



**ΑΤΕΙ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**"ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
ΣΥΓΚΡΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΝΙΑΙΟ
ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ "**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ
ΧΑΤΖΑΚΗ ΜΑΡΙΑ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΕΣ
ΜΕΛΕΣΑΝΑΚΗ ΑΝΝΑ Α.Μ 6781
ΦΡΟΝΙΜΑΚΗΣ ΚΩΝ/ΝΟΣ Α.Μ 6425**

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2009

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ.
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	7
<u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο</u>	
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	10
1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ	12
1.3 ΣΚΟΠΟΣ – ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	13
1.4 ΓΙΑΤΙ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΕΦΑΡΜΟΣΤΟΥΝ	15

1.5	ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ	16
1.6	ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	18
1.6.1	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	19
1.6.2	ΠΕΡΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ	21
1.7	ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	22

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2.1	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	24
------------	---	----

2.1.1	ΔΛΠ 1 - ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	24
2.1.1.1	ΔΛΠ 1	25
2.1.1.2	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	25
2.1.1.3	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ1 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	25

2.1.2	ΔΛΠ 2 – ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	27
2.1.2.1	ΔΛΠ 2	27
2.1.2.2	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	28
2.1.2.3	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 2 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	28
2.1.2.4	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ	29

2.1.3	ΔΛΠ 7 - ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	31
2.1.3.1	ΔΛΠ 7	31
2.1.3.2	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	32
2.1.3.3	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ	33

2.1.4	ΔΛΠ 8 - ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ & ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ	34
2.1.4.1	ΔΛΠ 8	34
2.1.4.2	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	36
2.1.4.3	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 8 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	36

2.1.5.	ΔΛΠ 10 - ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	37
2.1.5.1	ΔΛΠ 10	37
2.1.5.2	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	38
2.1.5.3	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 10 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	38
2.1.5.4	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ	39

2.1.6	ΔΛΠ 11 - ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ	40
2.1.6.1	ΔΛΠ 11	40

2.1.6.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	41
2.1.7 ΔΛΠ 12 - ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	41
2.1.7.1 ΔΛΠ 12	41
2.1.7.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	42
2.1.7.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 12 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	43
2.1.8 ΔΛΠ 14 - ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑ ΚΛΑΔΟ/ΤΟΜΕΑ	43
2.1.8.1 ΔΛΠ 14	44
2.1.8.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	44
2.1.9 ΔΛΠ 15 - ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΑΛΛΑΓΗΣ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ	45
2.1.10 ΔΛΠ 16 - ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	45
2.1.10.1 ΔΛΠ 16	46
2.1.10.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	47
2.1.10.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 16 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	48
2.1.11 ΔΛΠ 17 – ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	49
2.1.11.1 ΔΛΠ 17	49
2.1.11.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	51
2.1.11.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 17 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	51
2.1.11.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ	51
2.1.12 ΔΛΠ 18 - ΕΣΟΔΑ	54
2.1.12.1 ΔΛΠ 18	54
2.1.12.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	56
2.1.12.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 18 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	56
2.1.13 ΔΛΠ 19 - ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ.....	57
2.1.13.1 ΔΛΠ 19	57
2.1.13.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	58
2.1.13.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 19 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	58
2.1.14 ΔΛΠ 20 - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ	59
2.1.14.1 ΔΛΠ 20	59
2.1.14.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	61
2.1.14.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 20 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	61
2.1.15 ΔΛΠ 21 - ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΞΕΝΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ	62
2.1.15.1 ΔΛΠ 21	62

2.1.15.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	63
2.1.15.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 21 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	63
2.1.16 ΔΠΛ 22 - ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	64
2.1.17 ΔΛΠ 23 - ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ	65
2.1.17.1 ΔΛΠ 23	65
2.1.17.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	66
2.1.17.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 23 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	67
2.1.17.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ	67
2.1.18 ΔΛΠ 24 - ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ	70
2.1.18.1 ΔΛΠ 24	70
2.1.18.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	70
2.1.18.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 24 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	71
2.1.19 ΔΛΠ 27 - ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ	71
ΔΛΠ 28 – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	71
ΔΛΠ 31 – ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ	71
2.1.19.1 ΔΛΠ 27	72
2.1.19.2 ΔΛΠ 28	75
2.1.19.3 ΔΛΠ 31	76
2.1.19.4 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 27,28 ΚΑΙ 31 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	77
2.1.20 ΔΛΠ 29 - ΕΚΔΟΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΥΠΟ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ	78
2.1.20.1 ΔΛΠ 29	79
2.1.21 ΔΛΠ 30 - ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ	80
2.1.21.1 ΔΛΠ 30	81
2.1.21.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	83
2.1.22 ΔΛΠ 32 – ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ	85
ΔΛΠ 39 – ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ : ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	85
2.1.22.1 ΔΛΠ 32	85
2.1.22.2 ΔΛΠ 39	86
2.1.22.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 32 ΚΑΙ 39 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ...	89
2.1.22.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ	90

2.1.23 ΔΛΠ 33 – ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ	92
2.1.23.1 ΔΛΠ 33	93
2.1.24 ΔΛΠ 34 – ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	94
2.1.24.1 ΔΛΠ 34	94
2.1.24.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	95
2.1.25 ΔΛΠ 35 – ΣΤΑΔΙΑΚΗ ΔΙΑΚΟΠΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ	95
2.1.26 ΔΛΠ 36 - ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	96
2.1.26.1 ΔΛΠ 36	96
2.1.26.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 36 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	97
2.1.26.3 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ	98
2.1.27 ΔΛΠ 37 – ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ , ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	99
2.1.27.1 ΔΛΠ 37	99
2.1.27.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	100
2.1.27.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 37 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	100
2.1.28 ΔΛΠ 38 – ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	101
2.1.28.1 ΔΛΠ 38	101
2.1.28.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	102
2.1.28.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 38 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	102
2.1.28.4 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ	104
2.1.29 ΔΛΠ 40 – ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ	107
2.1.29.1 ΔΛΠ 40	107
2.1.29.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	108
2.1.29.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 40 ΜΕ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	108
2.1.30 ΔΛΠ 41 – ΓΕΩΡΓΙΑ	108
2.1.30.1 ΔΛΠ 41	109
2.1.30.2 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ	110
2.2 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....	112
2.2.1 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π.....	114
2.2.2 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π.....	116

2.2.3 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ	117
2.2.4 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.....	119

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3.1 ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	120
3.1.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ	122
3.1.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΟΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ ΚΑΙ ΤΑ Δ.Λ.Π	123
3.2 ΣΥΝΑΦΕΙΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ ΜΕ ΕΝΙΑΙΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	124
3.3 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Γ.Λ.Σ ΚΑΙ Δ.Λ.Π.....	126
3.4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	133

<u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</u>	137
----------------------------------	------------

<u>ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</u>	138
--	------------



Financial Accounting Standards Board
of the Financial Accounting Foundation

ΠΡΟΛΟΓΟΣ



Μόλις λίγα χρόνια πριν, η εναρμόνιση των διεθνών προτύπων φαινόταν στους περισσότερους ως ένας αξιοθαύμαστος, αλλά άπιαστος στόχος. Καθώς οι κεφαλαιαγορές διεθνοποιούνται όλο και περισσότερο, υπάρχει μία αυξανόμενη ανάγκη για χρηματοοικονομική πληροφορία, η οποία θα είναι κατανοητή στους επενδυτές διαφορετικών χωρών. Η τάση προς την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων θα πρέπει να συνεχιστεί με την ενίσχυση της διεθνούς οικονομικής δραστηριότητας, καθώς υπάρχει η γενική παραδοχή ότι οι παγκόσμιες κεφαλαιαγορές θέλουν χρηματοοικονομικές εκθέσεις που να συμμορφώνονται με ένα υψηλής ποιότητας σύνολο “παγκόσμιων λογιστικών προτύπων”, τα οποία θα εφαρμόζονται με συνέπεια από τις διεθνείς και μεγάλες εθνικές επιχειρήσεις με εισηγμένες μετοχές. Το τελευταίο διάστημα, οι ρυθμιστές των αγορών ανά τον κόσμο εξετάζουν ποια πρότυπα να προτείνουν για τις εταιρίες, οι μετοχές των οποίων εισάγονται σε χρηματιστήρια εκτός των συνόρων της χώρας από την οποία προέρχονται. Για πολλά χρόνια, οι υπέρμαχοι των Γενικά Αποδεκτών Λογιστικών Αρχών των Η.Π.Α. (US GAAP) απέρριπταν σταθερά προτάσεις για την μεταστροφή προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), αλλά τα εταιρικά σκάνδαλα στις Η.Π.Α. έχουν υποσκάψει τον ισχυρισμό τους ότι τα US GAAP είναι σταθερά ανώτερα από τα ΔΛΠ. Βλέποντας την κρίση που ξέσπασε σχετικά με την χρηματοοικονομική έκθεση στις Η.Π.Α. το Financial Accounting Standard Board (FASB) συνειδητοποίησε ότι δεν έχει όλες τις απαντήσεις σε όλα τα λογιστικά θέματα. Υπάρχουν κάποια τμήματα των αμερικάνικων προτύπων τα οποία θα μπορούσαν να βελτιωθούν, και μάλιστα εκεί όπου τα ΔΛΠ φαίνεται να είναι περισσότερο βασισμένα σε αρχές και περισσότερο ευπροσάρμοστα.

Κάθε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) τηρεί τα δικά της Λογιστικά

Πρότυπα σύμφωνα με τις Λογιστικές Οδηγίες της Ε.Ε. προσαρμοσμένες με τις λογιστικές διατάξεις της νομοθεσίας περί εταιρειών καθώς και την νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση. (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Η αντιμετώπιση των θεμάτων που είχε μπροστά του ένας Έλληνας ορκωτός Λογιστής γινόταν με βάση τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα, του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, την φορολογική νομοθεσία και το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), πρότυπα τα οποία σύμφωνα με μελέτες και έρευνες ήταν ελλιπή και συνήθως εσφαλμένα λόγω των μη έγκυρων επεμβάσεων του νομοθέτη σύμφωνα με αυτά καθώς και στις παραβιάσεις των λογιστικών αρχών και στα λανθασμένα (νοθεμένα) αποτελέσματα' που διεξήγαγε από τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση προκειμένου να σβήσει τα προαναφερθέντα προβλήματα, να εναρμονίσει τις διαφορές στα λογιστικά πρότυπα και λογιστικές αρχές των διαφορετικών χωρών και να υπάρχει μια αξιόπιστη και συγκρίσιμη κατάσταση περί των οικονομικών στοιχείων μιας επιχείρησης, αποφάσισε να καταστήσει υποχρεωτική από όλες τις χώρες-μέλη, την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) μέσα σ' ένα χρονικό διάστημα που οριοθετείτε μέχρι το 2005. Βέβαια, η ελληνική νομοθεσία με το νόμο 2992/20-3-2002 από 1.1.2003 επέβαλε στις εισηγμένες στο Χ.Α.Α εταιρείες να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π. η. Θεωρούμε κατάλληλη αυτή τη στιγμή να δώσουμε έναν ορισμό των Δ.Λ.Π.

«Οπότε Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) είναι μια επιλεγμένη σειρά γενικά παραδεγμένων Λογιστικών Αρχών , και Μεθόδων που αποβλέπουν στην κατάρτιση και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων των

εταιρειών, ,με εισηγμένες κυρίως τις μετοχές του στο Χρηματιστήριο, μετά από αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και των , υποχρεώσεων στην «εύλογη» αξία τους, ώστε οι παρεχόμενες μ' αυτές χρηματοοικονομικές πληροφορίες να είναι ομοιόμορφες και αξιόπιστες σε Διεθνές επίπεδο».

Το International Accounting Standards Board (IASB), για να επιτύχει τον στόχο της σύγκλισης, εργάζεται στενά με αυτούς που θέτουν τα εθνικά πρότυπα ανά τον κόσμο. Το FASB είναι ένας από τους σημαντικότερους συνεργάτες του IASB. Για αυτό, το θέμα δεν είναι πλέον εάν θα πρέπει να υπάρχει ένα σύνολο διεθνών προτύπων υψηλής ποιότητας, αλλά πότε και πως αυτό θα μπορούσε να επιτευχθεί.

Ακόμα και αν υπάρχουν σημαντικές εθνικές διαφορές με τη μορφή οικονομικών, πολιτικών, πολιτιστικών ή κοινωνικών παραγόντων, θα εξακολουθεί να υπάρχει μια ισχυρή ροπή προς την εναρμόνιση (Lew Jei-Fang, 2005).

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1⁰



1.1 Εισαγωγή

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

Αρχικά γίνεται μια ιστορική ανασκόπηση στα διεθνή πρότυπα. Επίσης παρουσιάζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που ισχύουν στην Ελλάδα το σκοπό τους και το πεδίο εφαρμογής τους, συγχρόνως γίνεται μια αναφορά στα ελληνικά πρότυπα και τις διαφορές που έχουν με τα διεθνή.

Στην συνέχεια συστήνεται μια ξενοδοχειακή επιχείρηση όπου η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων γίνεται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Σκοπό έχει τη σύγκριση των δύο μεθόδων αυτών για να βρεθούν οι διαφορές που προκύπτουν και για την καλύτερη κατανόηση των διεθνών προτύπων με διαφορά από το ενιαίο σχέδιο.

Κατόπιν γίνεται η σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων που προκύπτουν απ' τις διαφορές αυτές, καθώς και τα αποτελέσματα σύγκρισης μεταξύ των διεθνών προτύπων και του ενιαίου γενικού λογιστικού σχεδίου. Τέλος αναφέρονται τα συμπεράσματα της πτυχιακής μας εργασίας.

Με την ολοκλήρωση της πτυχιακής μας εργασίας θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε την κυρία Χατζάκη Μαρία, υπεύθυνη καθηγήτρια της πτυχιακής εργασίας, της οποίας η καθοδήγηση και το ενδιαφέρον έπαιξε καταλυτικό ρόλο στην πορεία διεξαγωγής και ολοκλήρωσης του συγκεκριμένου έργου.

1.2 Ιστορική Ανασκόπηση

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC) ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 στο Λονδίνο, ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας 16 Λογιστικών Σωμάτων εννέα χωρών, της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των ΗΠΑ. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC.

Τον Μάρτιο του 2001, συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός το International Accounting Standards Committee Foundation (ITASCA) με έδρα την πολιτεία Delaware των ΗΠΑ. Ο οργανισμός αυτός αποτελεί την μητρική οντότητα του International Accounting Standards Board, της ανεξάρτητης αρχής που έχει την ευθύνη και την έκδοση Λογιστικών Προτύπων. Στις 1 Απριλίου 2001, η IASC μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board (IASB), για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB). Αυτό ήταν και το αποκορύφωμα της αναδιοργάνωσης που βασίστηκε στις προτάσεις της μελέτης που είχε ως τίτλο “Προτάσεις για τη Δόμηση της IASC στο μέλλον”

Το IASC Foundation είναι ένας ανεξάρτητος οργανισμός που έχει ως κύρια σώματα τους Επιτρόπους (Trustees) και το IASB, όπως επίσης το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (Standards Advisory Council) και την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Standing Interpretations Committee) – η οποία πλέον ονομάζεται International Financial Reporting Interpretation Committee – , όπως φαίνεται και στο παρακάτω οργανόγραμμα.

Επίτροποι (Trustees)

Οι Επίτροποι είναι 19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο, οι οποίοι έχουν ως αρμοδιότητες:

- Να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου Προτύπων,
- Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου,
- Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό
- Να τροποποιούν το καταστατικό

Συμβούλιο (IASB)

Αποτελείται από 14 μέλη και έχει την αποκλειστική ευθύνη για την κατάρτιση και την έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Διεθνών

Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης). Το κριτήριο της επιλογής των μελών είναι η δημιουργία μιας ομάδας που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες, την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές, με σκοπό τη συνεισφορά στην ανάπτυξη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας.

Σύμφωνα με τον Σακέλλη (2005), το Ε.Γ.Λ.Σ., ακόμη και μετά την επιβολή των ΔΛΠ, πρέπει να εξακολουθήσει να αποτελεί τη βάση της λογιστικής στην Ελλάδα από τις επιχειρήσεις που καλούνται να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνες με τα ΔΛΠ

Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (SAC)

Αποτελείται από 30 μέλη, τα οποία προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και επαγγελματικούς χώρους και διορίζονται για τρία έτη, και έχει ως σκοπό την παροχή συμβουλών προς το IASB σχετικά με τα τρέχοντα έργα και την πληροφόρηση του IASB για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες αυτών. Για την επίτευξη αυτών των σκοπών προβλέπονται ανά έτος τρεις τακτικές συνεδριάσεις με το IASB. (Grant Thornton, 2006 Α')

1.3 Σκοπός - Αναγκαιότητα των Δ.Λ.Π. απ' τις επιχειρήσεις

Βασικός στόχος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων παρέχοντας όσο το δυνατόν καλύτερη πληροφόρηση για την οικονομική θέση, οικονομική απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας οικονομικής μονάδας. Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις απευθύνονται στις πληροφοριακές ανάγκες ενός, ευρέος κύκλου χρηστών (μετόχους, πιστωτών, εργαζομένων και του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου) προκειμένου να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Επίσης η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζει συγκρίσιμες Οικονομικές Καταστάσεις τόσο χρονικά και κυρίως μεταξύ του έτους μετάβασης και πλήρους εφαρμογής των προτύπων όσο και μεταξύ των διαφόρων επιχειρήσεων.

Με την εφαρμογή των προτύπων η αγορά προσαρμόστηκε γρήγορα στην επεξεργασία χρηματοοικονομικών πληροφοριών και τα οφέλη απ' την υιοθέτηση των προτύπων από επενδυτές και επιχειρήσεις δεν άργησαν να φανούν. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η εφαρμογή τους στη χώρα μας είχε τόσο θετικές επιπτώσεις όσο και αρνητικές με ισχυρότερες τις θετικές.

Τα οφέλη τα οποία καθιστούν αναγκαία την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. απ' τις επιχειρήσεις αναφέρονται παρακάτω:

α) Απομακρύνθηκαν οι ιδιαιτερότητες του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

β) Η ενημέρωση όλων των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων έγινε ευκολότερη και ακριβέστερη:

ί λόγω της αναλυτικής ετήσιας έκθεσης που ακολουθεί τις Οικονομικές Καταστάσεις.

ii. λόγω της ομοιομορφίας πληροφοριών που συλλέγοντας

γ) Οι Οικονομικές Καταστάσεις έγιναν πιο κατανοητές και αξιοποιήσιμες τόσο σε Ευρωπαϊκό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο παρέχοντας πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας μ' αυτής των άλλων επιχειρήσεων.

