29 – ΔΛΠ37 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

29.1 Προβλέψεις

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη οι προβλέψεις θα πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού και να αναπροσαρμόζονται για να εκφράζουν έτσι την τρέχουσα εκτίμηση της πιθανής ζημιάς. Πρόβλεψη μπορεί να γίνει και στην περίπτωση που κάποιο περιουσιακό στοιχείο έχει υποστεί απομείωση της αξίας του. Δεν μπορεί να σχηματίζεται πρόβλεψη για μελλοντικές ζημιές όταν αυτές δεν προκύπτουν από τα δεδομένα που υπάρχουν κατά την ημερομηνία που συντάσσεται ο ισολογισμός. Σε περίπτωση που επιχείρηση βρίσκεται σε στάδιο αναδιάρθρωσης για τις δαπάνες που σχετίζονται με την αναδιάρθρωση θα πρέπει και μπορεί η επιχείρηση να σχηματίζει μια πρόβλεψη. Στις προβλέψεις αναδιάρθρωσης δεν περιλαμβάνονται δαπάνες που συνδέονται με την συνεχόμενη δραστηριότητα της επιχείρησης δηλαδή δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες έρευνας αγοράς ή εκπαίδευσης του προσωπικού.

29.2 Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη σε αυτήν την περίπτωση δεν γίνονται λογιστικές εγγραφές αλλά μόνο περιγράφονται με διευκρινιστικό τρόπο στο προσάρτημα. Λογιστικές εγγραφές γίνονται μόνο όταν η πρόβλεψη μπορεί να γίνει με αξιόπιστη ποσοτική εκτίμηση. Αν στη συνέχεια σε κάποια επόμενη χρήση παύσει να υπάρχει η πρόβλεψη τότε θα πρέπει η πρόβλεψη αυτή να αντिलογιστεί. Όταν η αποπληρωμή μιας υποχρέωσης γίνει στο μέλλον τότε η υποχρέωση αυτή απεικονίζεται στον ισολογισμό της τρέχουσας χρήσης με την παρούσα αξία του. Για να υπολογιστεί η παρούσα αξία παίρνεται ως επιτόκιο προεξόφλησης αυτό που διαμορφώνεται με τις εκτιμήσεις της αγοράς. Αν είναι μικρή η διαφορά μεταξύ παρούσας και μελλοντικής υποχρέωσης δεν γίνεται καμία λογιστική εγγραφή. Στο τέλος της επόμενης χρήσης η διαφορά από την πρόβλεψη που δεν θα έχει αναλωθεί καταχωρείται ως δαπάνη τόκου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 30 – ΔΛΠ38 ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

30.1 Λογιστική παρακολούθηση

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη τα αυλα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με το κόστος που μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα εφόσον πιθανολογείται ότι θα έχει η επιχείρηση μελλοντικά οφέλη γιατί αλλιώς δεν καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Στο κόστος αυτό περιλαμβάνονται η τιμή αγοράς, οι δασμοί που τυχόν καταβάλλονται ,οι τυχόν φόροι αγοράς που δεν επιστρέφονται και κάθε άλλη δαπάνη που τυχόν καταβάλλεται άμεσα για να προετοιμαστεί κατάλληλα το στοιχείο και να μπορέσει να χρησιμοποιηθεί. Όταν το στοιχείο δημιουργείται από την επιχείρηση τότε ως κόστος παίρνεται το άθροισμα από τις δαπάνες υλικών και υπηρεσιών από τους μισθούς και ημερομίσθια που βαρύνουν την κατασκευή του καθώς και από κάθε άλλη δαπάνη που άμεσα ή έμμεσα βαρύνει την κατασκευή του ακόμα και οι τόκοι όταν ακολουθείται η εναλλακτική μέθοδος του ΔΛΠ23. Όταν η πληρωμή για την απόκτηση του παγίου στοιχείου αναβάλλεται πάνω από τα συνηθισμένα όρια της πίστωσης τότε ως κόστος απόκτησης παίρνεται το ισοδύναμο ποσό σε μετρητά και η διαφορά αυτού του ποσού με το σύνολο των πληρωμών καταχωρείται ως έξοδο τόκων εκτός αν κεφαλαιοποιείται οπότε με τη διαφορά αυτή αυξάνεται το κόστος απόκτησης. Ο λογιστικός χειρισμός του προτύπου αυτού πάντως είναι όμοιος με του ΔΛΠ36.

30.2 Αποτίμηση

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη μετά από την πρώτη καταχώρηση τα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται με την βασική ή την εναλλακτική μέθοδο. Στην βασική μέθοδο η αποτίμηση γίνεται στα βιβλία της επιχείρησης με το κόστος του στοιχείου μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και μείον τις σωρευμένες ζημιές απομείωσης της αξίας του. Στην εναλλακτική το στοιχείο αναπροσαρμόζεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα στην πραγματική του αξία κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής μείον την κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και την κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημιά απομείωσης. Για ορισμένα στοιχεία όπως τα ταξί για τα οποία υπάρχει ενεργός αγορά επιτρέπεται να γίνει η αναπροσαρμογή στην πραγματική τους αξία με παραπομπή στην ενεργό αγορά. Με την διαφορά που προκύπτει αν είναι θετική τότε με το ποσό αυτό χρεώνεται το στοιχείο αυτό και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 75.50.16.000 <κέρδη από αναστροφή απομείωσης αυλών στοιχείων>. Αν η διαφορά

είναι αρνητική τότε με το ποσό της χρεώνεται ο 68.50.16.000 <ζημιές απομείωσης αυλών στοιχείων> και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός του στοιχείου αυτού.

30.3 Αποσβέσεις

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη το αποσβεστέο ποσό με το οποίο είναι καταχωρημένο το στοιχείο στα βιβλία της επιχείρησης στη συνέχεια αρχίζει να αποσβένεται. Η απόσβεση αρχίζει όταν το στοιχείο αρχίζει να χρησιμοποιείται και υπολογίζεται ισόποσα σε ετήσια βάση μέσα στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του που δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 20 έτη. Η ωφέλιμη ζωή επανεξετάζεται στο τέλος της κάθε χρήσης και οι τυχόν διαφορές που προκύπτουν λογιστικοποιούνται με όσα ορίζει το ΔΛΠ8. τα έξοδα ερευνών ,ίδρυσης και οργάνωσης, προβολής και διαφήμισης ,εκπαίδευσης προσωπικού, αναδιοργάνωσης ή επανεγκατάστασης δεν αποσβένονται και μεταφέρονται άμεσα με το σύνολο τους στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 31 – ΔΛΠ39 ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

31.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις καθώς και όλα τα παράγωγα θα πρέπει να καταχωρούνται στον ισολογισμό. Στην αρχή αποτιμώνται και καταχωρούνται με το αρχικό κόστος που είναι η πραγματική αξία της αντιπαροχής που δίνεται ή που λαμβάνεται για να αποκτηθεί το χρηματοοικονομικό στοιχείο ή η υποχρέωση. Μετά την αρχική καταχώρηση γίνεται επανεκτίμηση.

31.2 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη μετά από την πρώτη καταχώρηση όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να επανεκτιμώνται σε πραγματικές αξίες εκτός από τα παρακάτω τα οποία απεικονίζονται στο αναπόσβεστο κόστος τους: τα δάνεια και οι εισπρακτέες αξίες που δεν δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς, τα χρεόγραφα και οι υποχρεωτικά εξαγοράσιμες προνομιούχες μετοχές που η επιχείρηση προτίθεται να τα κρατήσει μέχρι τη λήξη τους, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που η πραγματική τους αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Αν με την αποτίμηση κάποιου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου προκύψει αρνητική αξία τότε αυτή λογιστικοποιείται και απεικονίζεται στο παθητικό της επιχείρησης ως υποχρέωση.

31.3 Χρηματοοικονομικές επιχειρήσεις

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη μετά την απόκτηση πολλές χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται με το αρχικό ποσό που καταχωρήθηκε για την απόκτηση τους μείον τις πληρωμές για κεφάλαιο και αποσβέσεις. Μόνο τα παράγωγα και οι υποχρεώσεις που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς πρέπει να επανεκτιμώνται σε πραγματικές αξίες.

31.4 Κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη όταν τα χρηματοπιστωτικά μέσα κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς τότε τα κέρδη και οι ζημιές που προκύπτουν λόγω αναπροσαρμογής της αξίας τους μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης. Το ίδιο ισχύει και για τα κέρδη και τις ζημιές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση ή αναπροσαρμογή της αξίας των επενδύσεων που κρατούνται μέχρι την λήξη καθώς και των δανείων και εισπρακτέων αξιών που δημιουργούνται από την επιχείρηση. Αντίθετα

όταν είναι διαθέσιμα για πώληση τότε τα κέρδη και οι ζημιές που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή της αξίας τους μεταφέρονται ή στα αποτελέσματα χρήσης ή καταχωρούνται στην καθαρή θέση και όταν το στοιχείο πουληθεί τότε το κέρδος ή η ζημιά μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