δ) Η προσέγγιση των διεθνών χρηματαγορών είναι ευκολότερη και οι διαπραγματεύσεις αποτελεσματικότερες.

ε) Τέλος εξασφαλίζουμε αξιόπιστη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

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

- Αντιμετωπίζονται αδυναμίες όσον αφορά τη διαδικασία απόλυτης κατανόησης και εφαρμογής των προτύπων.
- Η δυσκολία της συλλογής και επεξεργασίας απαιτούμενων πληροφοριών και αναλύσεων.
- Στην έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών με εμπειρία.
- Στην υποτίμηση της δυσκολίας της πρόκλησης από εμπλεκόμενους και φορείς.
- Υπάρχουν σημαντικές διαφορές με την φορολογική νομοθεσία.

1.4 ΓΙΑΤΙ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΕΦΑΡΜΟΣΤΟΥΝ

Είναι γνωστό ότι οι οικονομικές πληροφορίες που δίνονται από τις επιχειρήσεις είναι προσαρμοσμένες πάνω στις απαιτήσεις των τοπικών φορολογικών αρχών. Αυτό δημιουργεί προβλήματα στους επενδυτές αλλά και στους μετόχους των εταιρειών αφού δεν δείχνει την πραγματική οικονομική εικόνα των επιχειρήσεων αλλά την φορολογική εικόνα. Επίσης με δεδομένες τις διαφορές των φορολογικών αρχών από χώρα σε χώρα, δημιουργούνται λανθασμένες εντυπώσεις για μια οικονομική μονάδα, είτε αρνητική είτε θετική, πάντως όχι σωστή.

Τα ΔΛΠ επιτυγχάνουν τους στόχους τους, κυρίως μέσω της ανάπτυξης, της δημοσίευσης και της εφαρμογής τους σε γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις και λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις, απευθύνονται σε πολλούς χρήστες με διαφορετικές ανάγκες και απαιτήσεις πληροφόρησης (π.χ. μέτοχοι, πιστωτές, εποπτικές αρχές, εργαζόμενοι, επενδυτές). Από την άλλη, οι λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές περιέχουν πληροφορίες που παρέχονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού και στόχος τους είναι να υποβοηθήσουν τους χρήστες να κατανοήσουν μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων και να βελτιώσουν την ικανότητά τους να προβαίνουν σε αποδοτικές οικονομικές αποφάσεις.

Τα ΔΛΠ επικεντρώνονται στην αντιμετώπιση ουσιαστών θεμάτων και δεν αποσκοπούν στη ρύθμιση επουσιωδών θεμάτων. Πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολό τους και κάθε περιορισμός στην εφαρμογή

ενός συγκεκριμένου προτύπου επιτρέπεται μόνο αν η δυνατότητα αυτή αναφέρεται στο δημοσιευμένο κείμενο του προτύπου.

Με την εφαρμογή των προτύπων , όσο το δυνατό σε περισσότερες χώρες ή περιοχές του πλανήτη δημιουργούνται κοινά αποδεκτές λογιστικές πρακτικές που είναι αναγνωρίσιμες και αναγνώσιμες από ένα μεγάλο πλήθος ανθρώπων και έτσι αποτρέπουμε την αναρχία που υπάρχει ακόμα και σήμερα στο παγκόσμιο οικονομικό στερέωμα .

1.5 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ

Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα από την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων έχουν μελετηθεί σε βάθος από ειδικούς. Οι μελέτες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η υιοθέτηση κοινών λογιστικών προτύπων θα διευκολύνει τις συγκρίσεις της αποδοτικότητας επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες. Ως αποτέλεσμα θα ενισχυθεί η ροή κεφαλαίων μεταξύ χωρών και θα αυξηθούν ασυμφωνίες εξαγορών και συγχωνεύσεων.

Τα βασικότερα πλεονεκτήματα είναι:

- Η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων των εταιρειών στην τρέχουσα αξία τους και όχι στην ιστορική τους αξία.
- η δυνατότητα κεφαλαιοποίησης και απόσβεσης σε περισσότερα έτη (με ανώτατο όριο τα 20) και για έξοδα διαφήμισης, τεχνολογικής έρευνας και ανάπτυξης
- η δυνατότητα (έστω υπό αυστηρές προϋποθέσεις) αναπροσαρμογής των άυλων παγίων στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη επιβάρυνση ή επαύξηση των αποτελεσμάτων της χρήσης
- τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του παγίου στοιχείου που αφορούν, και δεν αποτελούν άυλο πάγιο ξεχωριστό.
- Ο υπολογισμός των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων και όχι με βάση σταθερούς συντελεστές.
- Η Ενοποίηση όλων των εταιριών οι οποίες πληρούν τον ορισμό συνδεδεμένης επιχείρησης ανεξάρτητα εάν έχουν διαφορετικό αντικείμενο δραστηριότητας.
- Η διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και σε λειτουργικές με αποτέλεσμα οι χρηματοδοτικές (leasing) να καταχωρούνται, για τον μεν μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια, για τον δε εκμισθωτή ως πώληση παγίων.

Μειονεκτήματα των διεθνών λογιστικών προτύπων

Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων έχει όμως και ορισμένα σοβαρά μειονεκτήματα. Πιο συγκεκριμένα, τα νέα πρότυπα λόγω της χρήσης της λογιστικής αποτίμησης σε "δίκαιες τιμές" (fair value accounting), την οποία επιβάλλουν ενδέχεται να οδηγήσουν σε αυξημένη διακύμανση των λογιστικών κερδών και σε αυξημένη πολυπλοκότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι πιθανόν να συμφέρει σε αρκετές περιπτώσεις η μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησής σας σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, για λόγους καλύτερης αποτύπωσης της εταιρείας σας απέναντι σε στρατηγικούς συνεργάτες του εξωτερικού, στις τράπεζες για λήψη νέων πιστώσεων, καθώς και για την είσοδο σε χρηματιστηριακές αγορές όπως η Νέα Χρηματιστηριακή Αγορά Υψηλού Κινδύνου, η AIM, η PLUS κ.ά. Η ΑΤΛΑΝΤΙΣ ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ Α.Ε., με τη βοήθεια συνεργαζόμενων εταιρειών σε όλη την Ελλάδα, είναι σε θέση να σας υποστηρίξει στην παραπάνω διαδικασία.

1.6 ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα αρχίζει με το Ν. 2992/2002, ο οποίος όριζε την εφαρμογή τους από 1.1.2003. στη συνέχεια με νεότερους νόμους 3148/2003 (άρθρο 21) και 3229 (άρθρο 13), η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ορίστηκε για την 1.1.2005. ο τελευταίος νόμος κάνει παραπομπή στον κανονισμό της Ε.Ε. 1725/2003 με τον οποίο υιοθετήθηκαν τα Δ.Λ.Π. σε εκτέλεση των διατάξεων του Κανονισμού του Συμβουλίου 1606/2002. Είναι γνωστό ότι με τον Κανονισμό 1725/2003 (L. 261/13.10.03) δεν υιοθετήθηκαν τα Δ.Λ.Π.32 ΚΑΙ 39.

Στην ανακοίνωση της Επιτροπής που εκδόθηκε στις 13 Ιουνίου 2000 με τίτλο «Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: η μελλοντική πορεία» πρότειναν να καταστεί υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της ΕΕ να καταρτίζουν υποχρεωτικά τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα από το 2005. Στις 17 Ιουλίου, το Συμβούλιο ECOFIN χαιρέτησε αυτή την ανακοίνωση και

τόνισε στα πορίσματά του ότι η συγκρισιμότητα, η αξιοπιστία και η διαφάνεια των λογαριασμών των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων αποτελούν θεμελιώδες στοιχείο της ολοκλήρωσης και της διεθνούς ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών χρηματοπιστωτικών αγορών. Επιπλέον, οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις συμφωνούν με την έγκριση προτύπων ΔΛΠ, δεδομένου ότι αυτό θα διευκολύνει την εμπορευσιμότητα κινητών αξιών, τις διασυννοριακές συγχωνεύσεις και εξαγορές, καθώς και τις πράξεις χρηματοδότησης. Η κοινοτική λογιστική νομοθεσία της δεκαετίας του 1970 πρέπει να ενημερωθεί για να ανταποκριθεί στο αίτημα των σύγχρονων επενδυτών. Συγκεκριμένα, οι τίτλοι μιας εταιρείας συχνά ανήκουν σε επενδυτές προερχόμενους από διάφορα μέρη του κόσμου.

1.6.1 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Από το 2005 όλες οι εισηγμένες εταιρίες της ΕΕ (συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων) πρέπει να εφαρμόζουν διεθνή λογιστικά πρότυπα υψηλής ποιότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν αυτές τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν αυτό το σύστημα στις εταιρικές καταστάσεις τους. Θα είναι ακόμη δυνατόν να επιβάλλουν τη νέα νομοθεσία σε μη εισηγμένες τράπεζες ή ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

Η ΕΕ καταβάλλει κάθε προσπάθεια για την οικοδόμηση κλίματος εμπιστοσύνης στις ευρωπαϊκές κεφαλαιαγορές και για τη βελτίωση της ποιότητας, της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρέχουν οι επιχειρήσεις. Για το σκοπό αυτό, επιδιώκει να προσαρμόσει τους ισχύοντες κοινοτικούς κανόνες για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στις ανάγκες των διεθνών κεφαλαιαγορών.

Σύμφωνα με τη σχετική κοινοτική νομοθεσία, οι εταιρείες πρέπει να καταρτίζουν ετήσιους λογαριασμούς και οι μητρικές εταιρείες να συντάσσουν ενοποιημένους λογαριασμούς και μια ενοποιημένη ετήσια έκθεση, όπου εκτίθεται αναλυτικά η χρηματοοικονομική κατάσταση του ομίλου. Πρόσφατα, η ΕΕ εναρμόνισε τους κοινοτικούς κανόνες υιοθετώντας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ, που καταρτίστηκαν από το «Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» (IASB). Από την 1η Ιανουαρίου 2005, επιβάλλεται, βάσει κανονισμού, η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών κανόνων στις εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Οι διατάξεις αυτές διασφαλίζουν ότι οι μεγάλες ευρωπαϊκές επιχειρήσεις που επιθυμούν να αντλούν κεφάλαια στις διεθνείς αγορές δεν εφαρμόζουν διαφορετικά λογιστικά πρότυπα. Η συμβατότητα μεταξύ των ευρωπαϊκών λογιστικών οδηγιών και των διεθνών λογιστικών προτύπων (ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ) είναι σημαντική ακόμη και για τις μη εισηγμένες εταιρείες.

Τον Οκτώβριο του 2005, η ΕΕ εξέδωσε οδηγία για τον υποχρεωτικό έλεγχο των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών με στόχο την περαιτέρω βελτίωση της αξιοπιστίας των λογαριασμών των εταιρειών.

Σε όλους τους τομείς της λογιστικής, η ΕΕ θα εξακολουθήσει να συνεργάζεται με τους αρμόδιους διεθνείς οργανισμούς: το IASB, τη Διεθνή Ομοσπονδία Ελεγκτών (« International Federation of Accountants » - IFAC), την Παγκόσμια Τράπεζα και τη Διάσκεψη των Ηνωμένων Εθνών για το Εμπόριο και την Ανάπτυξη (ΔΗΕΕΑ-UNCTAD).

1.6.2 ΠΕΡΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ

Οι εταιρείες οι οποίες συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι οι παρακάτω:

A) Ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

Αυτές συντάσσουν:

- τις ατομικές ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Οι μητρικές εταιρείες, πέραν των ατομικών, υποχρεούνται να συντάσσουν και τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα πρότυπα. Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται και για οποιοσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου.

B) Επιχειρήσεις μη εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά που ενοποιούνται.

Υποχρεούνται να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. όταν:

- είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή
- εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

Εφόσον αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.

Οι εταιρείες οι οποίες μπορούν (προαιρετικά) να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι οι εξής:

- οι μη εισηγμένες και οι μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης εφόσον: Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της εταιρείας με απόφαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 3190/1955 και η παραπάνω απόφαση να προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες χρήσεις. Αν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των Προτύπων, η σχετική απόφαση θα ισχύει μέχρι ανακλήσεως της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει πριν από την παρέλευση της πενταετίας.
- η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. από μητρική εταιρεία εγκαταστημένη στην Ελλάδα αυτόματα συνεπάγεται την

υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από όλες τις συνδεδεμένες με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκαταστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

1.7 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο



Επί τριάντα και πλέον χρόνια η Ελλάδα αγωνιζόταν να αποκτήσει το δικό της Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Το 1980 με το Ν. 1041/1980 και το Π.Δ. 1123/1980, η χώρα απέκτησε ένα σύγχρονο και πρωτοποριακό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το 1981 και σε υποχρεωτική εφαρμογή από 1 Ιανουαρίου 1991 για τις εμπορικές εταιρίες και παροχής υπηρεσιών και από 1 Ιανουαρίου 1992 για τις βιομηχανικές και ξενοδοχειακές εταιρίες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές (άρθρο 7, παρ. 1 του Ν. 1882/1990).

Αργότερα, η υποχρέωση τήρησης του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) επεκτάθηκε σε όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ (άρθρο 7, παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992). Παράλληλα, εκπονήθηκαν και τέθηκαν σε υποχρεωτική εφαρμογή τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια: των Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων (Π.Δ. 148/1984), των Τραπεζών (Π.Δ. 384/1992), των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης (Π.Δ. 80/1997), των ΝΠΔΔ (Π.Δ. 205/1998), των Δήμων και Κοινοτήτων (Π.Δ. 315/1999) και των Δημοσίων Μονάδων Υγείας (Π.Δ. 146/2003), ώστε να επιτευχθεί η λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα και να αποκτηθεί μία κοινή λογιστική γλώσσα συνεννόησης μεταξύ Κράτους και φορολογουμένων, καθώς και οικονομικών μονάδων και των επαγγελματικών τους οργανώσεων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. βοήθησε στη μηχανογράφηση των οικονομικών μονάδων, ελαχιστοποίησε το λογιστικό κόστος και συνέβαλε αποτελεσματικά στην ορθολογική διαχείριση και ανάπτυξή τους και δίνει αξιόπιστα στοιχεία συγκρίσιμα διαχρονικά και διακλαδικά, κατάλληλα για την κατάρτιση δεικτών της οικονομίας, στους οποίους βασίζονται κρίσιμες για την χώρα αποφάσεις. Γι' αυτό η καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. χαρακτηρίστηκε ως «λογιστική επανάσταση», η οποία απέφερε στις οικονομικές μονάδες και στην οικονομία της Ελλάδας καρπούς.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο



2.1 Διαφορές Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

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

2.1.1 ΔΛΠ 1 – Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Το ΔΛΠ 1 έχει εφαρμογή για την παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τόσο σε επίπεδο μεμονωμένης επιχειρήσεως, όσο και σε επίπεδο ομίλου επιχειρήσεων, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων, όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων.

2.1.1.1 ΔΛΠ 1

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούνται από τα παρακάτω στοιχεία:

1. Ισολογισμός
2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
3. Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
4. Κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. Επεξηγηματικές Σημειώσεις

Η σύνταξη και η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων τελεί υπό την ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου της επιχείρησης.

2.1.1.2 Ελληνική Νομοθεσία

Στην Ελλάδα το άρθρο 42α του Ν.2190/1920 ορίζει τα περί οικονομικών καταστάσεων σε ότι αφορά τις μεμονωμένες επιχειρήσεις και το άρθρο 100, του ίδιου Νόμου ορίζει τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με το άρθρο 42α τα στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις των μεμονωμένων επιχειρήσεων είναι:

1. Ισολογισμός
2. Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
3. Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων
4. Προσάρτημα

Ενώ σε ότι αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, δεν προβλέπεται η σύνταξη Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων.

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

2.1.1.3 Διαφορές ΔΛΠ 1 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Οι διαφορές που παρατηρούνται σχετικά με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις είναι καταρχήν ότι στην Ελλάδα δεν απαιτείται η σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και το κενό καλύπτεται εν μέρει από τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Όμως στις ενοποιημένες καταστάσεις δεν απαιτείται η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Επομένως, υπάρχει πιθανότητα να

περιλαμβάνονται σφάλματα στις κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως που δημοσιεύονται, τα οποία ούτε από τους ελεγκτές μπορούν πάντοτε να επισημαίνονται, αλλά και όταν επισημαίνονται δεν υπάρχει το σαφές πλαίσιο, ώστε να γίνεται πάντοτε η αναγκαία λογιστική εγγραφή.

Σχετικά με τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα ΔΛΠ πρέπει να περιλαμβάνουν:

- Παρουσίαση πληροφοριών για τις βάσεις κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επελέγησαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.
- Γνωστοποίηση των πληροφοριών που απαιτούνται από τα ΔΛΠ, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις.
- Παροχή πρόσθετων πληροφοριών που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Στο μέτρο που αυτό είναι εφικτό, οι σημειώσεις πρέπει να παρουσιάζονται με συστηματικό τρόπο. Κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία των σημειώσεων.

Επίσης, πρέπει να γνωστοποιούνται, αν αυτό δεν γίνεται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, η έδρα και η νομική μορφή της επιχείρησης, η χώρα ίδρυσης, μια περιγραφή της φύσης των εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων της, η επωνυμία της μητρικής αν πρόκειται για όμιλο επιχειρήσεων και ο αριθμός των εργαζομένων στο τέλος της χρήσης ή ο μέσος όρος κατά τη διάρκεια αυτής.

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

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

2.1.2 ΔΛΠ 2 – Αποθέματα

Το ΔΛΠ 2 έχει ως σκοπό να καθορίσει το πλαίσιο παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης. Παράλληλα, παρέχει κατευθύνσεις για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους, την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο στα αποτελέσματα της χρήσης, καθώς και την πιθανή αποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους. Επίσης, το ΔΛΠ 2 καθορίζει και τις πληροφορίες που αφορούν τα αποθέματα και θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

2.1.2.1 ΔΛΠ 2

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 2, τα αποθέματα αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία, μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πωλήσεως κατά την συνήθη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος ολοκλήρωσης της παραγωγής και της πώλησής τους. Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με βάση τις μεθόδους FIFO ή μέσου σταθμικού κόστους, εκτός των αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή ή που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, στα οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.

Επίσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2, στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

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

Τέλος, το ΔΛΠ 2 επιτρέπει την χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων για αποθέματα (ή κατηγορίες αποθεμάτων) τα οποία διαφέρουν μεταξύ τους.