31.5 Διανομή κερδών από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη τα κέρδη που προκύπτουν από την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους μεταφέρονται σε λογαριασμό αποθεματικού της καθαρής θέσης. Στη συνέχεια αν τα στοιχεία αυτά χαρακτηριστούν ως διαθέσιμα για πώληση τότε τα κέρδη αυτά από το λογαριασμό του αποθεματικού μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης και μπορούν να διανεμηθούν χωρίς περιορισμό. Όταν όμως τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αποτιμηθούν στην εύλογη αξία τους τότε τα κέρδη που προκύπτουν από την επιμέτρηση αυτή μεταφέρονται στα αποτελέσματα της ίδιας χρήσης. Στην περίπτωση αυτή τα καθαρά κέρδη από την επιμέτρηση μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά μπορούν να διανεμηθούν κατά την διανομή των κερδών στις επόμενες χρήσεις από την οποία προέκυψαν. Οι αναστροφές απομείωσης με ελάχιστες εξαιρέσεις αναγνωρίζονται ως κέρδη στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα εφόσον η αναστροφή αφορά ζημιές που στο παρελθόν είχαν αναγνωριστεί και είχαν μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσης. Αυτές λοιπόν οι αναστροφές ζημιών που αναγνωρίζονται και μεταφέρονται στα αποτελέσματα μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος που αναλογεί σε αυτές μπορούν να διανέμονται ελεύθερα στη χρήση που αναγνωρίζονται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 32 – ΔΛΠ40 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

32.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη μια επένδυση καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο στα βιβλία της επιχείρησης όταν και μόνο α) τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την επένδυση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και β) το κόστος της επένδυσης μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Μια επένδυση θα πρέπει να αποτιμάται στην αρχή στο συνολικό κόστος της με το οποίο και καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης. Στο κόστος αυτό περιλαμβάνεται η αξία αγοράς και όλα τα έξοδα που αφορούν την αγορά αυτή όπως π.χ. τα έξοδα δικηγόρου . όταν υπάρχει ετεροχρονισμός στην αποπληρωμή της επένδυσης τότε ως κόστος κτήσης παίρνεται η παρούσα αξία και η διαφορά που προκύπτει στις πληρωμές θεωρείται ως δαπάνη τόκου. Ως κόστος ιδιοκατασκευής σε ακίνητα παίρνεται το κόστος εκείνο που έχει η ιδιοκατασκευή ή η αξιοποίηση κατά την ημερομηνία που αυτή ολοκληρώνεται. Οι μεταγενέστερες δαπάνες που αφορούν μια επένδυση ακινήτου προσαυξάνουν την αξία του ακινήτου όταν αυτές θεωρούνται αναγκαίες για να φέρουν το περιουσιακό στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας όπως π.χ. οι δαπάνες για ανακαίνιση. Οι υπόλοιπες δαπάνες θεωρούνται έξοδα συντήρησης και καταχωρούνται ως έξοδα στη χρήση που πραγματοποιούνται.

32.2 Αποτίμηση μεταγενέστερη από την αρχική

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη :

Μετά την αρχική καταχώρηση η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόζει για τις επενδύσεις σε ακίνητα όσον αφορά την αποτίμηση και την καταγραφή τους στα λογιστικά βιβλία μια από τις παρακάτω μεθόδους :

A) Μέθοδος πραγματικής αξίας

Η επιχείρηση θα πρέπει να αναπροσαρμόζει στην πραγματική αξία όλες τις επενδύσεις που έχει σε ακίνητα της ίδιας κατηγορίας κάθε φορά που συντάσσει ισολογισμό. Το κέρδος ή η ζημιά που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της επένδυσης στην πραγματική αξία μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

B) Μέθοδος του κόστους κτήσης

Η αποτίμηση εδώ γίνεται στο αρχικό κόστος κτήσης μείον τις κάθε φορά σωρευμένες αποσβέσεις και ζημιές απομειώσεων. Οι τυχόν ζημιές και τα κέρδη που προκύπτουν από τις μεταβολές στην λογιστική αξία μεταφέρονται στα αποτελέσματα της χρήσης που αφορούν.

Μια επένδυση σε ακίνητα διαγράφεται από τον ισολογισμό όταν πωλείται η επένδυση ή όταν αποσύρεται και δεν αναμένονται κέρδη από τυχόν μελλοντική διάθεση τους. Τα κέρδη και οι ζημιές που προκύπτουν από την απόσυρση ή από διάθεση της επένδυσης θεωρούνται ως έσοδα ή έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

32.3 Λογιστικοί χειρισμοί

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη όταν προκύπτει κάποια μείωση στη λογιστική αξία του ακινήτου τότε μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης κατά τον ίδιο τρόπο με το ΔΛΠ16. Επίσης όταν προκύπτει αύξηση στη λογιστική αξία ακινήτου τότε συμψηφίζεται πρώτα η τυχόν προηγούμενη ζημιά απομείωσης του ακινήτου αυτού και το υπόλοιπο καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης.