2.1.2.2 Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με τον Ν. 2190/1920 τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως (για αγοραζόμενα) ή κόστους παραγωγής τους (για ιδιοπαραγόμενα), της τρέχουσας τιμής τους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού.

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

2.1.2.3 Διαφορές ΔΛΠ 2 και Ελληνικής Νομοθεσίας

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

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

Για την αποτίμηση των αποθεμάτων το ΔΛΠ 2 αναφέρει ότι τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής αξίας ρευστοποίησης και δεν χρησιμοποιείται η κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού τρέχουσα τιμή. Αντιθέτως, η Ελληνική νομοθεσία προβλέπει την

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

2.1.2.4 Παράδειγμα

Ο Όμιλος της εταιρίας **CENTRIC ΠΟΛΥΜΕΣΑ Α.Ε.**⁶ κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ επανεκτίμησε την αξία των αποθεμάτων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 2. Λόγω της επανεκτίμησης η Καθαρή Θέση της εταιρίας την 1/1/2005 εμφανίζεται μειωμένη κατά € 318.457,76, σε σχέση με την Καθαρή Θέση όπως αυτή είχε απεικονισθεί σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Στην επόμενη σελίδα εμφανίζεται ο πίνακας προσαρμογών της Καθαρής Θέσης έναρξης περιόδου 2005 και 2004, μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ
ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1.1.2005 ΚΑΙ 1.1.2004 ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ, ΜΕΤΑΞΥ
ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Ε.Λ.Π.) ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Δ.Λ.Π.)

	<u>31-12-04</u>
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου (1/01/2005 και 1/01/2004 αντίστοιχα) με τα ΕΛΠ	<u>6.612.764,18</u>
Προσαρμογές των ΔΠΧΠ :	
Διαγραφή αναπόσβεστης αξίας μηχανημάτων προς καταστροφή	-177.437,81
Διαγραφή αναπόσβεστης αξίας άυλων περιουσιακών στοιχείων	-238.540,22
Επίδραση από επανεκτίμηση αποθεμάτων	-318.457,76
Διαγραφή επισφαλών πελατών	-
	1.252.334,13
Διαγραφή επισφαλών χρεωστών	-846.986,78
Πρόβλεψη αποζημίωση προσωπικού βάσει αναλογιστικής μελέτης	-30.995,00
Τακτοποίηση πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών	30.775,70
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων	334.319,96
	-
Σύνολο προσαρμογών	<u>2.499.656,04</u>
ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	
(1/1/2005 & 1/1/2004) ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ & ΔΠΧΠ	<u>4.113.108,14</u>

2.1.3 ΔΛΠ 7 – Καταστάσεις Ταμειακών Ροών

Το ΔΛΠ 7 θέτει το πλαίσιο αρχών και κανόνων που θα πρέπει να ακολουθούνται κατά τη σύνταξη των Καταστάσεων Ταμειακών Ροών.

2.1.3.1 ΔΛΠ 7

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών θεωρείται ως αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, η οποία απεικονίζει τις ταμειακές ροές κατά την διάρκεια της χρήσεως. Οι ταμειακές ροές κάθε επιχείρησης ταξινομούνται σε τρεις επιμέρους κατηγορίες.

- ◆ **Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες.** Είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης, καθώς και οι άλλες δραστηριότητες, οι οποίες δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μπορούν να εμφανιστούν είτε με την χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου, όπου εμφανίζονται οι ακαθάριστες πληρωμές (π.χ. προς προμηθευτές κλπ) και εισπράξεις (πχ. από πελάτες κλπ), ή με την χρησιμοποίηση της έμμεσης μεθόδου, με βάση την οποία το κέρδος ή η ζημία της περιόδου αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής φύσεως, των δεδουλευμένων εισπράξεων ή πληρωμών, καθώς και στοιχείων εξόδων ή εσόδων, που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.
- ◆ **Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες.** Είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα. Στις επενδυτικές δραστηριότητες θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά οι πληρωμές και εισπράξεις από την αγορά ή πώληση παγίων, συμμετοχών και χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων (συμπεριλαμβανομένων και των συμμετοχών σε θυγατρικές), καθώς και χορηγούμενες προκαταβολές και δάνεια προς τρίτους και εξοφλήσεις αυτών (πλην δανείων τα οποία χορηγούνται από πιστωτικά ιδρύματα).
- ◆ **Ταμειακές Ροές από Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες.** Είναι οι δραστηριότητες, που καταλήγουν σε μεταβολή στο μέγεθος και την συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης. Στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες πρέπει να εμφανίζονται χωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις, που προκύπτουν από την έκδοση ή εξαγορά μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής, από την

έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων κλπ. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να διευκρινίσουμε ότι ταμειακά διαθέσιμα είναι τα μετρητά ή οι καταθέσεις της επιχείρησης, οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα, και ταμειακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά διαθέσιμων και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους. Ακόμη, το ΔΛΠ 7 ορίζει ότι οι ταμειακές ροές, οι οποίες προέρχονται απόφόρους εισοδήματος, πρέπει να εμφανίζονται χωριστά μέσα στην κατηγορία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, εκτός αν μπορούν να συσχετισθούν με μία από τις δύο άλλες κατηγορίες.

Επίσης, οι χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες, οι οποίες δεν καταλήγουν σε ταμειακές ροές (π.χ. αγορά παγίου εξοπλισμού με έκδοση δανείου, κεφαλαιοποίηση δανειακών υποχρεώσεων), δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση ταμειακών ροών αλλά θα πρέπει να γνωστοποιούνται χωριστά κατά τρόπο που να παρέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες. Θα πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται χωριστά τα ποσά των σημαντικών ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων, τα οποία κατέχονται από την επιχείρηση και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο (π.χ. χρηματικά διαθέσιμα θυγατρικής, η οποία λειτουργεί σε ξένη χώρα στην οποία υφίστανται συναλλαγματικοί περιορισμοί).

2.1.3.2 Ελληνική Νομοθεσία

Στην Ελλάδα η σύνταξη της Κατάστασης Ταμειακών Ροών δεν προβλεπόταν από την Ελληνική Νομοθεσία και παρά μόνο το 2000 σύμφωνα με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στον Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές εμφανίζονται με βάση την έμμεση μέθοδο (καθαρές ροές από πληρωμές και εισπράξεις), ενώ δεν προβλέπεται η χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου (αναμόρφωση κερδών χρήσεως).

2.1.3.3 Παράδειγμα

Στην επόμενη σελίδα παρατίθεται η Κατάσταση Ταμειακών Ροών, όπως προβλέπεται από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (σύμφωνα με την Έμμεση Μέθοδο), του Ομίλου και της εταιρίας **FOURLIS A.E.**7 για τις διαχειριστικές χρήσεις 2004 και 2005. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 7 από τις εισηγμένες εταιρίες δεν επηρέασε την Καθαρή τους Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ (ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΚΑΙ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ) ΓΙΑ ΤΙΣ ΧΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΕΛΗΞΑΝ 31/12/2005 ΚΑΙ 31/12/2004

(Ποσά σε χιλιάδες Ευρώ)

Σημ	Ο Όμιλος		Η Εταιρεία	
	Χρήση 2005	Χρήση 2004	Χρήση 2005	Χρήση 2004
Λειτουργικές δραστηριότητες				
Καθαρό κέρδος προ φόρων	28.546	40.689	8.160	17.396
Αναπροσαρμογές :				
Αποσβέσεων	7.027	6.310	34	35
Ζημιών από Προβλέψεις, συναλ/κές διαφορές κλπ.	4.978	3.665	35	1.629
Κέρδη από πώληση παγίων	(27)	(3.352)	0	(2.320)
Ζημιές από πώληση παγίων	13	18	0	0
Εσόδων από επενδύσεις	0	(19.849)	(9.334)	(19.638)
Χρεωστικών τόκων	8.839	12.053	524	1.112
Πιστωτικών τόκων	(1.578)	(1.811)	(1)	(6)
Λειτουργικά κέρδη προ μεταβολών κεφαλαίου κίνησης	47.798	37.723	(582)	(1.792)
Μεταβολή λογαριασμών αποθεμάτων	(21.191)	(8.100)	0	0
Μεταβολή λογαριασμών πελατών και λοιπών απαιτήσεων	(17.889)	(18.324)	(203)	1.238
Μεταβολή λογαριασμών υποχρεώσεων	(25.810)	3.723	(227)	(2.247)
Χρηματικά διαθέσιμα από λειτουργική δραστηριότητα	(17.092)	15.022	(1.012)	(2.801)
Καταβληθέντες χρεωστικοί τόκοι	(8.473)	(10.454)	(545)	(1.112)
Καταβληθείς φόρος εισοδήματος	(6.170)	(2.112)	(1.555)	(109)
Καθαρά χρηματικά διαθέσιμα από λειτουργικές δραστηριότητες	(31.735)	2.456	(3.112)	(4.022)
Επενδυτικές δραστηριότητες				
Εισπράξεις από πωλήσεις ακινήτων, βιομηχανοστασίων και εξοπλισμού	534	12.163	0	9.250
Εισπράξεις από πωλήσεις επενδύσεων	907	38.170	0	35.482
Εισπραχθέντες τόκοι	1.480	1.548	0	5
Εισπραχθέντα μερίσματα	0	1.774	9.334	3.079
Εξαγορές θυγατρικών-συγγενών κλπ.	(500)	(16.897)	(500)	(16.958)
Αγορά ακίνητης περιουσίας, βιομηχανοστασίων και εξοπλισμού	(2.548)	(19.234)	(4)	(4)
Αγορά άλλων επενδύσεων	(2)	(9.150)	(2)	(8.250)
Αγορά άυλων	(55)	(377)	0	(2)
Ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες	(184)	7.997	8.828	22.602
Χρηματοδοτικές δραστηριότητες				
Εισπράξεις από εκδοθέντα / αναληφθέντα δάνεια	345.571	93.019	120.523	6.500
Αποπληρωμές δανείων	(330.292)	(102.300)	(121.192)	(25.045)
Πληρωμές υποχρεώσεων από χρηματοδοτικές μισθώσεις	(2.646)	(2.479)	0	0
Πληρωθέντα μερίσματα	(5.266)	(149)	(5.090)	0
Ταμιακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	7.367	(11.909)	(5.759)	18.545
Καθαρή αύξηση / μείωση χρηματικών διαθεσίμων και ισοδύναμων αυτών	(24.552)	(1.456)	(43)	35
Χρηματικά διαθέσιμα και ισοδύναμα αυτών την 1η Ιανουαρίου	32.912	34.592	133	98
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα μη ενοποιούμενων εταιρειών	0	(241)	0	0
Επίδραση των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών επί των χρηματικών διαθεσίμων	36	17	0	0
Χρηματικά διαθέσιμα και ισοδύναμα αυτών την 31η Δεκεμβρίου	8.396	32.912	90	133

2.1.4 ΔΛΠ 8 – Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως , βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους

Το ΔΛΠ 8 έχει ως στόχο να καθορίσει την κατάταξη, γνωστοποίηση, καθώς και τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό ορισμένων οικονομικών γεγονότων, έτσι ώστε όλες οι επιχειρήσεις να χειρίζονται τα γεγονότα αυτά με συνέπεια και να ενισχύεται η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων τόσο της ίδιας της επιχείρησης από χρήση σε χρήση, όσο και της επιχείρησης σε σχέση με αυτές των άλλων επιχειρήσεων. Επίσης, το ΔΛΠ 8 καθορίζει και τις πληροφορίες που απαιτούνται σχετικά με την αλλαγή λογιστικών πολιτικών ή τον εντοπισμό λαθών προηγούμενων χρήσεων, η οποία και θα πρέπει να περιλαμβάνεται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

2.1.4.1 ΔΛΠ 8

Πιο συγκεκριμένα, το ΔΛΠ 8 αναφέρει ότι το κέρδος ή η ζημιά της χρήσεως αποτελείται από δύο στοιχεία:

- Το κέρδος ή τη ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες και
- Τα έκτακτα κονδύλια

Το κέρδος ή η ζημιά από τις συνήθεις δραστηριότητες δημιουργείται από τα έσοδα και έξοδα, τα οποία αφορούν τον τομέα εργασιών της επιχείρησης. Ωστόσο, υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες απαιτείται ξεχωριστή αναφορά και γνωστοποίηση των εσόδων και εξόδων (π.χ. όταν συντρέχει υποτίμηση αποθεμάτων ή παγίων ή αντιλογισμός τέτοιων προβλέψεων, δαπάνες ή προβλέψεις αναδιάρθρωσης μίας επιχείρησης, διακοπή μίας εμπορικής δραστηριότητας, δικαστικός συμβιβασμός, άλλες αντιστροφές προβλέψεων κλπ).

Έκτακτα κέρδη / ζημιές

Τα έκτακτα κέρδη ή ζημιές εμφανίζονται στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης σε ξεχωριστή γραμμή, κάτω από το λειτουργικό αποτέλεσμα και αναλύεται η φύση τους στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις. Τα έκτακτα αποτελέσματα αφορούν σε γεγονότα τα οποία είναι εξαιρετικά σπάνια, απρόβλεπτα και πέραν από κάθε επήρεια και έλεγχο. (π.χ. ζημιές από φυσικές καταστροφές ή αποποίηση/απαλλοτρίωση περιουσιακών στοιχείων)

Αναθεώρηση λογιστικών εκτιμήσεων

Οι λογιστικές εκτιμήσεις και κρίσεις απαιτούνται για την διενέργεια προβλέψεων (απαιτήσεων, αποθεμάτων, ωφέλιμης ζωής παγίων κλπ). Μία λογιστική εκτίμηση μπορεί να αναθεωρηθεί μεταγενέστερα λόγω μεταβολής των συνθηκών στις οποίες βασίστηκαν οι εκτιμήσεις ή λόγω νέων πληροφοριών. Η διαφορά από την μεταβολή αυτή λογίζεται είτε στα αποτελέσματα χρήσης που γίνεται η αναθεώρηση, είτε σε μελλοντικές χρήσεις. Επίσης, συμπεριλαμβάνεται στην ίδια κατηγορία της καταστάσεως αποτελεσμάτων που υπήρχε και η προηγούμενη εκτίμηση.

Θεμελιώδη λογιστικά σφάλματα

Θεμελιώδεις θεωρείται ένα λογιστικό λάθος εξαιτίας του οποίου δεν θεωρούνται αξιόπιστες οι οικονομικές καταστάσεις μίας ή περισσότερων προγενέστερων χρήσεων. Συνήθως όταν εντοπίζεται και διορθώνεται ένα σημαντικό λογιστικό λάθος σε μεταγενέστερη περίοδο, τότε η διόρθωση αυτή γίνεται δια μέσου του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέο» και επανασυντάσσονται διορθωμένες συγκριτικές καταστάσεις σαν να υπήρχε η διόρθωση, εκτός εάν είναι αδύνατον να γίνει αυτό. Για τη διόρθωση αυτή απαιτείται γνωστοποίηση στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις. Εναλλακτικά επιτρέπεται, εάν το σφάλμα δεν έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις, ο λογισμός της διόρθωσης του σφάλματος να γίνει στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης χωρίς ανάλογη υποχρεωτική επανασύνταξη των προηγούμενων περιόδων, οπότε απαιτείται πλήρης γνωστοποίηση στις Σημειώσεις.

Αλλαγή σε λογιστικές αρχές

Αλλαγή σε λογιστικές αρχές επιτρέπεται μόνο όταν:

- Απαιτείται από νόμο
- Απαιτείται από αλλαγή σε Λογιστικό Πρότυπο
- Πρέπει να αποδοθεί ορθότερα κάποια συναλλαγή και πράξη

Η αλλαγή εφαρμόζεται αναδρομικά, δια μέσου του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού «Αποτέλεσμα εις νέο», και ανασυντάσσεται η συγκριτική πληροφορία των παρελθουσών χρήσεων, εφόσον είναι εφικτό, διαφορετικά λογίζεται στα αποτελέσματα χρήσης, οπότε απαιτείται σύνταξη pro-forma οικονομικών συγκριτικών καταστάσεων, ενώ απαιτείται και γνωστοποίηση στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

2.1.4.2 Ελληνική Νομοθεσία

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

2.1.4.3 Διαφορές ΔΛΠ 8 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Οι διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ ΔΛΠ 8 και ΕΛΠ είναι ότι, καταρχήν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 εάν γίνει εκουσίως μεταβολή στις λογιστικές πολιτικές, τότε η μεταβολή θα πρέπει να εφαρμοστεί αναδρομικά, ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ η μεταβολή δεν εφαρμόζεται αναδρομικά.

Όσον αφορά τις λογιστικές εκτιμήσεις στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει σαφής ορισμός και η επίδραση της μεταβολής μίας λογιστικής εκτίμησης μπορεί να καταχωρηθεί μόνο στα Αποτελέσματα Χρήσεως (αναλόγως αν αφορά μόνο την χρήση που έγινε η μεταβολή ή και μεταγενέστερες). Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 εκτός από την καταχώρηση στα Αποτελέσματα Χρήσεως, εάν η επίδραση μεταβολής μίας λογιστικής εκτίμησης αφορά στοιχείο της καθαρής θέσης τότε καταχωρείται στην Καθαρή Θέση.

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

2.1.5 ΔΛΠ 10 – Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού

Το ΔΛΠ 10 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό που απαιτείται για τα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Επίσης, καθορίζει τις πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εκδόθηκαν, καθώς και τα γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία αυτή.

2.1.5.1 ΔΛΠ 10

Το ΔΛΠ 10 ορίζει ως γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού, τα γεγονότα εκείνα τα οποία επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας κλεισίματος του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις για δημοσίευση. Τα γεγονότα αυτά μπορεί να είναι **διορθωτικά** (παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού) ή **μη διορθωτικά** (ενδεικτικά συνθηκών τα οποία προέκυψαν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού). Η επιχείρηση θα πρέπει να αναμορφώνει τις οικονομικές της καταστάσεις για μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού γεγονότα τα οποία παρέχουν απόδειξη ότι προϋπήρχαν της ημερομηνίας του Ισολογισμού. Αντίθετα δεν θα πρέπει να αναμορφώνονται οι οικονομικές καταστάσεις για γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας κλεισίματος του Ισολογισμού, επειδή δεν αφορούν τις συνθήκες που υπήρχαν την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού. Το ΔΛΠ 10 καθορίζει, επίσης, τον λογιστικό χειρισμό, καθώς και τις πληροφορίες που θα πρέπει να παρέχει μία επιχείρηση ως προς τη διανομή μερισμάτων. Αν τα μερίσματα προς κατόχους τίτλων προτείνονται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, η επιχείρηση δεν θα πρέπει να τα καταχωρεί ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα μερίσματα αυτά θα πρέπει να γνωστοποιούνται (σύμφωνα με το ΔΛΠ 1) είτε στον Ισολογισμό σαν διάθεση μέσα στα στοιχεία της καθαρής θέσης ή στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Ακόμη, το ΔΛΠ 10 ορίζει ότι αν η Διοίκηση μιας εταιρίας προτίθεται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού να ρευστοποιήσει την επιχείρηση είτε να παύσει την λειτουργία της ή δεν έχει άλλη εναλλακτική πραγματική λύση από το να πράξει τα παραπάνω, οι οικονομικές καταστάσεις δεν θα πρέπει να καταρτίζονται με βάση την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητάς της Απαιτείται γνωστοποίηση (ΔΛΠ 1) αν οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί με βάση την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας της επιχείρησης, ή η Διοίκηση είναι ενήμερη για ουσιώδεις αβεβαιότητες οι οποίες μπορούν να επηρεάσουν την ικανότητα της επιχείρησης να εξακολουθήσει τις δραστηριότητές της.

Όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 10 θα πρέπει να γνωστοποιείται από την επιχείρηση η ημερομηνία της έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων καθώς και το ποιός έδωσε αυτήν την έγκριση. Σε περίπτωση που οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης ή άλλοι έχουν την δυνατότητα τροποποίησης των οικονομικών καταστάσεων μετά την έκδοσή τους το γεγονός αυτό θα πρέπει να γνωστοποιείται.

Τέλος, αν μία επιχείρηση λαμβάνει πληροφορίες μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού σχετικά με συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία αυτή, θα πρέπει να ενημερώνονται αντίστοιχα οι γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις πληροφορίες αυτές.

2.1.5.2 Ελληνική Νομοθεσία

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

2.1.5.3 Διαφορές ΔΛΠ 10 και Ελληνικής Νομοθεσίας

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

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

2.1.5.4 Παραδείγματα

Πρώτο

Η εταιρία **FOURLIS A.E.**⁹ αναφέρει ως γεγονός μεταγενέστερο της ημερομηνίας κλεισίματος του Ισολογισμού της χρήσεως 2005, την περίπτωση μίας εταιρίας, η οποία ιδρύθηκε από θυγατρική της FOURLIS A.E. στις 16/11/2005, αλλά την πρώτη της διαχειριστική χρήση θα την κλείσει στις 31/12/2006 και το Μετοχικό της Κεφάλαιο καταβλήθηκε στις 16/1/2006.

Δεύτερο

Ο Όμιλος **ΑΤΤΙΚΑ**¹⁰, σύμφωνα με το ΔΛΠ 10, μετέθεσε τα πληρωτέα μερίσματα και τις αμοιβές του Διοικητικού Συμβουλίου στον χρόνο έγκρισής τους από την Γενική Συνέλευση των μετόχων, η οποία λαμβάνει χώρα μετά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού. Όπως φαίνεται και στον παρακάτω πίνακα η ανακατάταξη αυτή των μερισμάτων και των αμοιβών στην Καθαρή Θέση οδήγησε στην αύξηση αυτής κατά € 11.614.000, σε σχέση με το ποσό της Καθαρής Θέσης σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ (1.1.2005 ΚΑΙ 1.1.2004) ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (ΕΛΠ) ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (ΔΛΠ)

	ΟΜΙΛΟΣ	
	01/01/2005	01/01/2004
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου, εξαιρουμένων των δικαιωμάτων μειοψηφίας, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	362.635	337.161
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων	(107)	(3)
Προσαρμογή αποσβέσεων παγίων στοιχείων με βάση την ωφέλιμη ζωή	1.433	1.247
Διαγραφή εξόδων πολυετούς απόσβεσης	(1.639)	(3.366)
Απεικόνιση ομολογιακού δανείου σύμφωνα με τα ΔΛΠ	(912)	(1.325)
Αποτίμηση συμμετοχών	287	(287)
Απεικόνιση πωλήσεων παγίων επί πιστώσει σύμφωνα με τα ΔΛΠ	170	136
Προσαρμογή συμβάσεων Leasing κατά τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ	397	67
Μετάθεση πληρωτέων μερισμάτων στον χρόνο έγκρισής τους από την Γ.Σ.	11.559	7.775
Μετάθεση Αμοιβών Δ.Σ. στον χρόνο έγκρισής τους από την Γ.Σ.	55	55
Αναγνώριση των λογιστικών συναλλαγματικών διαφορών στην κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως	35	(737)
Αναγνώριση δεδουλευμένων παροχών προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης	161	149
Αλλαγή μεθόδου ενοποίησης θυγατρικής	774	(134)
Προσαρμογή λογαριασμών προβλέψεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ	(2.044)	
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου, εξαιρουμένων των δικαιωμάτων μειοψηφίας, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.	372.804	340.738

2.1.6 ΔΛΠ 11 – Κατασκευαστικές Συμβάσεις

Το ΔΛΠ 11 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων και των εξόδων στις συμβάσεις κατασκευής έργων, οι οποίες ορίζονται σε χρονικό ορίζοντα που υπερβαίνει το έτος (αρχίζουν και τελειώνουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους).

2.1.6.1 ΔΛΠ 11

Οι συμβάσεις κατασκευής έργων θα πρέπει να αντιμετωπίζονται σε επίπεδο κάθε μίας ξεχωριστής σύμβασης (εκτός εάν οι συμβάσεις έχουν συναφθεί σαν ένα ενιαίο σύνολο ή αποτελούν στην πραγματικότητα μέρος ενός ενιαίου προγράμματος με γενικό όριο κέρδους). Τα συμβατικά έσοδα και έξοδα θα πρέπει να αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης του έργου (percentage of completion) κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού όταν η έκβαση της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Σε περίπτωση μη αξιόπιστης εκτίμησης του αποτελέσματος της σύμβασης το κόστος θα πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιήθηκε και το έσοδο θα πρέπει να καταχωρείται μόνο στην έκταση που το πραγματοποιημένο συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί. Οποιαδήποτε αναμενόμενη ζημία από την σύμβαση κατασκευής θα πρέπει να επιβαρύνει άμεσα τα αποτελέσματα.

Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες απαιτούνται από την επιχείρηση είναι:

- Το ποσό του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε στα έσοδα της χρήσης
- Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε στην χρήση
- Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του ποσοστού ολοκλήρωσης των συμβάσεων σε εξέλιξη
- Για τις συμβάσεις σε εξέλιξη θα πρέπει να γνωστοποιούνται το συγκεντρωτικό ποσό των δαπανών που έγιναν και των κερδών που καταχωρήθηκαν (μείον τις καταχωρηθείσες ζημίες) καθώς και το ποσό των προκαταβολών που εισπράχθηκαν και των παρακρατήσεων
- Το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για το συμβατικό έργο ως απαίτηση
- Το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για το συμβατικό έργο ως υποχρέωση
- Κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση ή απαίτηση

2.1.6.2 Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, οι μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας την μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου ή με βάση την μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου. Η συνήθης, όμως, μέθοδος λογιστικοποίησης είναι η αναγνώριση του εσόδου με βάση τις τιμολογήσεις, οι οποίες ακολουθούν τις αντίστοιχες πιστοποιήσεις. Το κόστος καταχωρείται στη χρήση στην οποία πραγματοποιείται, ενώ τυχόν μελλοντικές ζημίες δεν αναγνωρίζονται.

2.1.7 ΔΛΠ 12 – Φόροι Εισοδήματος

Το ΔΛΠ 12 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό τόσο των τρεχουσών, όσο και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών που θα προκύψουν από:

- την μελλοντική ανάκτηση (ή διακανονισμό) της λογιστικής αξίας στοιχείων του ενεργητικού (ή υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό μίας επιχείρησης.
- συναλλαγές και άλλα οικονομικά γεγονότα της τρέχουσας χρήσης που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης.

Επίσης, στο ΔΛΠ 12 αναπτύσσονται οι έννοιες της τρέχουσας και της αναβαλλόμενης φορολογίας και οι κανόνες υπολογισμού και αναγνώρισής τους. Ακόμη, το ΔΛΠ 12 καθορίζει και τις πληροφορίες σχετικά με τους φόρους εισοδήματος που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

2.1.7.1 ΔΛΠ 12

Το ΔΛΠ 12 ορίζει ότι ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσης και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά. Επίσης, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί του λογιστικού αποτελέσματος και αφού ληφθούν υπόψη οι μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης υπολογισμού. Ο φόρος που αντιστοιχεί στις προσωρινές (temporary) διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών εξόδων/εσόδων, λογίζεται στα αποτελέσματα της

χρήσης που αφορά και υπολογίζεται σαν διαφορά στοιχείων του ισολογισμού μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης αυτών.

Όταν μία χρονική διαφορά κλείσει, τότε αντιλογίζεται και ο αντίστοιχος αναβαλλόμενος φόρος, που είχε λογισθεί όταν είχε προκύψει αρχικά η διαφορά. Ωστόσο, για την αναγνώριση αναβαλλόμενου εισπρακτέου/συμψηφιστέου φόρου, πρέπει να υπάρχει βεβαιότητα ότι η εταιρεία θα είναι κερδοφόρα, όταν μελλοντικά κλείσει η χρονική διαφορά αυτή, έτσι ώστε να συμψηφίσει την απαίτηση με την φορολογική υποχρέωση.

Σε περίπτωση ενδεχόμενης φορολογικής υποχρέωσης, η οποία ενδέχεται να συμβεί μόνο κατόπιν αποφάσεων της διοίκησης της εταιρείας (π.χ. διανομή ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών για τα οποία πρέπει να πληρωθεί φόρος) τότε δεν υπάρχει υποχρέωση λογισμού του αναβαλλόμενου φόρου, αλλά μόνο γνωστοποίηση αυτού στις οικονομικές καταστάσεις. Στο ΔΛΠ 12 αναφέρεται ρητά ότι απαγορεύεται η προεξόφληση αναβαλλόμενων χρεωστικών ή πιστωτικών φόρων.

Παράλληλα, χρησιμοποιείται ο φορολογικός συντελεστής ο οποίος πιθανολογείται ότι θα ισχύει κατά την πραγματοποίηση της χρονικής διαφοράς. Εάν οι χρονικές διαφορές αφορούν στοιχεία καθαρής θέσης, τότε και ο αναβαλλόμενος φόρος επ' αυτών θα λογισθεί απευθείας στην καθαρή θέση και όχι στα αποτελέσματα. Επιπλέον, σχετικές με το ΔΛΠ 12 είναι και δύο διερμηνείες, η 21 και 25. Η πρώτη αναφέρει ότι ο αναβαλλόμενος φόρος που αναλογεί σε πάγια που αναπροσαρμόζονται σε τρέχουσες αξίες αλλά δεν αποσβένονται, πρέπει να υπολογίζεται στην αξία η οποία θα προκύψει από την ρευστοποίησή τους (πώληση) και όχι από την απόσβεσή τους επειδή ακριβώς δεν αποσβένονται. Η δεύτερη αναφέρει ότι αν υπάρξουν αλλαγές στο ευρύτερο φορολογικό καθεστώς, είτε στην εταιρεία είτε στους μετόχους έτσι ώστε οι φορολογικές υποχρεώσεις να είναι διαφορετικές, τότε η διαφορά που προκύπτει πρέπει να λογιστικοποιείται στα αποτελέσματα, εκτός εάν η αλλαγή αφορά στοιχεία που έχουν λογιστικοποιηθεί στην καθαρή θέση, οπότε ο φόρος λογίζεται ανάλογα.

2.1.7.2 Ελληνική Νομοθεσία

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

εισοδήματος αποτελεί «βάρος εταιρικό» και λογίζεται διαμέσου του πίνακα διανομής κερδών.

2.1.7.3 Διαφορές ΔΛΠ 12 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 ο φόρος εισοδήματος συνιστά δαπάνη που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία ο φόρος εισοδήματος δεν συνιστά έξοδο και επομένως δεν διαμορφώνει το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως, αλλά αποτελεί συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό. Κατά το ΔΛΠ 12 ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο, ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία δεν γίνεται καμία τέτοια διάκριση. Επίσης, κατά το ΔΛΠ 12 η ζημία χρήσεως, η οποία μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσεως, εγκλείει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην επόμενη χρήση που θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός. Η απαίτηση αυτή καταχωρείται όταν είναι βέβαιο και εκτός πάσης αμφιβολίας ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει κέρδη στο μέλλον, ώστε να καταστεί εφικτός ο συμψηφισμός της απαίτησης. Από την άλλη, κατά τα ΕΛΠ δεν εξετάζεται ούτε καταγράφεται λογιστικά το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέο ζημίες.

2.1.8 ΔΛΠ 14 – Αναφορές ανά κλάδο / τομέα

Το ΔΛΠ 14 καθορίζει τις αρχές παροχής οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα, έτσι ώστε να βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην:

- ❖ Καλύτερη κατανόηση της απόδοσης της επιχείρησης κατά το παρελθόν.
- ❖ Καλύτερη εκτίμηση των κινδύνων και των αποδόσεων της επιχείρησης.
- ❖ Διαμόρφωση εμπειριστατωμένων κρίσεων για την επιχείρηση.

Επιπλέον, το ΔΛΠ 14 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις, σχετικά με τις οικονομικές πληροφορίες κατά παρουσιαζόμενο τομέα, οι οποίες πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις.

2.1.8.1 ΔΛΠ 14

Το ΔΛΠ 14 προβλέπει ότι κάθε εισηγμένη επιχείρηση που έχει περισσότερους από έναν επιχειρησιακούς τομείς (business segments) ή γεωγραφικούς τομείς δράσης, πρέπει να δείχνει αναλυτικά τα αποτελέσματα ανά τομέα (και ανά γεωγραφική περιοχή) καθώς επίσης το σύνολο των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που αντιστοιχούν στα τμήματα αυτά. Το επίπεδο σημαντικότητας για την δημιουργία τμήματος είναι 10% επί του συνόλου. Επίσης, όλα τα τμήματα πρέπει να είναι τουλάχιστον ίσα με το 75% των συνολικών εσόδων της εταιρείας. Η κατά τομέα πληροφόρηση πρέπει να καταρτίζεται σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για την κατάρτιση και παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων της επιχείρησης. Ακόμη, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από κοινού από δύο ή περισσότερους τομείς πρέπει να κατανέμονται στους τομείς, μόνο αν τα σχετικά έσοδα και έξοδά τους κατανέμονται επίσης σε αυτούς τους τομείς. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι η υιοθέτηση του ΔΛΠ 14 δεν επηρεάζει την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσης των επιχειρήσεων που το εφαρμόζουν.

2.1.8.2 Ελληνική Νομοθεσία

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

2.1.9 ΔΛΠ 15 :ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ

ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΑΛΛΑΓΗΣ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ

Οι αξιώσεις παρουσίασης του προτύπου αυτού δεν θεωρούνται αναγκαίες για τις εταιρίες για τις οποίες που ετοιμάζουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, ούτως ώστε να θεωρείται ότι συμμορφώνονται πλήρως με τις απαιτήσεις των προτύπων αυτών.

Σκοπός του προτύπου είναι η απεικόνιση της επίδρασης την οποία είναι πιθανόν να έχουν οι μεταβολές του δείκτη τιμών στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως μιας επιχείρησης όπως και της οικονομικής θέσης ή κατάστασης της επιχείρησης. Το πρότυπο αυτό είναι γενικά αποδεκτό κυρίως σε περιοχές όπου παρουσιάζονται σημαντικές αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες. Η απλότητα και η δυνατότητα παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων με την εφαρμογή του ιστορικού κόστους παρέχουν τη δυνατότητα καλύτερης και ευρύτερης κατανόησης των στοιχείων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

2.1.10 ΔΛΠ 16 – Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

Το ΔΛΠ 16 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινήτοποιήσεων και χειρίζεται θέματα όπως η αναγνώριση των ενσώματων ακινήτοποιήσεων, ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας, οι αποσβέσεις και η μείωση της αξίας τους. Μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 για πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατασκευάζει ή αναπτύσσει για μελλοντική χρήση, με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως επένδυση σε ακίνητα, όταν δεν ικανοποιούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως Επενδύσεις σε Ακίνητα του ΔΛΠ 40. Επιπλέον, το ΔΛΠ 16 καθορίζει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις και οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

2.1.10.1 ΔΛΠ 16

Το ΔΛΠ 16 ορίζει ως ενσώματες ακινητοποιήσεις τα υλικά πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για λειτουργικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεων. Επίσης, ορίζει ως απόσβεση τη συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η αρχική καταχώριση ενός ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου γίνεται σύμφωνα με το κόστος κτήσης του, ωστόσο τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα δεν αποτελούν κοστολογικό στοιχείο του παγίου. Στη περίπτωση που διενεργούνται δαπάνες για το εν λόγω πάγιο, οι οποίες αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένονται από αυτό, οι δαπάνες αυτές προσαυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου. Οποιαδήποτε άλλη δαπάνη σχετιζόμενη με το πάγιο, βαρύνει τα έξοδα της χρήσης. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 η μεταγενέστερη αποτίμηση από την αρχική καταχώριση γίνεται με δύο μεθόδους: **την Βασική και την Εναλλακτική.**

A) Βασική μέθοδος (Μέθοδος Κόστους):

Σύμφωνα με την Βασική Μέθοδο οι ενσώματες ακινητοποιήσεις εμφανίζονται στο κόστος κτήσης, μειωμένες με τις σωρευμένες αποσβέσεις τους και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

B) Εναλλακτική μέθοδος (Μέθοδος Αναπροσαρμογής):

Στην Εναλλακτική Μέθοδο του ΔΛΠ 16 ορίζεται ότι σε τακτά χρονικά διαστήματα η λογιστική αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζεται στην εύλογη αξία τους, έτσι ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές. Οι αναπροσαρμογές αυτές για τα ακίνητα, πρέπει να γίνονται με βάση εκτίμηση που αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές, ενώ για τα μηχανήματα να γίνονται με βάση την αγοραία αξία τους. Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου, θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται ολόκληρη η κατηγορία στην οποία αυτό το πάγιο ανήκει. Το ποσό της αναπροσαρμογής πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση ιδιαίτερου λογαριασμού της καθαρής θέσης, εκτός αν αυτή η αναπροσαρμογή αντιστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση, οπότε και καταχωρείται στα έσοδα. Όσον αφορά τις αποσβέσεις, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι ένα πάγιο πρέπει να αποσβένεται σύμφωνα με την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, έτσι ώστε η δαπάνη αποσβέσεως να συσχετίζεται με τα αντίστοιχα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν την χρησιμοποίησή του. Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου προσδιορίζεται από τις εκτιμήσεις της επιχείρησης, η οποία λαμβάνει υπ' όψη της την αναμενόμενη φυσιολογική φθορά του και την τεχνική του απαξίωση. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικός, όπως και η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται. Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί

επαρκώς τις βάσεις αποτίμησης των παγίων, τις μεθόδους και τους συντελεστές απόσβεσης, την κίνηση των λογαριασμών των παγίων μέσα στη χρήση, την ύπαρξη βαρών και δεσμεύσεων επ' αυτών και στοιχεία για τυχόν αναπροσαρμογές αξιών που έγιναν. Ορίζεται, επίσης, από το ΔΛΠ 16 ότι απομειώσεις ή ζημίες στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων, σχετικές απαιτήσεις για πληρωμές αποζημιώσεως από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή αντικατάστασης περιουσιακών στοιχείων είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να λογιστικοποιούνται διακεκριμένα. Η χρηματική ή μη αποζημίωση από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν ή χάθηκαν, πρέπει να λογιστικοποιείται σαν έσοδο όταν αυτή λαμβάνεται και απαγορεύεται να λογίζεται σαν έσοδο επόμενων χρήσεων ή μειωτικά της ζημιάς του παγίου. Τέλος, κατά το ΔΛΠ 16, το κόστος μιας σημαντικής επιθεώρησης ή μιας γενικής επισκευής ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, πρέπει να επιβαρύνει τα αποτελέσματα **της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται εκτός αν:**

- Η επιχείρηση έχει διαπιστώσει ως ένα ξεχωριστό συνθετικό μέρος του περιουσιακού στοιχείου ένα ποσό που αφορά μια σημαντική επιθεώρηση ή επισκευή του, το οποίο έχει ήδη αποσβεστεί, έτσι ώστε να αντανακλάται η ανάλωση των ωφελειών.
- Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- Το κόστος της σημαντικής επιθεώρησης ή γενικής επισκευής στην επιχείρηση μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

2.1.10.2 Ελληνική Νομοθεσία

Το ΕΓΛΣ και ο Ν. 2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης τους προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, με εξαίρεση τα έξοδα κτήσεως ακινήτων, τα οποία χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 299/2003, το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές, ενώ όσα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν χρησιμοποιούνται δεν αποσβένονται.