32.4 Διανομή κερδών από αναπροσαρμογή επενδύσεων σε ακίνητα

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη όταν οι επενδύσεις σε ακίνητα επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους τότε οι διαφορές που προκύπτουν θεωρούνται κέρδη και ζημιές χρήσης και δεν διενεργούνται αποσβέσεις. Επίσης τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ από επιμέτρηση επενδύσεων σε ακίνητα αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΛΠ μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος ως υπόλοιπο κερδών εις νέο λογ. 42. τα παραπάνω καθαρά κέρδη που προκύπτουν από την επιμέτρηση επενδύσεων σε ακίνητα μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος δεν μπορούν να διανεμούνται. Τα κέρδη αυτά επιτρέπεται να διανεμηθούν μόνο όταν τη χρονιά εκείνη που θα πουληθούν οι αντίστοιχες επενδύσεις από τις οποίες προέκυψαν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 33 – ΔΛΠ41 ΓΕΩΡΓΙΑ

33.1 Καταχώρηση και αποτίμηση στις γεωργικές εκμεταλλεύσεις

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη υπάρχουν τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που είναι τα ζώα τα φυτά κ.τ.λ. και τα γεωργικά προϊόντα τα οποία προέρχονται από συγκομιδή. Τα πρώτα αποτιμώνται στην αρχή με την καταχώρηση και στη συνέχεια κατά την ημερομηνία κάθε ισολογισμού με την αποτίμηση στην πραγματική τους αξία μείον τις εκτιμώμενες μέχρι την πώληση δαπάνες. Τα γεωργικά αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία μείον τις εκτιμώμενες μέχρι την πώληση δαπάνες κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Οι διαφορές που προκύπτουν μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης.

33.2 Κρατικές επιχορηγήσεις

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη όταν επιχείρηση λαμβάνει επιχορήγηση για βιολογικά στοιχεία τότε όταν εισπράττεται καταχωρείται ως έσοδο στην ίδια χρήση. Όταν όμως συνδέεται με όρους που περιλαμβάνουν ότι η κρατική επιχορήγηση απαιτεί η επιχείρηση να μην απασχολείται σε καθορισμένη γεωργική δραστηριότητα τότε η επιχείρηση θα πρέπει να την καταχωρεί ως έσοδο όταν μόνο οι όροι που συνάπτονται πληρούνται.

33.3 Διανομή κερδών από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

Σύμφωνα με τον Καραγιάννη τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους. Στη συνέχεια από την εύλογη αξία τους αφαιρείται το απαιτούμενο στον τόπο της πώλησης κόστος και η διαφορά μεταφέρεται στα κέρδη και ζημιές χρήσης. Τα παραπάνω καθαρά κέρδη από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος μπορούν να διανέμονται στην χρήση που προέκυψαν το αντίθετο σε περίπτωση του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην χώρα μας σηματοδοτεί μια νέα εποχή στον τρόπο της οικονομικής πληροφόρησης. Οι ελληνικές επιχειρήσεις απαλλάσσονται από όλες εκείνες τις λογιστικές ιδιαιτερότητες και είναι πιο αξιόπιστες στην παροχή οικονομικών πληροφοριών καθώς δημιουργούνται κοινά αποδεκτές λογιστικές πρακτικές οι οποίες είναι γνωστές και κατανοητές από ένα μεγάλο πλήθος ανθρώπων.

Με αυτό τον τρόπο οι ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να ανταγωνιστούν και να συγκριθούν με τις ξένες επιχειρήσεις και να προσεγγίσουν τράπεζες της ευρωπαϊκής ένωσης χωρίς να χρειάζεται να μπαίνουν σε διαδικασίες για να μετατρέψουν τις οικονομικές τους καταστάσεις. Επίσης επέρχεται ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις όλων των επιχειρήσεων και αυτό βοηθά ώστε να υπάρχει μια ενιαία χρηματιστηριακή ευρωπαϊκή αγορά. Καθώς επίσης είναι ενθαρρυντικό για τους ξένους επενδυτές να επενδύουν με αποτέλεσμα να δημιουργείται κεφάλαιο και από διεθνής αγορές.

Από την χρήση των ΔΛΠ μετά από μια πρώτη προσέγγιση που έγινε στις ελληνικές επιχειρήσεις βλέπουμε ενθαρρυντικά αποτελέσματα αν και το περιβάλλον στο οποίο κλήθηκαν να εφαρμοστούν δεν ήταν και εύκολο θεσμικά και οικονομικά. Ένα πράγμα το οποίο κάνει διστακτικές τις ελληνικές επιχειρήσεις είναι ότι τα αποτελέσματα-έσοδα εμφανίζονται αυξημένα σε σχέση με τα ελληνικά πρότυπα άρα αυξάνεται και ο φόρος. Επίσης είναι χρονοβόρα διαδικασία που κοστίζει για εγκατάσταση και εκμάθηση. Ωστόσο τα ΔΛΠ έχουν περισσότερες θετικές επιπτώσεις με την εφαρμογή τους και ελπίζετε ότι θα ξεπεραστούν τα προβλήματα που παρουσιάζονται.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ε.Γ.Λ.Σ. και την εμπορική νομοθεσία, Εμμ. Σακέλλη, Εκδόσεις Σακέλλη Ε., Αθήνα 2007**

- 2) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS ,Άθως Γεωργίου, Εκδόσεις Σακκούλα, 2006**

- 3) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Παραδείγματα Εφαρμογές Δ.Π.Χ.Π. στην πράξη , Δημήτριος Ι. Καραγιάννης Ιωάννης Δ. Καραγιάννης Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη, Εκδόσεις Καραγιάννη, Θεσσαλονίκη 2007**