Επίσης, φορολογικοί νόμοι επιτρέπουν και επιταχυνόμενες αποσβέσεις. Οι εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων συνήθως, αποσβένονται στη διάρκεια του συμβολαίου μίσθωσης. Όμως συχνά αποσβένονται 20% ετησίως. Αναπροσαρμογή της αξίας επιτρέπεται μόνο στην ειδική περίπτωση που ορίζει ο Ν. 2065/1992, ο οποίος προβλέπει την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ως υποχρεωτικά

διενεργούμενη κάθε 4 χρόνια, με βάση συντελεστές που ορίζονται από Υπουργικές Αποφάσεις

2.1.10.3 Διαφορές ΔΛΠ 16 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα (ΔΛΠ 16), σε ακίνητα προς επένδυση (ΔΛΠ 40) και κατεχόμενα προς πώληση πάγια περιουσιακά στοιχεία (ΔΠΧΠ 5). Αντιθέτως, το ΕΓΛΣ παρακολουθεί όλες τις ενσώματες ακινητοποιήσεις χωρίς να τις διακρίνει. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται μόνο όταν πιθανολογείται ότι από τα στοιχεία θα προέλθουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και το κόστος του κάθε στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Από την άλλη, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι ενσώματες ακινητοποιήσεις καταχωρούνται μόνο όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητά τους. Κατά το ΔΛΠ 16 στην αξία αρχικής καταχώρησης ενός ακινήτου συμπεριλαμβάνονται εκτός από την συμβολαιογραφική αξία, τα έξοδα κτήσης και οι τόκοι δανείων της κατασκευαστικής περιόδου. Κατά τα ΕΛΠ, ωστόσο, οι δαπάνες αυτές αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως. Όσον αφορά την μεταγενέστερη αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, το ΔΛΠ 16 καθορίζει δύο μεθόδους, όπως προείπαμε. Η Βασική μέθοδος (αποτίμηση στο κόστος κτήσης) προβλέπεται και από την Ελληνική Νομοθεσία. Η Εναλλακτική μέθοδος κατά την οποία αποτιμώνται οι ενσώματες ακινητοποιήσεις στην εύλογη αξία τους, δεν ακολουθείται στην Ελλάδα, παρά μόνο προβλέπεται η ανά τετραετία αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών (Ν. 2065/1992). Επίσης, δίνεται η δυνατότητα να εφαρμοστεί η μέθοδος της εύλογης αξίας από τις εταιρίες που έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ και μόνο για τα ακίνητα (άρθρο 15 Ν. 3229/2004). Η προκύπτουσα υπεραξία υποβάλλεται σε ήπια φορολογία, ενώ με το ΔΛΠ 16 η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρείται στην Καθαρή Θέση. Επιπλέον, το ΔΛΠ 16 προβλέπει ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις υπόκεινται σε απομείωση, όταν η λογιστική τους αξία μειωθεί κάτω από το ανακτήσιμο ποσό, ενώ κατά τα ΕΛΠ σε περίπτωση υποτίμησης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου διενεργείται πρόβλεψη, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται να είναι διαρκής (άρθρο 45 Ν. 2190/1920). Σχετικά με τις αποσβέσεις, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι η απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου γίνεται με βάση την ωφέλιμη ζωή του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Τα ΕΛΠ, ωστόσο, ορίζουν ότι οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που προβλέπονται από το ΠΔ 299/2003, οι οποίοι δεν ανταποκρίνονται συνήθως στην οικονομική ωφέλιμη ζωή των στοιχείων. Επίσης, κατά το ΔΛΠ 16 κάθε τμήμα στοιχείου των

ενσώματων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά, αρκεί το κόστος του να είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, ενώ κατά τα ΕΛΠ η ανάλυση των σύνθετων παγίων περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση των φορολογικό συντελεστή απόσβεσης των στοιχείων. Επιπλέον, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι όταν σημαντικά ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός πληρούν τον ορισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων ή όταν είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν μόνο για ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, τότε αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ενσώματες ακινητοποιήσεις. Τα ΕΛΠ, όμως, ορίζουν ότι τα ανταλλακτικά εντάσσονται πάντοτε στην κατηγορία των αποθεμάτων και επιβαρύνουν το κόστος ή τα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την ανάλυσή τους. Τέλος, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι το κόστος αντικατάστασης και το κόστος επιθεώρησης επαυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων ακινητοποιήσεων, και η αναπόσβεστη αξία των μερών που αντικαθίστανται και το τυχόν αναπόσβεστο κόστος προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφονται. Τα ΕΛΠ, από την μεριά τους, ορίζουν ότι το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει το κόστος κτήσης των παγίων μόνο αν οι δαπάνες χαρακτηριστούν ως δαπάνες βελτίωσης και το κόστος των μερών που αντικαθίστανται δεν διαγράφεται. Επιπρόσθετα, το κόστος της επιθεώρησης βαρύνει τα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται ή είναι δυνατόν να χαρακτηριστούν ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

2.1.11 ΔΛΠ 17 – Μισθώσεις

Το ΔΛΠ 17 καθορίζει τη λογιστική των μισθώσεων. Το ΔΛΠ 17 περιγράφει τις λογιστικές πολιτικές που θα πρέπει να εφαρμόζονται καθώς και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις, τόσο από την πλευρά του μισθωτή, όσο και από την πλευρά του εκμισθωτή.

2.1.11.1 ΔΛΠ 17

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 οι χρηματοδοτικές μισθώσεις (finance or capital leases) απεικονίζονται ως απαιτήσεις και είναι αυτές κατά τις οποίες οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν μεταβιβασθεί στον μισθωτή. Επομένως, το ελάχιστο σύνολο των μισθωμάτων που πρόκειται να εισπραχθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, πλέον της υπολειμματικής αξίας των

εκμισθωμένων παγίων, κεφαλαιοποιούνται και εμφανίζονται ως απαιτήσεις κατά πελατών.

Τα έσοδα από τις μισθώσεις αναγνωρίζονται τμηματικά καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης και λογίζονται στα έσοδα από τόκους.

Το ΔΛΠ 17 ορίζει ότι για να χαρακτηριστεί μία μίσθωση ως χρηματοδοτική, θα πρέπει να τηρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

- Μεταβίβαση κυριότητας εκμισθωμένου παγίου στον μισθωτή κατά τη λήξη της μίσθωσης.
- Παρέχεται στο μισθωτή η δυνατότητα αγοράς του παγίου στο τέλος της μίσθωσης σε αξία σημαντικά χαμηλότερη από την αναμενόμενη αγοραία αξία του παγίου και υπάρχει πρόθεση αγοράς του παγίου από πλευράς μισθωτή.
- Η διάρκεια μίσθωσης καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του παγίου ανεξάρτητα από μεταβίβαση κυριότητας ή μη.
- Η παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι μεγαλύτερη ή περίπου ίση από την αγοραία αξία του παγίου ανεξάρτητα από μεταβίβαση κυριότητας ή μη.

Επίσης, το ΔΛΠ 17 ορίζει ότι **στα βιβλία του εκμισθωτή:**

- Το σύνολο των τοκοχρεωλυτικών μισθωμάτων απεικονίζεται σαν απαίτηση και πιστώνεται με τα εισπραττόμενα μισθώματα.
- Το σύνολο των τόκων των μισθωμάτων πιστώνεται σε λογαριασμό εσόδων επομένων χρήσεων (unearned income) και μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

Ενώ στα βιβλία του μισθωτή:

- Το μισθωμένο πάγιο απεικονίζεται στα πάγια και πιστώνεται σχετική υποχρέωση. Κεφαλαιοποιείται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τρέχουσας αξίας των παγίων που μισθώνονται και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μελλοντικών μισθωμάτων.
- Το μέρος του τοκοχρεωλυτικού μισθώματος που αφορά κεφάλαιο μειώνει τη σχηματισθείσα υποχρέωση.
- Το μέρος του μισθώματος που αφορά τόκους μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως σαν χρηματοοικονομικό έξοδο.
- Το πάγιο αποσβένεται βάσει της ωφέλιμης ζωής του. Στην περίπτωση που δεν πρόκειται να μετεβιβασθεί η κυριότητα, αποσβένεται στη μικρότερη περίοδο μεταξύ ωφέλιμης ζωής και διάρκειας μίσθωσης.

Πώληση και επαναμίσθωση

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

2.1.11.2 Ελληνική Νομοθεσία

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

2.1.11.3 Διαφορές ΔΛΠ 17 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Όπως αναφέραμε και νωρίτερα η κυριότερη διαφορά μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ είναι ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν γίνεται διάκριση μεταξύ λειτουργικής και χρηματοοικονομικής μίσθωσης και όλες οι μισθώσεις θεωρούνται λειτουργικές. Επομένως, τα μισθώματα καταχωρούνται από τον μισθωτή στα έξοδα και από τον εκμισθωτή στα έσοδα, όταν το έξοδο ή το έσοδο πραγματοποιείται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου.

2.1.11.4 Παράδειγμα

Ο Όμιλος ΤΕΡΝΑ¹⁵ αναγνώρισε στον Ισολογισμό τα πάγια που αποκτήθηκαν με συμβάσεις χρηματοδοτικών μισθώσεων, αφού με βάση τα ΕΛΠ οι χρηματοδοτικές μισθώσεις αναγνωρίζονταν ως λειτουργικές. Η αναγνώριση αυτή είχε θετική επίδραση στην Καθαρή Θέση και στα Αποτελέσματα Χρήσης του Ομίλου. Συγκεκριμένα, στις 31/12/2004 η Καθαρή Θέση εμφανίζεται αυξημένη κατά € 246.000 και τα Αποτελέσματα Χρήσεως κατά € 2.195.000, σε σχέση με τα ποσά της Καθαρής Θέσης και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως που εμφανίζονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ
ΠΕΡΙΟΔΟΥ (1.1.2005 και 1.1.2004) ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΠ

	ΟΜΙΛΟΣ ΤΕΡΝΑ	
	31.12.2004	1.1.2004
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	189.455	156.234
Αναγνώριση πρόβλεψης αποζημίωσης προσωπικού σύμφωνα με το ΔΠΛ 19	201	(1.290)
Αποτίμηση σε εύλογες αξίες επενδυτικών ακινήτων & πάγιων στοιχείων	12.004	10.884
Διαγραφή ασώματων ακινητοποιήσεων	(7.727)	(10.510)
Αναγνώριση μακροχρόνιων συμβάσεων κατασκευαστικών έργων σύμφωνα με το ΔΛΠ11	(7.257)	(2.357)
Λογισμός αναβαλλόμενων φόρων	3.705	5.245
Αναγνώριση χρηματοδοτικών μισθώσεων	246	(1.949)
Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων	(12.270)	(12.972)
Μεταφορά επιχορηγήσεων σε έσοδα επομένων χρήσεων	(12.822)	(12.165)
Αναλογική ενοποίηση Κ/Ξ & λοιπών εταιρειών	851	(1.030)
Λοιπές	(192)	-
Αναγνώριση μερίσματος 2003 σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.	10.112	7.814
Αύξηση αποσβέσεων μετά από αναθεώρηση (Σημ. 3.κγ)	(582)	
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	175.724	137.904

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ
ΠΕΡΙΟΔΟΥ (31.12.2004) ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΠ**

	ΟΜΙΛΟΣ ΤΕΡΝΑ 31.12.2004
	<hr/>
Αποτελέσματα περιόδου σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	56.345
Αναγνώριση πρόβλεψης αποζημίωσης προσωπικού σύμφωνα με το ΔΠΛ 19	1.491
Αποτίμηση σε εύλογες αξίες επενδυτικών ακινήτων & πάγιων στοιχείων	327
Διαγραφή ασώματων ακινητοποιήσεων	2.784
Αναγνώριση μακροχρόνιων συμβάσεων κατασκευαστικών έργων σύμφωνα με το ΔΛΠ11	(4.901)
Ενσωμάτωση Εταιρειών που δεν ενοποιούνται στα ΕΛΠ	5.947
Αναγνώριση χρηματοδοτικών μισθώσεων	2.195
Πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων	659
Λοιπές	(756)
Αποτελέσματα περιόδου σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	<hr/> 64.091 <hr/>

2.1.12 ΔΛΠ 18 – Έσοδα

Το ΔΛΠ 18 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και οικονομικών γεγονότων. Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισής τους. Τα έσοδα κατά κανόνα αναγνωρίζονται όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση και τα οφέλη αυτά μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Η έμφαση στην οικονομική ουσία της συναλλαγής και όχι κατ' ανάγκη στον νομικό τύπο, είναι η κεντρική ιδέα που εισάγεται στη λογιστική των εσόδων, όπως αυτή καθορίζεται από της αρχές των ΔΛΠ.

Επιπλέον, το ΔΛΠ 18 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τα έσοδα, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

2.1.12.1 ΔΛΠ 18

Το ΔΛΠ 18 πρέπει να εφαρμόζεται για την **παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από:**

- ο πώληση αγαθών
- ο παροχή υπηρεσιών
- ο χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.

Το ΔΛΠ 18 δεν εξετάζει έσοδα που προκύπτουν από:

- ο Συμβάσεις κατασκευής έργων (ΔΛΠ 11)
- ο Μισθωτήρια συμβόλαια (ΔΛΠ 17)
- ο Μερίσματα από επενδύσεις που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης (ΔΛΠ 28)
- ο Ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών επιχειρήσεων (ΔΠΧΠ 4)
- ο Μεταβολές στην εύλογη αξία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή από τη διάθεσή τους (ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39)
- ο Μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
- ο Την αρχική καταχώρηση και τις μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα (ΔΛΠ 41)
- ο Την αρχική καταχώρηση γεωργικής παραγωγής (ΔΛΠ 41)
- ο Εξόρυξη μεταλλευμάτων (ΔΠΧΠ 6)

Το ΔΛΠ 18 ορίζει ως Έσοδο τη μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών οφελών στη διάρκεια της χρήσης, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης και οδηγεί σε αύξηση των Ιδίων

Κεφαλαίων (δεν περιλαμβάνονται εισφορές κεφαλαίου από τους μετόχους ή εταίρους). Επίσης, ορίζει ως Εύλογη Αξία το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαχθεί, ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ μερών που έχουν πλήρη γνώση των στοιχείων μιας αντικειμενικής συναλλαγής. Ενώ, δεν θεωρούνται έσοδο ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων.

Αποτίμηση του εσόδου

Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλοντικών εισπράξεων εφαρμόζοντας ένα τεκμαρτό επιτόκιο. Η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας και του ονομαστικού ποσού καταχωρείται ως έσοδο τόκου.

Πώληση αγαθών

Το έσοδο από πώληση αγαθών πρέπει να λογίζεται όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη από την κυριότητα των αγαθών.
- Η επιχείρηση δεν σχετίζεται με την κυριότητα των πωλούμενων αγαθών.
- Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.
- Τα οικονομικά οφέλη πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- Τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν για την συναλλαγή μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα.

Παροχή υπηρεσιών

Η καταχώριση του εσόδου που σχετίζεται με την παροχή υπηρεσιών, πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσεως της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. όταν παράλληλα πληρούνται οι προϋποθέσεις της αξιόπιστης εκτίμησης του εσόδου και των αντίστοιχων δαπανών. Η επιχείρηση πρέπει παράλληλα να εφαρμόζει μια αξιόπιστη μέθοδο εκτίμησης του σταδίου ολοκλήρωσεως της συναλλαγής και να αναμένει αξιόπιστα τα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

Τόκοι, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα

Τα ανωτέρω έσοδα πρέπει να λογίζονται με βάση τους ακόλουθους κανόνες:

- Οι τόκοι θα αναγνωρίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (ΔΛΠ 39)
- Τα δικαιώματα θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, ανάλογα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης

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

Η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 18:

- Τις λογιστικές μεθόδους που εφαρμόζει για την καταχώριση των εσόδων, καθώς επίσης και του τρόπου προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης των συναλλαγών που αφορούν σε παροχή υπηρεσιών.
- Το ποσό της κάθε σημαντικής κατηγορίας εσόδων, που έχουν καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- Το ποσό των εσόδων που προκύπτει από ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών, το οποίο συμπεριλαμβάνεται σε κάθε σημαντική κατηγορία εσόδων.