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

42

Λογαριασμοί από τους οποίους προκύπτουν οι Φορολογικοί Πίνακες

Οι εταιρίες που συντάσσουν τις Ετήσιες Οικονομικές τους Καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. και τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., έχουν τη δυνατότητα να επιλέγουν έναν από τους δύο παραπάνω λογιστικούς τρόπους (1ο ή 2ο τρόπο, βλέπε σελ. 38 - 39), για τις ανάγκες σύνταξης των Φορολογικών Πινάκων. Για να συνταχθούν όμως οι Φορολογικοί αυτοί Πίνακες, θα πρέπει οι εταιρίες αυτές να χρησιμοποιούν υποχρεωτικά τους παρακάτω λογαριασμούς τάξης (όσους από αυτούς χρειάζονται) και με την ευχέρεια φυσικά να τους αναπτύσσουν τους κωδικούς αυτούς κατά τις ανάγκες της η κάθε μία από τις εταιρίες αυτές (Υπ. Οικ. Α.Π. 1001414/3/0015/5.1.05).

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΗΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Β1α ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

04.86 Διαμορφωθέντα Φορολογικά Αποτελέσματα Χρήσης

04.86.86 Λογαριασμός 86 - Αποτελεσμάτων Χρήσης Δ.Λ.Π.

04.86.86.01 Μεταφερθέν υπόλοιπο λογαριασμού 86 στο τέλος της περιόδου του Ισολογισμού (08.86.86.01)

04.86.88 Διαφορές Ε.ΓΛΣ/Δ.Λ.Π. - Φορολογικής Νομοθεσίας

04.86.88.60 Διαφορές Αμοιβών και Εξόδων Προσωπικού

04.86.88.60.99 Μη εκπιπτόμενες δαπάνες προσωπικού (08.86.88.01/02.60)

04.86.88.61 Διαφορές Αμοιβών και Εξόδων Τρίτων

04.86.88.61.99 Μη εκπιπτόμενες αμοιβές τρίτων (08.86.88.01/02.61)

04.86.88.62 Διαφορές Παροχών Τρίτων

04.86.88.62.99 Μη εκπιπτόμενες παροχές τρίτων (08.86.88.01/02.62)

04.86.88.63 Διαφορές Φόρων - Τελών

04.86.88.63.99 Μη εκπιπτόμενοι φόροι - τέλη (08.86.88.01/02.63)

04.86.88.64 Διαφορές Διαφόρων Εξόδων

04.86.88.64.99 Μη εκπιπτόμενα διάφορα έξοδα (08.86.88.01/02.64)

04.86.88.65 Διαφορές τόκων και συναφών εξόδων

04.86.88.65.99 Μη εκπιπτόμενοι τόκοι και συναφή έξοδα (08.86.88.01/02.65)

04.86.88.66 Διαφορές Αποσβέσεων Πάγιων Στοιχείων Ενσωματωμένων στο Λειτουργικό Κόστος

04.86.88.66.10 Διαφορές Αποσβέσεων Εδαφικών Εκτάσεων (08.86.88.01/02.66)

04.86.88.66.11 Διαφορές Αποσβέσεων Κτιρίων και Εγκατ/σεων Κτιρίων (08.86.88.01/02.66)

04.86.88.66.12 Διαφορές Αποσβέσεων Μηχ/των-Τεχνικών Εγκατ/σεων (08.86.88.01/02.66)

04.86.88.66.13 Διαφορές Αποσβέσεων Μεταφορικών Μέσων (08.86.88.01/02.66)

04.86.88.66.14 Διαφορές Αποσβέσεων Επίπλων - Λοιπού Εξοπλισμού (08.86.88.01/02.66)

04.86.88.66.16 Διαφορές Αποσβέσεων Ασώματων Ακινήτοποιήσεων
και Εξόδων Πολυετούς Απόσβεσης
(08.86.88.01/02.66)

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Προϋπόθεση η τήρηση διπλού Μητρώου Πάγιων Στοιχείων (να προκύπτουν οι φορολογικές αποσβέσεις και οι αποσβέσεις των Δ.Λ.Π.).

04.86.88.68 Διαφορές Προβλέψεων Εκμετάλλευσης

04.86.88.68.00 Προβλέψεων για αποζημιώσεις προσωπικού
(04.86.88.01/02.68)

04.86.88.68.01 Προβλέψεων για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές
πλην Α.Ε. επιχειρήσεις (08.86.88.01/02.68)

04.86.88.68.09 Λοιπών Προβλέψεων Εκμετ/σης (08.86.88.01/02.68)

04.86.88.79 Διαφορές Οργανικών Εσόδων κατ' είδος

04.86.88.79.99 Σύνολο διαφορών / ή ανάλυση κατ' είδος (70 - 78), αν
υπάρχουν (08.86.88.01/02.79)