2.1.12.2 Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία **τα έσοδα προέρχονται, κυρίως, από τις εξής δραστηριότητες της επιχείρησης:**

- Πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων
- Πωλήσεις υπηρεσιών
- Επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις, εκτός εκείνων που χορηγούνται για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- Επενδύσεις των διαθεσίμων κεφαλαίων της επιχείρησης

Επίσης, σύμφωνα με τα ΕΛΠ ως Έσοδο ορίζεται η εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες αγοραστική δύναμη που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Ακόμη, βάσει της ελληνικής πρακτικής, γίνεται εγγραφή στα βιβλία για πράξεις ανταλλαγής αγαθών και υπηρεσιών.

2.1.12.3 Διαφορές ΔΛΠ 18 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 για να καταχωρηθεί το έσοδο από πώληση αγαθών θα πρέπει να ισχύουν οι προϋποθέσεις που αναφέραμε προηγουμένως, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία το αντίτιμο της πώλησης είναι έσοδο από τη στιγμή που η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη. Σχετικά με τα έσοδα από τόκους, κατά το ΔΛΠ 18 οι τόκοι καταχωρούνται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου και υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Και κατά τα ΕΛΠ τα έσοδα από τόκους καταχωρούνται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, αλλά δεν υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Όσον αφορά, τέλος, τα μερίσματα, το ΔΛΠ 18 ορίζει ότι όταν διανέμονται μερίσματα από τα προ της απόκτησης των μετοχών καθαρά κέρδη, τα μερίσματα αυτά μειώνουν το κόστος αγοράς των

μετοχών. Ενώ, κατά τον Ν. 2190/1920 σε κάθε περίπτωση τα μερίσματα συνιστούν έσοδα, έστω και αν προέρχονται από κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί από τη διανέμουσα εταιρία πριν την απόκτηση των μετοχών από τον μέτοχο.

2.1.13 ΔΛΠ 19 – Παροχές σε Εργαζομένους

Το ΔΛΠ 19 καθορίζει τη λογιστική απεικόνιση και τις γνωστοποιήσεις που θα χρειαστεί να διενεργηθούν για τις παροχές από έναν εργοδότη στους εργαζομένους, εκτός εκείνων στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π. 2 (Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών). Σύμφωνα με το ΔΛΠ 19, **οι παροχές σε εργαζομένους χωρίζονται σε τέσσερις μεγάλες κατηγορίες:**

1. Βραχυχρόνιες παροχές σε εργαζομένους.
2. Παροχές λόγω λήξης της εργασιακής σχέσης.
3. Παροχές μετά τη λήξη της απασχόλησης.
4. Άλλες μακροχρόνιες παροχές σε εργαζομένους.

2.1.13.1 ΔΛΠ 19

Το ΔΛΠ 19 ορίζει ότι θα πρέπει να γίνει διαχωρισμός των συστημάτων παροχών προς τους υπαλλήλους της που έχει κάθε επιχείρηση σε

- i. Υπεσχημένων παροχών και
- ii. Καθορισμένων καταβολών

Το καταστατικό του «ταμείου» και οι τυχόν ειδικές συμβάσεις με την εταιρεία καθορίζουν την ανωτέρω φύση. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 στις περιπτώσεις συμμετοχής της εταιρείας σε «ταμείο» υπεσχημένων παροχών, πρέπει η εταιρεία να αναγνωρίσει με μορφή πρόβλεψης την υποχρέωση που της αναλογεί. Δεν αρκεί, όμως, μόνο η νομική υποχρέωση για διενέργεια πρόβλεψης αλλά και η τυχόν ηθική και εμπράγματο υποχρέωση που έχει και απορρέει από την πρακτική που ακολουθεί η εταιρεία για αυτό το σκοπό. Επίσης, το ΔΛΠ 19 ορίζει ότι το ποσό της πρόβλεψης για μελλοντικές υπεσχημένες παροχές πρέπει να υπολογίζεται με αναλογιστική μελέτη σε κάθε ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού και μόνο με την μέθοδο της «προεξοφλημένης πιστωτικής μονάδας», και τη χρήση προεξοφλητικού επιτοκίου απόδοσης ομολόγου υψηλής ποιότητας και ρευστότητας.

2.1.13.2 Ελληνική Νομοθεσία

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

2.1.13.3 Διαφορές ΔΛΠ 19 και Ελληνικής Νομοθεσίας

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

Επίσης, όσον αφορά τις περιπτώσεις που άπτονται του ΔΛΠ 26, δεν υπάρχει τίποτα ειδικό στην Ελληνική Νομοθεσία, αλλά ακολουθείται η γενική αρχή του Ν. 2190/1920.

2.1.14 ΔΛΠ 20 – Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης

Το ΔΛΠ 20 καθορίζει τον τρόπο αναγνώρισης, λογιστικής παρακολούθησης και γνωστοποίησης των κρατικών επιχορηγήσεων και άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης.

Συγκεκριμένα, **τα βασικά σημεία που πραγματεύεται το πρότυπο είναι:**

- Η έννοια των κρατικών επιχορηγήσεων.
- Η λογιστική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων και ο τρόπος απεικόνισης αυτών στις οικονομικές καταστάσεις.
- Ο χρόνος και τα κριτήρια αναγνώρισης των κρατικών επιχορηγήσεων.

Επίσης, το ΔΛΠ 20 καθορίζει και τις πληροφορίες σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις που αναγνωρίζει μία επιχείρηση, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

2.1.14.1 ΔΛΠ 20

Καταρχήν, το ΔΛΠ 20 καθορίζει τις παρακάτω έννοιες:

Κράτος: αναφέρεται στο Δημόσιο, στις δημόσιες υπηρεσίες και σε παρόμοιες τοπικές, εθνικές ή διεθνείς αρχές.

Κρατική υποστήριξη: είναι τα άμεσα μέτρα που λαμβάνονται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή κατηγορία επιχειρήσεων.

Κρατική επιχορήγηση: είναι η ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με την μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση, η οποία είναι επιδεκτική αποτίμησης και δίνεται ως ανταπόδοση τήρησης ορισμένων όρων που σχετίζονται με την λειτουργία της.

Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία: είναι εκείνες που αφορούν την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ενώ όσες δεν σχετίζονται με αυτά αφορούν επιχορηγήσεις Αποτελεσμάτων.

Χαριστικά Δάνεια: είναι εκείνα για τα οποία ο δανειστής κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις παραιτείται από την εξόφλησή τους.

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

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

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

Επίσης, το ΔΛΠ 20 ορίζει ότι η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί την ακολουθούμενη λογιστική μέθοδο αναφορικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις, την φύση και την έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και τους ανεκπλήρωτους όρους και τα λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει καταχωρηθεί.

2.1.14.2 Ελληνική Νομοθεσία

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

2.1.14.3 Διαφορές ΔΛΠ 20 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 η αρχική καταχώριση των κρατικών επιχορηγήσεων γίνεται μόνο όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ η επιχορήγηση καταχωρείται όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθεί, ενώ δεν εξετάζεται η βεβαιότητα συμμόρφωσης της επιχείρησης με τους όρους της επιχορήγησης.

Κατά το ΔΛΠ 20 οι επιχορηγήσεις για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού καταχωρούνται είτε στην πίστωση του λογαριασμού έσοδα επομένων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των επιχορηγούμενων στοιχείων ενεργητικού, ενώ δεν επιτρέπεται η απευθείας καταχώριση των επιχορηγήσεων σε λογαριασμό καθαρής θέσης. Κατά την Ελληνική Νομοθεσία όμως, η επιχορήγηση καταχωρείται απευθείας στην πίστωση λογαριασμού καθαρής θέσης, ενώ δεν παρέχεται η δυνατότητα καταχώρισης της επιχορήγησης στην πίστωση των επιχορηγούμενων στοιχείων.

Όσον αφορά τις επιχορηγήσεις για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών, κατά το ΔΛΠ 20 είναι δυνατό να καταχωρηθούν στην πίστωση λογαριασμού εσόδου ή στην πίστωση των λογαριασμών των δαπανών στις οποίες αφορούν οι επιχορηγήσεις. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν επιτρέπεται η καταχώριση της επιχορήγησης στην πίστωση του λογαριασμού της οικείας δαπάνης, αλλά καταχωρούνται πάντα στα έσοδα. Για τις

επιχορηγήσεις που δίνονται από το κράτος στην επιχείρηση για την κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών, το ΔΛΠ 20 ορίζει ότι πρέπει να λογίζονται ως ανόργανα έσοδα της χρήσεως στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξής τους. Κατά τα ΕΛΠ η επιχορήγηση καταχωρείται στην πίστωση αρμόδιων υπολογαριασμών του λογαριασμού οργανικών εσόδων «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» του ΕΓΛΣ. Σχετικά με άλλες μορφές επιχορηγήσεων το ΔΛΠ 20 αναφέρει ότι η επιχορήγηση που δεν εισπράττεται αλλά εκπίπτει από τις υποχρεώσεις προς το δημόσιο, εξομοιώνεται με εισπραττόμενη επιχορήγηση. Από την άλλη, σύμφωνα με την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία η μείωση της φορολογίας δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επιχορήγηση. Επίσης, το ΔΛΠ 20 κάνει αναφορά σε Χαριστικό Δάνειο από το Δημόσιο το οποίο εξομοιώνεται με επιχορήγηση. Στην Ελλάδα δεν συνηθίζεται τέτοια μορφής επιχορήγηση.

2.1.15 ΔΛΠ 21 – Επιδράσεις αλλαγών στις τιμές ξένου συναλλάγματος

Το ΔΛΠ 21 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό για την αναγνώριση και γνωστοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης, των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και των εργασιών στο εξωτερικό. Το ΔΛΠ 21 εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του εξωτερικού, οι οποίες περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης. Επίσης, το ΔΛΠ 21 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις επιδράσεις από τις μεταβολές στις τιμές του συναλλάγματος, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

2.1.15.1 ΔΛΠ 21

Καταρχήν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 ορίζεται ως νόμισμα λειτουργίας το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση. Στη συνέχεια το ΔΛΠ 21 ορίζει ότι στη ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού, τα νομισματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας με βάση την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος και τα μη-νομισματικά στοιχεία (που

εκφράζονται σε ιστορικό κόστος) μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν λογίζονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα.

Συμμετοχή σε θυγατρική εταιρεία σε ξένο νόμισμα:

Οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση τέλους χρήσης λογίζονται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση και κατά την πώληση της συμμετοχής αυτής μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

Εάν υπάρχει υποχρέωση σε ξένο νόμισμα με σκοπό να αντισταθμίσει το συναλλαγματικό κίνδυνο της συμμετοχής σε ξένο νόμισμα, τότε οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση αυτής της υποχρέωσης λογίζονται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού στη καθαρή θέση, έως ότου πωληθεί η συμμετοχή οπότε και μεταφέρονται στα αποτελέσματα.

Για την ενσωμάτωση ισολογισμού υποκαταστήματος ή αυτοτελούς οικονομικής κατάστασης σε ξένο νόμισμα στις κύριες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας που ανήκει, το ΔΛΠ 21 καθορίζει την ακόλουθη διαδικασία:

- ❖ Όλο το ενεργητικό και όλο το παθητικό μετατρέπονται στο νόμισμα αναφοράς με την ισοτιμία κλεισίματος.
- ❖ Τα έσοδα και έξοδα μετατρέπονται στο νόμισμα αναφοράς με βάση τις ισοτιμίες που αυτά ιστορικά αναγνωρίστηκαν.
- ❖ Όλες οι προκύψασες συναλλαγματικές διαφορές λογίζονται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση.

2.1.15.2 Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία όλα τα στοιχεία (νομισματικά και μη) μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος.

Όσον αφορά τις συμμετοχές σε θυγατρικές σε ξένο νόμισμα ή την ενσωμάτωση ισολογισμού υποκαταστήματος ή αυτοτελούς οικονομικής κατάστασης σε ξένο νόμισμα στις κύριες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Ωστόσο, η συνηθέστερη πρακτική είναι αυτή των ΔΛΠ.

2.1.15.3 Διαφορές ΔΛΠ 21 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 τα μη νομισματικά στοιχεία που εμφανίζονται στα βιβλία με την εύλογη αξία τους σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται με τις ισοτιμίες που ίσχυαν όταν προσδιορίστηκαν οι εύλογες αξίες. Η Ελληνική Νομοθεσία, ωστόσο, δεν επιτρέπει την απεικόνιση στην εύλογη αξία τους τα μη νομισματικά στοιχεία. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν καταχωρούνται συνήθως, στα Αποτελέσματα Χρήσεως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 21. Κατά την Ελληνική

Νομοθεσία οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως, εκτός από αυτές που προέρχονται από δάνεια ή πιστώσεις που διατέθηκαν για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες είναι δυνατό να αντιμετωπιστούν ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης. Οι μη πραγματοποιημένες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων μεταφέρονται υπό μορφή πρόβλεψης στην επόμενη χρήση, οπότε μετά την είσπραξη των απαιτήσεων και την εξόφληση των υποχρεώσεων, από την αποτίμηση των οποίων προήλθαν, μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

2.1.16 ΔΛΠ 22 ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

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

Τα βασικά λογιστικά θέματα στα οποία αναφέρεται το εν λόγω πρότυπο είναι:

- Ο καθορισμός του κόστους της εξαγοράς.
- Ο χειρισμός του στοιχείου της «φήμης και πελατείας» που πιθανόν να προκύψει.
- Ο καθορισμός του «συμφέροντος της μειοψηφίας», στις περιπτώσεις σταδιακής εξαγοράς.
- Τυχόν αλλαγές στο κόστος της εξαγοράς μετά την ολοκλήρωση της συναλλαγής, καθώς και
- Οι πρόσθετες πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις

Σκοπός του είναι η περιγραφή και ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού των συναλλαγών που προκύπτουν μέσα από την ενοποίηση διαφόρων επιχειρήσεων.

2.1.17 ΔΛΠ 23 – Κόστος Δανεισμού

Το ΔΛΠ 23 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού.

Οι βασικές παράμετροι στις οποίες στηρίζεται για τον σκοπό αυτό είναι:

- a. Ο ορισμός του κόστους δανεισμού.
- b. Η αναγνώριση και απεικόνιση του κόστους δανεισμού στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που το εφαρμόζει.

Το ΔΛΠ 23 εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν δανειακό κόστος, ωστόσο δεν αναγνωρίζει ως κόστος δανεισμού το πραγματικό ή υπολογιστικό κόστος των ιδίων κεφαλαίων, συμπεριλαμβανομένου του προνομιού κεφαλαίου που δεν είναι αναγνωρισμένο ως υποχρέωση. Επίσης, το ΔΛΠ 23 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις σχετικά με το κόστος δανεισμού μίας επιχείρησης, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

2.1.17.1 ΔΛΠ 23

Το ΔΛΠ 23 ορίζει ως Κόστος Δανεισμού τους τόκους και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για τη λήψη δανείων. Επίσης, ορίζει ως μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο εκείνο που χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδος προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται, ή για την πώλησή του. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 το κόστος δανεισμού πρέπει να λογίζεται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται με παράλληλη γνωστοποίηση των μεθόδων που υιοθετήθηκαν για το λογισμό του. Ωστόσο, το κόστος δανεισμού που σχετίζεται με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να μεταφέρεται στα πάγια.

Ο προσδιορισμός του ποσού που πρέπει να συμπεριληφθεί στα πάγια στοιχεία, γίνεται με βάση την πραγματική δανειακή δαπάνη της χρήσης, μειωμένη με το τυχόν επενδυτικό έσοδο από την προσωρινή τοποθέτηση του δανείου αυτού. Στην περίπτωση που τα κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό της επιχείρησης και χρησιμοποιούνται για την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, τότε το κόστος δανεισμού που πρέπει να μεταφερθεί στα πάγια, προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης (μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού σε σχέση με τα δάνεια της επιχειρήσεως που μένουν αχρησιμοποίητα κατά την διάρκεια της χρήσης, εξαιρουμένων των δανείων για την απόκτηση πάγιων στοιχείων). Η μεταφορά του κόστους δανεισμού στο πάγιο ενεργητικό αρχίζει όταν διενεργείται η επενδυτική δαπάνη, πραγματοποιείται το κόστος δανεισμού και οι δραστηριότητες που είναι αναγκαίες βρίσκονται σε εξέλιξη.

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

Τέλος, το ΔΛΠ 23 ορίζει ότι η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί στις οικονομικές της καταστάσεις τη λογιστική αρχή που υιοθετήθηκε για το κόστος δανεισμού, το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά την χρήση, και το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση.

2.1.17.2 Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία τα έξοδα (τόκοι), που πραγματοποιούνται από την χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της επιχείρησης, εκτός εκείνων που αφορούν την χρηματοδότηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία βρίσκονται στην κατασκευαστική περίοδο. Οι τόκοι αυτοί, σύμφωνα με το άρθρο 43 §3 του Ν. 2190/1920, είναι δυνατόν να θεωρηθούν έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και να αποσβένονται είτε εφ' άπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο οι τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων με δάνεια σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, και τμηματικά επιβαρύνουν τα αποτελέσματα, ανάλογα με την υπόλοιπη χρονική διάρκεια των εν λόγω δανείων. Στην περίπτωση

πρόωρης εξόφλησης των δανείων σε ξένο νόμισμα που χρησιμοποιήθηκαν για κτήση πάγιων στοιχείων, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των συναλλαγματικών διαφορών επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία πραγματοποιήθηκε η εξόφληση των δανείων.

2.1.17.3 Διαφορές ΔΛΠ 23 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με την εναλλακτική μέθοδο του ΔΛΠ 23 ο τόκος βαρύνει το κόστος των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων και αποσβένεται με τους συντελεστές απόσβεσης των στοιχείων αυτών. Σύμφωνα, όμως με τα ΕΛΠ ο τόκος δεν βαρύνει το κόστος του στοιχείου, αλλά αντιμετωπίζεται ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης και αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που το στοιχείο τέθηκε σε χρήση, είτε τμηματικά και ισόποσα το αργότερο μέσα στα πέντε επόμενα έτη από αυτή τη χρήση. Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το ΔΛΠ 23, οι τόκοι δανείων είναι δυνατό να επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων, ενώ τα ΕΛΠ αποκλείουν την ενσωμάτωση των τόκων στο κόστος των αποθεμάτων.