04.86.88.81 Διαφορές Έκτακτων και Ανόργανων Αποτελεσμάτων

04.86.88.81.00 Έκτακτων και Ανόργανων Εξόδων (08.86.88.01/02.81)

04.86.88.81.01 Έκτακτων και Ανόργανων Εξόδων (08.86.88.01/02.81)

04.86.88.81.02 Έκτακτων Ζημιών (08.86.88.01/02.81)

04.86.88.81.03 Έκτακτων Κερδών (08.86.88.01/02.81)

04.86.88.82 Διαφορές Εξόδων - Εσόδων προηγούμενων χρήσεων

04.86.88.82.00 Εξόδων προηγούμενων χρήσεων (08.86.88.01/02.82)

04.86.88.82.01 Εσόδων προηγούμενων χρήσεων (08.86.88.01/02.82)

04.86.88.83 Διαφορές Προβλέψεων για Έκτακτους Κινδύνους

04.86.88.83.10 Απαξιώσεων και Υποτιμήσεων Πάγιων Στοιχείων
(08.86.88.01/02.83)

04.86.88.83.11 Επιβαρύνσεων Απαιτήσεων (08.86.88.01/02.83)

04.86.88.83.12 Εξαιρετικών Κινδύνων και Έκτακτων Εξόδων
(08.86.88.01/02.83)

04.86.88.83.13 Εξόδων Προηγούμενων Χρήσεων (08.86.88.01/02.83)

04.86.88.83.98 Λοιπών Έκτακτων Κινδύνων (08.86.88.01/02.83)

04.86.88.84 Διαφορές Προβλέψεων Εσόδων Προηγούμενων Χρήσεων

04.86.88.84.00 Από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων
χρήσεων (08.86.88.01/02.84)

04.86.88.84.01 Από χρησιμοποιούμενες προβλέψεις προηγούμενων
χρήσεων για έκτακτους κινδύνους (08.86.88.01/02.84)

**04.86.88.85 Διαφορές Αποσβέσεων Πάγιων Στοιχείων μη Ενσωματωμένες στο
Λειτουργικό Κόστος**

04.86.88.85.10 Εδαφικών Εκτάσεων (08.86.88.01/02.85)

04.86.88.85.11 Κτιρίων - Εγκαταστάσεων Κτιρίων (08.86.88.01/02.85)

04.86.88.85.12 Μηχανημάτων - Τεχνικών Εγκαταστάσεων
(08.86.88.01/02.85)

04.86.88.85.13 Μεταφορικών Μέσων (08.86.88.01/02.85)

04.86.88.85.14 Επίπλων - Λοιπού Εξοπλισμού (08.86.88.01/02.85)

04.86.88.85.16 Ασώματων Ακινήτοποιήσεων και Εξόδων πολυετούς
απόσβεσης (08.86.88.01/02.85)

Σημείωση: Προϋπόθεση η τήρηση διπλού Μητρώου Πάγιων Στοιχείων.

Β1β ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**04.87 Μεταφερθέντα υπόλοιπα προηγούμενης χρήσης Αποθεματικών - Αποτελεσμάτων****04.87.41 Μεταφερθέντα Αποθεματικά**

04.87.41.02 Τακτικό Αποθεματικό (08.88.41.02)

04.87.41.03 Αποθεματικά Καταστατικού (08.88.41.03)

04.87.41.04 Ειδικά Αποθεματικά (08.88.41.04)

04.87.41.05 Έκτακτα Αποθεματικά (08.88.41.05)

04.87.41.08 Αφορολόγητα Αποθεματικά (08.88.41.08.XX)

Αναπτύσσεται σύμφωνα με τις ανάγκες της νομοθεσίας

04.87.41.09 Αποθεματικά για ίδιες μετοχές (08.88.41.09)

04.87.41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα (08.88.41.90)

04.87.41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (08.88.41.91)

04.87.42 Μεταφερθέντα Αποτελέσματα Προηγούμενης Χρήσης

04.87.42.02 Υπόλοιπο Φορολογικών Κερδών Προηγούμενης Χρήσης (08.88.42.02)

04.87.42.03 Υπόλοιπο Φορολογικών Ζημιών Προηγούμενης Χρήσης (08.88.42.02)

04.87.42.04 Υπόλοιπο Φορολογικών Ζημιών Προηγούμενων Χρήσεων (08.88.42.04)

04.88 Λογαριασμός Διάθεσης Φορολογικών Αποτελεσμάτων**04.88.01 Υπόλοιπα Λογαριασμών προς Διάθεση**

04.88.01.00 Καθαρά φορολογικά κέρδη χρήσης (08.86.89.00)

04.88.01.01 Φορολογικές ζημιές χρήσης (08.86.89.01)

04.88.01.02 Υπόλοιπο φορολογικών κερδών προηγούμενης χρήσης (08.88.42.02)

04.88.01.03 Φορολογικές ζημιές προηγούμενης χρήσης (08.88.42.03)