Επίσης, το ΔΛΠ 23 ορίζει ότι η «κατασκευαστική περίοδος», οι τόκοι της οποίας κεφαλαιοποιούνται, καταλαμβάνει αποκλειστικά την περίοδο που διαρκεί η κατασκευή του παγίου και οι τόκοι υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου. Η Ελληνική Νομοθεσία, ωστόσο, ορίζει ότι η «κατασκευαστική περίοδος» αρχίζει από τη λήψη του δανείου και οι τόκοι δεν υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου, αλλά κεφαλαιοποιούνται οι τόκοι του δανείου που λήφθηκε για την κατασκευή του συγκεκριμένου ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου. Επιπλέον, σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 κοστολογούνται οι τόκοι του επενδυμένου κεφαλαίου, ανεξάρτητα αν το επενδυμένο κεφάλαιο προέρχεται από ειδικό δάνειο που ελήφθη για την επένδυση ή από γενικό δανεισμό. Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία κοστολογούνται μόνο οι τόκοι των ειδικών δανείων που ελήφθησαν για την επένδυση και όχι οι τόκοι των γενικών δανείων μέρος των οποίων επενδύθηκε στο κατασκευαζόμενο πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

2.1.17.4 Παράδειγμα

Ο Όμιλος **COSMOTE ΚΙΝΗΤΕΣ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΕΣ Α.Ε.**20 κατά την υιοθέτηση του ΔΛΠ 23 αποφάσισε την κεφαλαιοποίηση των τόκων της κατασκευαστικής περιόδου, η οποία είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση της Καθαρής Θέσης στο τέλος της χρήσης 2004 κατά €8.964.000 και την αύξηση των Αποτελεσμάτων της ίδιας Χρήσης κατά € 741.000. Επίσης, αποφασίστηκε η απεικόνιση των εξόδων των δανείων αφαιρετικά από τα δάνεια που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της

Καθαρής Θέσης κατά € 509.000, ενώ η εξοδοποίηση μέρους των δαπανών των δανείων κατά τη χρήση 2004 είχε ως επακόλουθο την μείωση των Αποτελεσμάτων της Χρήσης κατά € 611.000. Παρακάτω παρατίθενται οι επεξηγηματικοί πίνακες των εγγραφών προσαρμογής της Καθαρής Θέσης και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως κατά την 31η Δεκεμβρίου 2004 μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ.

ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2004 ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ ΚΑΙ ΔΛΠ

	<u>Ο ΟΜΙΛΟΣ</u>
	<u>2004</u>
Συμψηφισμός εσόδων με αντίστοιχα έξοδα (12)	(7.509)
Συμψηφισμός εξόδων με αντίστοιχα έσοδα (12)	7.509
Εμφάνιση του φόρου εισοδήματος και του αναβαλλόμενου φόρου στα έξοδα της χρήσης (13)	6.296
Εξοδοποίηση δαπανών δανείων	(611)
Απόσβεση κεφαλαιοποιηθέντων τόκων	(965)
Κεφαλαιοποίηση τόκων κατασκευαστικής περιόδου	741
Προσαρμογή αποσβέσεων (14)	(1.422)
Λοιπές εγγραφές	7.972
	<u><u>12.011</u></u>

**ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ
ΚΑΘΑΡΗΣ
ΘΕΣΗΣ ΤΗΣ 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ ΚΑΙ ΔΛΠ**

	Ο ΟΜΙΛΟΣ	
	2004	2003
Πάγιο Ενεργητικό		
Κεφαλαιοποίηση τόκων κατασκευαστικής περιόδου (1)	8.964	7.510
Μεταφορά των δαπανών για τους Ολυμπιακούς Αγώνες (2)	-	(3.915)
Πρόβλεψη για μελλοντική αποκατάσταση ενοικιαζόμενων χώρων (3)	1.646	2.363
Προσαρμογή συμμετοχών	-	358
Προσαρμογή αποσβέσεων αδειών	1.173	1.247
Αντιλογισμός απόσβεσης υπεραξίας και αποτίμηση υπεραξίας (4)	6.316	(3.007)
Εξοδοποίηση κεφαλαιοποιηθέντων εξόδων & λοιπές εγγραφές (5)	(883)	(6.865)
Αναβαλλόμενοι φόροι (6)	2.511	5.191
	19.727	2.882
Κυκλοφορούν Ενεργητικό		
Συμφηφισμός υπολοίπων πελατών με προμηθευτές (7)	(12.933)	(10.077)
Προκαταβολές για Ολυμπιακούς Αγώνες & λοιπά	3.144	3.093
Συμφηφισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος (8)	(83.621)	(71.859)
	(93.410)	(78.843)
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Αναλογιστική μελέτη προσωπικού (9)	(693)	(523)
Απείκονιση των εξόδων δανείων, αφαιρετικά από τα δάνεια	(509)	(1.120)
Αναβαλλόμενοι φόροι	13.657	17.670
Απείκονιση μακροπρόθεσμης υποχρέωσης σε παρούσα αξία και λοιπές εγγραφές (10)	(639)	(1.559)
	11.816	14.468
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Συμφηφισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος και λοιπές εγγραφές φόρων	(83.208)	(69.264)
Αντιλογισμός μερίσματος (11)	(488.740)	(165.594)
Συμφηφισμός υπολοίπων πελατών με προμηθευτές	(12.933)	(10.077)
Λοιπές ανακατατάξεις κονδυλίων	4.060	(83)
	(580.821)	(245.018)
Σύνολο εγγραφών προσαρμογής της Καθαρής Θέσης	495.322	154.589

2.1.18 ΔΛΠ 24 – Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

Το ΔΛΠ 24 θέτει ένα πλαίσιο αρχών και κανόνων που διασφαλίζει ότι οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες και γνωστοποιήσεις. Στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει, συγκεκριμένα, να περιλαμβάνονται οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις, προκειμένου οι χρήστες αυτών να είναι σε θέση να κατανοήσουν αν η χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα της χρήσης μίας επιχείρησης, έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από συναλλαγές με αυτά τα μέρη.

2.1.18.1 ΔΛΠ 24

Συνδεδεμένα σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 24 θεωρούνται δύο μέρη αν το ένα έχει δυνατότητα να ελέγχει το άλλο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή πάνω στο άλλο μέρος κατά την λήψη οικονομικών ή επιχειρηματικών αποφάσεων.

Παραδείγματα σχέσεων **για τον χαρακτηρισμό δύο μερών ως συνδεδεμένων είναι:**

- Σχέση μητρικής με θυγατρική (ΔΛΠ 27)
- Εταιρίες οι οποίες βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο
- Συγγενείς εταιρίες (ΔΛΠ 28)
- Εκπροσώπηση στο Διοικητικό Συμβούλιο εταιρίας και συμμετοχή στην χάραξη της οικονομικής και επιχειρηματικής της πορείας

Οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν:

- Σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών ανεξάρτητα της ύπαρξης συναλλαγών μεταξύ των μερών.
- Φύση, είδος και ποσό (ή ποσοστό) των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη με κατάλληλη κατηγοριοποίηση.

2.1.18.2 Ελληνική Νομοθεσία

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

- Επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική (μέσω συμμετοχικής σχέσης ή δεσπόζουσας επιρροής)
- Θυγατρικές των παραπάνω εταιριών ή συνδεδεμένες προς τις παραπάνω εταιρίες

Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να γίνονται στο προσάρτημα περιλαμβάνουν:

- Για εταιρίες στις οποίες υπάρχει συμμετοχή άνω του 10% του κεφαλαίου τους, παρατίθεται ανάλυση ή οποία περιλαμβάνει την έδρα, την επωνυμία, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων και το συνολικό αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσης για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις για κάθε μία από αυτές.
- Η μητρική εταιρία μπορεί να παραλείπει στο προσάρτημά της την αναγραφή των ιδίων κεφαλαίων και του αποτελέσματος των θυγατρικών εφόσον οι πληροφορίες αυτές περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από αυτήν. Τέλος, σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και προς συνδεδεμένες εταιρίες αντίστοιχα, πρέπει να εμφανίζονται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς του Ισολογισμού.

2.1.18.3 Διαφορές ΔΛΠ 24 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Μεταξύ των διατάξεων της Ελληνικής Νομοθεσίας και του ΔΛΠ 24 δεν υπάρχουν διαφορές που να επηρεάζουν την Καθαρή Θέση ή τα Αποτελέσματα Χρήσεως μίας επιχείρησης, απλώς το ΔΛΠ 24 επιβάλλει την παροχή πρόσθετων πληροφοριών σχετικά με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι πληροφορίες αυτές αφορούν κυρίως τη φύση και τον όγκο των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθώς και τον τρόπο τιμολόγησης.

**2.1.19 ΔΛΠ 27 – Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και επενδύσεις σε θυγατρικές
ΔΛΠ 28 – Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
ΔΛΠ 31 – Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες**

Το ΔΛΠ 27 καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενοποιημένων και ατομικών οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης. Επίσης, περιγράφονται οι λογιστικοί χειρισμοί για την απεικόνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες στις ατομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης.

Το ΔΛΠ 28 καθορίζει τον τρόπο λογιστικής απεικόνισης των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις, εκτός από αυτές που κρατούνται από επιχειρήσεις venture capital και από αμοιβαία κεφάλαια,

πιστωτικά συγκροτήματα επενδύσεων και συναφείς επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων και των ασφαλιστικών κεφαλαίων, τα οποία έχουν χαρακτηριστεί ως κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

Το ΔΛΠ 31 εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες, καθώς και για την παρουσίαση των στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων των κοινοπραξιών στις οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή. Το ΔΛΠ 31 δεν εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση σε συγγενείς, με εξαίρεση αυτές που κρατούνται από επιχειρήσεις venture capital και από αμοιβαία κεφάλαια, πιστωτικά συγκροτήματα επενδύσεων και συναφείς επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων και των ασφαλιστικών κεφαλαίων, τα οποία έχουν χαρακτηριστεί ως κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39.

2.1.19.1 ΔΛΠ 27

Το ΔΛΠ 27 εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για ένα όμιλο επιχειρήσεων κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής. Το ΔΛΠ 27 δεν αναφέρεται στις μεθόδους λογιστικής για τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση (υπεραξίες κ.λπ.) (ΔΠΧΠ 3), στη λογιστική για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις (ΔΛΠ 28) και σε κοινοπραξίες (ΔΛΠ 31).

Το ΔΛΠ 27 δίνει τους ακόλουθους ορισμούς:

- Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να προκύπτουν οφέλη από τις δραστηριότητές της.
- Θυγατρική είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση (μητρική).
- Μητρική είναι μια επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.
- Όμιλος είναι μια μητρική και όλες οι θυγατρικές της.
- Ενοποιημένες είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας επιχείρησης.
- Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική.

Όσον αφορά της παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η μητρική επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Μία μητρική δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εφ' όσον:

- Είναι θυγατρική στο σύνολό της, ή σχεδόν στο σύνολό της και έχει την έγκριση των μετόχων μειοψηφίας. Θα πρέπει όμως να γνωστοποιεί το όνομα και την έδρα της μητρικής της.
- Οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της εταιρίας δε διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές).
- Δεν έχει υποβάλει, ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών της σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά.
- Η τελική ή οποιαδήποτε ενδιαμέση μητρική εταιρία της μητρικής εταιρίας δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Αναφορικά με το περιεχόμενο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η μητρική επιχείρηση οφείλει να ενοποιεί όλες τις θυγατρικές, εγχώριες και ξένες, εκτός αν κατά την απόκτηση μία θυγατρική πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5 (Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες), τότε θα αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5. Επίσης, το ΔΛΠ 27 ορίζει ότι ο έλεγχος θυγατρικής τεκμαίρετε ότι υπάρχει όταν η μητρική άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχειρήσεως.

Έλεγχος επίσης υπάρχει όταν:

- Η μητρική κατέχει το ήμισυ ή παραπάνω των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές,
- Υπάρχει δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο
- Υπάρχει δικαίωμα διορισμού ή παύσης της πλειονότητας των μελών του Δ.Σ. ή άλλου ισοδύναμου διοικητικού οργάνου που διοικεί την οντότητα
- Υπάρχει δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Δ.Σ. ή άλλου ισοδύναμου διοικητικού οργάνου που διοικεί την οντότητα

Το ΔΛΠ 27 ορίζει σχετικά με τις διαδικασίες ενοποιήσεως ότι οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και της θυγατρικής συνενώνονται γραμμή προς γραμμή και στη συνέχεια γίνεται:

- i. Απαλοιφή της λογιστικής αξίας των συμμετοχών της μητρικής στα ίδια κεφάλαια των θυγατρικών.
- ii. Προσδιορισμός των δικαιωμάτων μειοψηφίας στο καθαρό εισόδημα των θυγατρικών και στην καθαρή περιουσία τους. Τα δικαιώματα μειοψηφίας (ΔΜ) στον ενοποιημένο ισολογισμό εμφανίζονται διακεκριμένα. Τα ΔΜ απαρτίζονται από το ποσό της πρώτης ενοποίησης (σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3) και εν συνεχεία από τις προσαυξήσεις από την αναλογία επί της εκάστοτε αλλαγής στη καθαρή θέση της θυγατρικής.
- iii. Διεταιρικά υπόλοιπα και συναλλαγές πρέπει να απαλείφονται πλήρως.
- iv. Φόροι πληρωτέοι είτε από τη μητρική είτε από τις θυγατρικές, κατά τη διανομή στη μητρική κερδών που παρέμεναν στις θυγατρικές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12.

Ακόμη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 και το ΔΠΧΠ 3 τα αποτελέσματα της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση από την ημερομηνία της εξαγοράς της από την μητρική και μετέπειτα.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 εάν οι ζημιές μίας θυγατρικής είναι υψηλότερες από τα ΔΜ της θυγατρικής, τότε οι ζημιές όλες της θυγατρικής λογίζονται στα αποτελέσματα του ομίλου (δεν παίρνει ΔΜ), εκτός εάν η ίδια η μειοψηφία δεσμευθεί να καλύψει τις ζημιές της θυγατρικής. Εάν την επόμενη περίοδο η θυγατρική έχει κέρδη τότε σταδιακά πρέπει να αρχίζει να καλύπτει την αναλογία της προηγούμενης ζημίας των ΔΜ. Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και των θυγατρικών συνήθως καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία. Επιτρέπεται όμως να καταρτίζονται σε διαφορετικές ημερομηνίες, με διαφορά όμως όχι μεγαλύτερη των τριών μηνών. Στη περίπτωση που υπάρχει η ανωτέρω διαφορά θα πρέπει να γίνονται διορθώσεις των επιδράσεων, σημαντικών γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ των ημερομηνιών κλεισίματος. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοίμορφες λογιστικές μεθόδους. Αν αυτό δεν είναι δυνατόν πρέπει να γνωστοποιείται μαζί με τις αναλογίες των κονδυλίων στα οποία έχουν εφαρμοστεί διαφορετικές λογιστικές μέθοδοι. Στο ισολογισμό της μητρικής εταιρείας οι συμμετοχές στις ενοποιούμενες θυγατρικές που δεν κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση (η δεν συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5 θα αντιμετωπίζονται λογιστικά είτε στο κόστος είτε σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Η ίδια λογιστική θα εφαρμόζεται σε κάθε κατηγορία επενδύσεων. Επενδύσεις σε θυγατρικές, που κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση (η συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5 θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5. (ΔΠΧΠ 2006)

2.1.19.2 ΔΛΠ 28

Το ΔΛΠ 28 ορίζει ότι Συγγενής Επιχείρηση θεωρείται εκείνη στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και ταυτόχρονα δεν είναι θυγατρική. Ουσιώδης επιρροή κατά κύριο λόγο τεκμαίρεται όταν ο επενδυτής κατέχει τουλάχιστον το 20% των δικαιωμάτων ψήφου. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να απεικονίζουν τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός αν δεν υπάρχει πρόθεση διαρκούς διακράτησης της επένδυσης, οπότε αυτή απεικονίζεται με τη μέθοδο του κόστους κτήσεως.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση αρχικά καταχωρείται με το κόστος κτήσης και στη συνέχεια η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται ανάλογα με το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς μετά την ημερομηνία απόκτησης. Η λογιστική αξία της συγγενούς επίσης μειώνεται με το ποσό των μερισμάτων που η επιχείρηση έλαβε από αυτή. Κατά την απόκτηση της επένδυσης κάθε διαφορά μεταξύ κόστους κτήσης και του μεριδίου του επενδυτή στην πραγματική αξία της καθαρής παρουσίας της συγγενούς, λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3 «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων». Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης χρησιμοποιούνται οι πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς, οι οποίες συνήθως καταρτίζονται με ημερομηνία ίδια με εκείνη του επενδυτή. Το ΔΛΠ 28 ορίζει ότι οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, πρέπει να εμφανίζονται στα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία ως ξεχωριστό κονδύλι του Ισολογισμού και το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες πρέπει να γνωστοποιείται σε ξεχωριστό λογαριασμό των αποτελεσμάτων.

Το ΔΛΠ 28 παραπέμπει στις διαδικασίες ενοποιήσεως του ΔΛΠ 27 σε ότι αφορά τις συγγενείς επιχειρήσεις που πρόκειται να ενοποιηθούν με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Επίσης, στο ΔΛΠ 28 ορίζεται ότι μη πραγματοποιηθέντα κέρδη, που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ της μητρικής επιχείρησης και των συγγενών επιχειρήσεων, πρέπει να απαλείφονται κατά την έκταση του δικαιώματος της πρώτης στις συγγενείς αυτές επιχειρήσεις. Μη πραγματοποιηθείσες ζημίες δεν πρέπει να απαλείφονται κατά την έκταση, που η συναλλαγή παρέχει τεκμήριο μεταφερόμενης απομειώσεως του περιουσιακού στοιχείου. Για το σκοπό της εφαρμογής του ΔΛΠ 28, η λογιστική αξία μιας επενδύσεως πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τη λογιστική αξία των χρηματοπιστωτικών μέσων, που παρέχουν απεριόριστα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη ή ζημίες στην καθνή θέση της συγγενούς επιχείρησης. Αν το μερίδιο των ζημιών υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης, αυτή μειώνεται στο μηδέν και η περαιτέρω καταχώρηση ζημιών διακόπτεται, εκτός αν ο επενδυτής έχει αναλάβει υποχρεώσεις της συγγενούς ή έχει εγγυηθεί για την χρηματοδότησή της.

2.1.19.3 ΔΛΠ 31

Το ΔΛΠ 31 ορίζει ως Κοινοπραξία μία συμβατική συμφωνία με την οποία δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκεινται σε από κοινού έλεγχο.