04.88.01.04 Φορολογικές ζημιές προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη (08.88.42.04)

04.88.01.06 Διαφορές φόρων φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων (08.88.54.08)

04.88.01.07 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση (08.88.41.XX/XX = 02-99)

04.88.41 Σχηματιζόμενα Αποθεματικά

04.88.41.02 Τακτικό Αποθεματικό (08.88.41.02)

04.88.41.03 Αποθεματικά Καταστατικού (08.88.41.03)

04.88.41.04 Ειδικά Αποθεματικά (08.88.41.04)

04.88.41.05 Έκτακτα Αποθεματικά (08.88.41.05)

04.88.41.08 Αφορολόγητα Αποθεματικά (08.88.41.08)

Αναπτύσσεται σύμφωνα με τις ανάγκες της νομοθεσίας

04.88.41.09 Αποθεματικά για ίδιες μετοχές (08.88.41.09)

04.88.41.90 Αποθεματικά απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος
(08.88.41.90)

04.88.41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο
(08.88.41.91)

Αναπτύσσεται κατά διάταξη της νομοθεσίας

04.88.53 Διανεμόμενα Φορολογητέα Κέρδη

04.88.52.01 Πρώτο μέρισμα (08.88.53.01)

04.88.52.02 Προμέρισμα (08.88.53.02)

04.88.52.03 Πρόσθετο μέρισμα (08.88.53.03)

04.88.52.08 Ποσοστά Μελών Δ.Σ. (08.88.53.08)

04.88.54 Μη εκπιπόμενοι φόροι χρήσης

04.88.54.08 Φόρος Εισοδήματος & Εισφορά ΟΓΑ (08.88.54.08)

04.88.54.09 Λοιποί μη εκπιπόμενοι φόροι (08.88.54.09)

04.88.99 Υπόλοιπο Φορολογικών Αποτελεσμάτων

04.88.99.98 Φορολογικά κέρδη εις Νέον (08.88.42.00)

04.88.99.99 Φορολογικές ζημιές εις Νέον (08.88.42.01)

Β1γ ΛΟΙΠΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΥΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ

04.89 Λοιποί Λογαριασμοί Φορολογικής Ενημέρωσης

04.89.41 Διαφορές Αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις Επενδύσεων - Υπεραξίες

04.89.41.06 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και
χρεογράφων (08.89.41.06)

Αναπτύσσεται κατά νόμο περί αναπροσαρμογής

04.89.41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών
στοιχείων (08.89.41.07)

Αναπτύσσεται κατά νόμο περί αναπροσαρμογής

04.89.41.10 Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων (08.89.41.10)

04.89.41.89 Υπεραξίες συγχωνεύσεων - διασπάσεων επιχειρήσεων
(08.89.41.89)

Αναπτύσσεται κατά νόμο και κατά περίπτωση

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΗΣ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

08.86 Αναμορφωθέντα Φορολογικά Αποτελέσματα Χρήσης

08.86.86 Λογαριασμός 86 - Αποτελεσμάτων Χρήσης Δ.Α.Π.

08.86.86.01 Μεταφερθέν υπόλοιπο λογαριασμού 86 στο τέλος της περιόδου του Ισολογισμού (04.86.86.01)

08.86.88 Ενσωματωμένες στα Αποτελέσματα Χρήσης Διαφορές Ε.ΓΛΣ/Δ.Α.Π. - Φορολογικής Νομοθεσίας

08.86.88.01 Ενσωματωμένες Χρεωστικές Διαφορές

08.86.88.01.60 Διαφορές Αμοιβών και Εξόδων Προσωπικού (04.86.88.60.99)

08.86.88.01.61 Διαφορές Αμοιβών και Εξόδων Τρίτων (04.86.88.61.99)

08.86.88.01.62 Διαφορές Παροχών Τρίτων (04.86.88.62.99)

08.86.88.01.63 Διαφορές Φόρων - Τελών (04.86.88.63.99)

08.86.88.01.64 Διαφορές Διαφόρων Εξόδων (04.86.88.64.99)

08.86.88.01.65 Διαφορές Τόκων και Συναφών Εξόδων (04.86.88.65.99)

08.86.88.01.66 Διαφορές Αποσβέσεων Πάγιων Στοιχείων Ενσωματωμένων στο Λειτουργικό Κόστος (04.86.88.66.10/11/12/13/14/16)

08.86.88.01.68 Διαφορές Προβλέψεων Εκμετάλλευσης (04.86.88.68.00/01/09)

08.86.88.01.79 Διαφορές Οργανικών Εσόδων κατ' είδος (04.86.88.79.99)

08.86.88.01.81 Διαφορές Έκτακτων και Ανόργανων Αποτελεσμάτων (04.86.88.81.00/01/02/03)

08.86.88.01.83 Διαφορές Προβλέψεων για Έκτακτους Κινδύνους (04.86.88.83.10/11/12/13/98)

08.86.88.01.84 Διαφορές Προβλέψεων Εσόδων Προηγούμενων Χρήσεων (04.86.88.84.00/01)

08.86.88.01.85 Διαφορές Αποσβέσεων Πάγιων Στοιχείων μη Ενσωματωμένων στο Λειτουργικό Κόστος (04.86.88.85.10/11/12/13/14/16)

08.86.88.02 Ενσωματωμένες Πιστωτικές Διαφορές Αναπτύσσεται όπως ο λογαριασμός 08.86.88.01

08.86.89 Μεταφερθέντα Φορολογικά Αποτελέσματα

08.86.89.00 Φορολογικά κέρδη χρήσης (υπολ. Λογ. 08.86/-) (συλλειτουργεί με το λογ. 04.88.01.00)

08.86.89.01 Φορολογικές ζημιές χρήσης (υπολ. Λογ. 08.86/+) (συλλειτουργεί με το λογ. 04.88.01.01)

08.88 Λογαριασμοί Ισολογισμού συνδεδεμένοι με τη Διάθεση Φορολογικών Αποτελεσμάτων

08.88.41 Σχηματισμένα Αποθεματικά (προϋπάρχοντα και Διάθεσης)

- 08.88.41.02 Τακτικό Αποθεματικό
(Πρ. χρήσης 04.87.41.02/04.88.01.07 & Διάθεσης 04.88.41.02)
- 08.88.41.03 Αποθεματικά Καταστατικού
(Πρ. χρήσης 04.87.41.03/04.88.01.07 και Διάθεσης 04.88.41.03)
- 08.88.41.04 Ειδικά Αποθεματικά
(Πρ. χρήσης 04.87.41.04/04.88.01.07 και Διάθεσης 04.88.41.04)
- 08.88.41.05 Έκτακτα Αποθεματικά
(Πρ. χρήσης 04.87.41.05/04.88.01.07 και Διάθεσης 04.88.41.05)
- 08.88.41.08 Αφορολόγητα Αποθεματικά Ειδικών Διατάξεων Νόμων
(Πρ. χρήσης 04.87.41.08/04.88.01.07 και Διάθεσης 04.88.41.08.XX)
- 08.88.41.09 Αποθεματικά για ίδιες μετοχές (04.87.41.09/04.88.01.07 και Διάθεσης 08.88.41.09)
- 08.88.41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα (Πρ. χρήσης 04.87.41.90 & Διάθεσης 04.88.41.90)
Αναπτύσσεται κατά ειδική διάταξη νόμου
- 08.88.41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (Πρ. χρήσης 04.87.41.91 και Διάθεσης 04.88.41.91)
Ανάπτυξη κατά ειδική διάταξη νόμου

08.88.42 Αποτελέσματα (Κέρδη - Ζημίες)

- 08.88.42.00 Υπόλοιπο φορολογικών κερδών εις Νέον (04.88.99.98)
- 08.88.42.01 Υπόλοιπο φορολογικών ζημιών εις Νέον (04.88.99.99)
- 08.88.42.02 Υπόλοιπο φορολογικών κερδών προηγούμενης χρήσης
(Πρ. χρήσης 04.87.42.02 και Διάθεσης 04.88.01.02)
- 08.88.42.03 Υπόλοιπο φορολογικών ζημιών προηγούμενης χρήσης
(Πρ. χρήσης 04.87.42.03 και Διάθεσης 04.88.01.03)
- 08.88.42.04 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων
(Πρ. χρήσης 04.87.42.04 και Διάθεσης 04.88.01.04)
Αναπτύσσεται κατά χρήση

08.88.53 Διανεμηθέντα Φορολογικά Κέρδη

- 08.88.53.01 Πρώτο μέρος πληρωτέο (04.88.53.01)
- 08.88.53.02 Προμερίσματα πληρωτέα (04.88.53.02)
- 08.88.53.03 Πρόσθετα μερίσματα πληρωτέα (04.88.53.03)
- 08.88.53.08 Δικαιούχοι - Μέλη Δ.Σ./ποσοστά (04.88.53.08)

08.88.54 Μη εκπιπτόμενοι πληρωτέοι φόροι

08.88.54.08 Φόρος Εισοδήματος (χρήσης και προηγούμενων
(04.88.54.08)

08.88.54.09 Λοιποί μη εκπιπτόμενοι φόροι χρήσης (04.88.54.09)

08.89 Μεταφερθέντες Λοιποί Λογαριασμοί Φορολογικής Ενημέρωσης

**08.89.41 Μεταφερθείσες Διαφορές Αναπροσαρμογής -
Επιχορηγήσεις Επενδύσεων - Υπεραξίες**

08.89.41.06 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και
χρεογράφων (04.89.41.06)

08.89.41.07 Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών
στοιχείων (04.89.41.07)

08.89.41.10 Επιχορηγήσεις Πάγιων Στοιχείων (04.89.41.10)

08.89.41.89 Υπεραξίες Συγχωνεύσεων - Διασπάσεων Επιχειρήσεων
(04.89.41.89)