Υπάρχουν τρεις τύποι κοινοπραξιών:

- Κοινά ελεγχόμενες δραστηριότητες.
- Κοινά ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία.
- Κοινά ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις το μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να εμφανίζει τα δικαιώματά του στην κοινοπραξία ανάλογα με τον τύπο της ως εξής: Κοινά ελεγχόμενες δραστηριότητες: Ενοποιώντας τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού τα οποία ελέγχει και τα έξοδα τα οποία πραγματοποιεί, καθώς και το μερίδιό του από τα έσοδα που αφορούν πωλήσεις που πραγματοποιεί η κοινοπραξία.

Κοινά ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία: Σε αναλογική βάση

Κοινά ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες: Χρησιμοποιώντας την μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης είτε «γραμμή προς γραμμή» (line by line consolidation), είτε σαν ξεχωριστά κονδύλια των οικονομικών του καταστάσεων. Εναλλακτικά της αναλογικής ενοποίησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της ενοποίησης με βάση την καθαρή θέση (equity method). Επίσης, το ΔΛΠ 31 ορίζει ότι το μέλος της κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των ακόλουθων ενδεχόμενων υποχρεώσεων ξεχωριστά από το ποσό άλλων ενδεχόμενων υποχρεώσεων, εκτός αν η πιθανότητα ζημίας είναι απομακρυσμένη:

- Κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που το μέλος κοινοπραξίας έχει αναλάβει σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες, καθώς και το μερίδιό του σε κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που έχει αναληφθεί από κοινού με άλλα μέλη κοινοπραξιών,
- Το μερίδιό του από ενδεχόμενες υποχρεώσεις των ιδίων των κοινοπραξιών, για το οποίο ενδεχομένως βαρύνεται και
- Όσες ενδεχόμενες υποχρεώσεις προκύπτουν, επειδή το μέλος της κοινοπραξίας βαρύνεται ενδεχομένως για τις υποχρεώσεις των άλλων μελών της κοινοπραξίας.

Τέλος, το μέλος κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί τη μέθοδο που εφαρμόζει για την αναγνώριση των συμμετοχών του σε κοινά ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες.

2.1.19.4 Ελληνική Νομοθεσία και Διαφορές με ΔΛΠ 27, 28 και 31

Τα άρθρα 90-109 του Ν. 2190/1920 ορίζουν τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Συγκεκριμένα, ενοποιημένες καταστάσεις συντάσσουν όσες επιχειρήσεις έχουν τα 2 από τα 3 κάτωθι κριτήρια για 2 συνεχή χρόνια:

- 1) Ενοποιημένο σύνολο ενεργητικού πάνω από € 3.700.000
- 2) Ενοποιημένο κύκλο εργασιών πάνω από € 7.400.000
- 3) Μέσο αριθμό υπαλλήλων πάνω από 250

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

Επίσης, εξαιρούνται της ενοποίησης εταιρείες οι οποίες

- Έχουν μητρική εταιρεία εντός της ΕΕ (η και εκτός ΕΕ), κατά τουλάχιστον 90% η οποία συντάσσει ενοποιημένες καταστάσεις
- Υπάρχουν αυστηροί περιορισμοί ή το κόστος ενοποίησης είναι σημαντικό
- Ο έλεγχος είναι προσωρινός.

Για την απόδειξη ύπαρξης ελέγχου, το άρθρο 106 παρ. 1 απαιτεί την ύπαρξη συμμετοχής κατά τουλάχιστον 20% σε μετοχές ή δικαιώματα ψήφου. Το άρθρο 96 του Ν. 2190/1920 επίσης ορίζει την ύπαρξη ελέγχου όταν υπάρχει κοινή διοίκηση η σύμβαση συμμετοχής στη διοίκηση.

Η τεχνική ενοποίησης είναι η ίδια με τα ΔΛΠ. Ωστόσο, η διαφορά της εγγραφής συμψηφισμού μεταξύ κόστους συμμετοχής και καθαρής θέσης θυγατρικής ονομάζεται *διαφορά ενοποίησης* και λογίζεται στην καθαρή θέση. Όταν είναι χρεωστική είναι δυνατό να λογισθεί στα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία και να αποσβένεται σε 5 χρόνια. Ακόμα, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία τα δικαιώματα μειοψηφίας και οι διαφορές ενοποίησης αποτελούν μέρος των ενοποιημένων ιδίων κεφαλαίων. Στην Ελληνική νομοθεσία δεν υπάρχουν διατάξεις για ενοποίηση των Ειδικού Σκοπού Οικονομικών Μονάδων (ΕΣΟΜ). Όμως, με βάση το άρθρο 96 που μιλάει περί κοινής διοίκησης, εμμέσως τίθεται το πλαίσιο ερμηνείας για ενοποίηση τέτοιων εταιρειών. Όσον αφορά τις συγγενείς επιχειρήσεις, το άρθρο 106 του Ν. 2190/1920 ορίζει τη διαδικασία εμφάνισης τους στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το άρθρο αυτό ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που

εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο και αποσβένεται, (εφάπαξ ή εντός πενταετίας), είτε αφαιρετικά (στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς) των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού. Οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας των συγγενών επιχειρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα. Με βάση το άρθρο 28 του ΚΒΣ, η αποτίμηση των συμμετοχών συνδεδεμένων επιχειρήσεων δε διαφέρει σε σχέση με την αποτίμηση των χρεογράφων γενικά, γίνεται δηλαδή στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τρέχουσας και κόστους κτήσης. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 28, όμως, οι οικονομικές καταστάσεις (όχι ενοποιημένες) της μητρικής επιχείρησης μπορεί να απεικονίζουν την αξία των συμμετοχών σε θυγατρικές είτε στο κόστος κτήσης, είτε σε αναπροσαρμοσμένες τιμές, είτε με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Επίσης, το άρθρο 26 του ΚΒΣ, όπως και το άρθρο 29 του ΚΦΕ, επιβάλλουν στις Ελληνικές επιχειρήσεις να κλείνουν χρήση είτε στις 30 Ιουνίου, είτε στις 31 Δεκεμβρίου κάθε χρόνου. Κατ' εξαίρεση μόνο, επιτρέπουν οι διατάξεις αυτές τη μετάθεση της σχετικής ημερομηνίας, ώστε να προσαρμόζεται στην αντίστοιχη ημερομηνία μητρικής, αλλά μόνο όταν η τελευταία συμμετέχει στο κεφάλαιο της πρώτης με ποσοστό τουλάχιστον 50%. Ωστόσο, με βάση το ΔΛΠ 28, επιχειρήσεις που υπάγονται σε ενοποίηση πρέπει να κλείνουν χρήση σε ημερομηνίες που δεν απέχουν περισσότερο από τρεις μήνες από τις αντίστοιχες ημερομηνίες της μητρικής επιχείρησης. Τέλος, στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει κάτι σχετικό με τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες, με τα οποία ασχολείται το ΔΛΠ 31.

2.1.20 ΔΛΠ 29 – Έκδοση οικονομικών καταστάσεων υπό υπερπληθωριστικές συνθήκες

Το ΔΛΠ 29 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων καταστάσεων, οποιασδήποτε επιχείρησης δραστηριοποιείται σε μία υπερπληθωριστική οικονομία.

Συγκεκριμένα, το ΔΛΠ 29 υποδεικνύει μεθόδους προσαρμογής των οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε οι χρήστες αυτών να εξασφαλίζουν όσο το δυνατόν καλύτερη πληροφόρηση για την οικονομική θέση και την απόδοση των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε υπερπληθωριστικές οικονομίες. Επίσης, το ΔΛΠ 29 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των

επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε υπερπληθωριστικές οικονομίες.

2.1.20.1 ΔΛΠ 29

Το ΔΛΠ 29 δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

- Ο πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά στοιχεία ή σε ένα σχετικά σταθερό νόμισμα.
- Ο πληθυσμός αποτιμά τα νομισματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος, αλλά βάσει ενός σχετικά σταθερού ξένου νομίσματος.
- Ο σωρευμένος πληθωρισμός τα τελευταία τρία έτη πλησιάζει ή υπερβαίνει το 100%.
- Επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς έναν δείκτη τιμών.
- Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές, που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά την διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, ακόμη και αν αυτή είναι πολύ μικρή.

Το ΔΛΠ 29 ορίζει ότι σε περίπτωση κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα συγκριτικά κονδύλια της προηγούμενης χρήσης και κάθε πληροφόρηση που σχετίζεται με προηγούμενες χρήσεις πρέπει επίσης να εμφανίζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Το κέρδος ή η ζημία της καθαρής νομισματικής θέσης που προκύπτει από την αναμόρφωση των κονδυλίων σε τρέχουσες μονάδες μέτρησης θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα καθαρά αποτελέσματα και να γνωστοποιείται ξεχωριστά.

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

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

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

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να επισημάνουμε ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει κάτι σχετικό με το θέμα που αναλύεται στο ΔΛΠ 29.

2.1.21 ΔΛΠ 30 – Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις χρηματοπιστωτικών οργανισμών

Το ΔΛΠ 30 εφαρμόζεται από τις τράπεζες και τα λοιπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που καλύπτουν διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μέχρι την 31/12/2006. Για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που καλύπτουν διαχειριστικές περιόδους που ξεκινούν από την 1/1/2007 και μετά, εφαρμόζεται το ΔΠΧΠ 7 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις, το οποίο αντικαθιστά το ΔΛΠ 30. Οι τράπεζες αντιπροσωπεύουν έναν σημαντικό και με επιρροές επιχειρηματικό τομέα παγκοσμίως. Πολλοί ιδιώτες και οργανισμοί κάνουν χρήση των τραπεζών είτε ως καταθέτες είτε ως δανειζόμενοι. Οι τράπεζες παίζουν ένα σπουδαίο ρόλο στη διατήρηση της εμπιστοσύνης στο νομισματικό σύστημα, μέσω της στενής σχέσης τους με τις διοικητικές αρχές και τις κυβερνήσεις και των κανόνων που επιβάλλονται σε αυτές από τις κυβερνήσεις. Συνεπώς, υπάρχει σημαντικό και ευρύτερο ενδιαφέρον για την καλή κατάσταση των τραπεζών και, ειδικότερα, για τη φερεγγυότητα και τη ρευστότητά τους και για το σχετικό βαθμό κινδύνου που συνεπάγονται διάφοροι τύποι των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τους. Όλα τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα εκτίθενται σε κινδύνους ρευστότητας και σε κινδύνους που προέρχονται από τις νομισματικές διακυμάνσεις, τις μεταβολές των επιτοκίων, τις μεταβολές στις τρέχουσες τιμές και την πτώχευση των αντισυμβαλλομένων. Η παρουσίαση, επομένως, εκτενών, αξιόπιστων και χρήσιμων γνωστοποιήσεων κρίνεται ιδιαίτερα σημαντική.

2.1.21.1 ΔΛΠ 30

Παρακάτω παρουσιάζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 30 τα στοιχεία και οι γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στον Ισολογισμό και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης μίας τράπεζας ή ενός άλλου χρηματοπιστωτικού ιδρύματος.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 30 η παρουσίαση των στοιχείων του Ισολογισμού πρέπει να γίνεται κατ' είδος με τρόπο που να αντικατοπτρίζει τη σχετική ρευστότητά τους. Επίσης, το ΔΛΠ 30 ορίζει πως ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα θα πρέπει να γνωστοποιεί τις εύλογες αξίες, κάθε κατηγορίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του, όπως απαιτεί το ΔΛΠ 32 - Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση. Το ΔΛΠ 39 προβλέπει τέσσερις κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων: δάνεια και απαιτήσεις, επενδύσεις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα θα γνωστοποιεί τις εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της για αυτές τις τέσσερις κατηγορίες, ως το ελάχιστο.

Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνονται είναι τα ακόλουθα:

Ενεργητικό:

- ❖ Ταμείο και διαθέσιμα στην Κεντρική Τράπεζα.
- ❖ Κρατικά ομόλογα και άλλα αξιόγραφα δεκτά για επαναπροεξόφληση από την Κεντρική Τράπεζα.
- ❖ Κρατικά και άλλα αξιόγραφα κατεχόμενα για συναλλακτικούς σκοπούς.
- ❖ Τοποθετήσεις, δάνεια και προκαταβολές σε άλλες Τράπεζες.
- ❖ Άλλες τοποθετήσεις στη χρηματαγορά.
- ❖ Δάνεια και προκαταβολές σε πελάτες.
- ❖ Επενδυτικοί τίτλοι

Υποχρεώσεις:

- ❖ Καταθέσεις από άλλες Τράπεζες
- ❖ Άλλες καταθέσεις της χρηματαγοράς
- ❖ Ποσά οφειλόμενα σε άλλους καταθέτες
- ❖ Πιστοποιητικά καταθέσεων
- ❖ Υποσχετικές και άλλες υποχρεώσεις αποδεικνυόμενες εγγράφως
- ❖ Άλλα δανεισμένα κεφάλαια
- ❖ Κατάσταση αποτελεσμάτων

Η ομαδοποίηση των εσόδων και των δαπανών πρέπει να γίνονται κατ' είδος, με γνωστοποίηση των κύριων κατηγοριών εσόδων και εξόδων.

Η κατάσταση αποτελεσμάτων πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνει:

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

Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις και στοιχεία εκτός Ισολογισμού.

Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα πρέπει να γνωστοποιεί:

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

Λήξεις απαιτήσεων και υποχρεώσεων:

Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα πρέπει να παρέχει ανάλυση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων με κατάλληλες κατά λήξη ομαδοποιήσεις, με βάση την εναπομένουσα περίοδο, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μέχρι τη συμβατική ημερομηνία λήξης Συγκεντρώσεις απαιτήσεων, υποχρεώσεων και εκτός Ισολογισμού στοιχείων. Οι γνωστοποιήσεις αυτές πρέπει να γίνονται βάσει γεωγραφικών περιοχών, ομάδων πελατών, επιχειρηματικών τομέων ή άλλων συγκεντρώσεων κινδύνου και να συμπεριλαμβάνουν τα ποσά των καθαρών συναλλαγματικών ανοιγμάτων.

Ζημίες από δάνεια και προκαταβολές- Γενικοί τραπεζικοί κίνδυνοι

Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα πρέπει να γνωστοποιεί τη λογιστική μέθοδο διαγραφής ανείσπρακτων δανείων, να παρουσιάζει την κίνηση των λογαριασμών πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης από δάνεια και προ καταβολές κατά την κλειόμενη χρήση, αλλά και το συνολικό ποσό οποιουδήποτε λογαριασμού πρόβλεψης για ζημίες απομείωσης από δάνεια και προ καταβολές κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Κάθε κράτηση κερδών για την αντιμετώπιση ζημιών από δάνεια (γενικών προβλέψεων) πέραν των όσων ζημιών απομείωσης έχουν ήδη αναγνωρισθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 για δάνεια και προκαταβολές, πρέπει να εμφανίζεται ως διανομή κερδών. Κάθε μείωση της πιο πάνω κράτησης δεν περιλαμβάνεται στο προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος της χρήσης, αλλά συνεπάγεται αύξηση των αδιανέμητων κερδών. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που γίνεται κράτηση κερδών για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους και ενδεχόμενα γεγονότα.

2.1.21.2 Ελληνική Νομοθεσία

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

Ενεργητικό:

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

Υποχρεώσεις:

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

Η κατάσταση αποτελεσμάτων πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνει:

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

Τα πιστωτικά ιδρύματα εφαρμόζουν το άρθρο 43α, σε ότι αφορά το περιεχόμενο του προσαρτήματος και επιπρόσθετα οφείλουν να γνωστοποιούν:

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

Οι προβλέψεις δανείων που σχηματίζουν οι τράπεζες στη Ελλάδα και οι οποίες είναι γενικές προβλέψεις, είναι βάσει του Α.Ν.396/68 και υπολογίζονται 1% επί των μέσων ετήσιων υπολοίπων των χορηγήσεων, εκτός του Ελληνικού Δημοσίου και των εγγυημένων από αυτό. Ειδικές προβλέψεις είναι δυνατόν να σχηματισθούν, όμως φορολογικά αναγνωρίζονται μόνο εάν στα επόμενα 8 έτη χρησιμοποιηθούν.

2.1.22 ΔΛΠ 32 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση
ΔΛΠ 39 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση

Τα ΔΛΠ 32 και 39 αναφέρονται στις λογιστικές πολιτικές αναγνώρισης, αποτίμησης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Το ΔΛΠ 39 καθορίζει τις λογιστικές πολιτικές που πρέπει να ακολουθούνται για την αναγνώριση και αποτίμηση των χρηματοοικονομικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, ενώ το ΔΛΠ 32 αποτελεί τον οδηγό για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις. Οι διατάξεις του ΔΛΠ 32 σχετικά με τις γνωστοποιήσεις, ισχύουν για διαχειριστικές χρήσεις που λήγουν μέχρι και την 31/12/2006, οπότε και αντικαθίστανται από το ΔΠΧΠ 7 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις.

2.1.22.1 ΔΛΠ 32

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 τα χρηματοοικονομικά μέσα διακρίνονται στον ισολογισμό με βάση την ουσιαστική τους υπόσταση και όχι τον νομικό τους τύπο είτε ως υποχρέωση προς εξόφληση με μετρητά, είτε ως έντιπλη υποχρέωση.

Όσα μέσα εμπεριέχουν ταυτόχρονα μία καθαρή υποχρέωση προς εξόφληση και μία έντιπλη υποχρέωση, πρέπει να διαχωρίζονται, να λογιστικοποιούνται και να παρουσιάζονται ξεχωριστά.

Συμφηφισμός υποχρέωσης και απαίτησης επιτρέπεται μόνο όταν υπάρχει:

- Έννομο δικαίωμα συμφηφισμού
- Πρόθεση ταυτόχρονης ρευστοποίησης της απαίτησης με την υποχρέωση

Επίσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις:

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

2.1.22.2 ΔΛΠ 39

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού αρχικά καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο προσδιορίζεται από την εύλογη αξία του τιμήματος το οποίο πληρώθηκε ή εισπράχθηκε και συμπεριλαμβάνει όλα τα παρεπόμενα έξοδα αγοράς ή πληρωμής.

Η Αναγνώριση (καταχώρηση) των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού γίνεται μόνο όταν η επιχείρηση καθίσταται συμβατικό μέρος (με δικαίωμα ή υποχρέωση προς / από τον αντισυμβαλλόμενο) της σύμβασης, η οποία δεσμεύει τα δύο μέρη. Δηλαδή με την υπογραφή της σύμβασης και ανεξάρτητα τότε αυτή θα τεθεί εν ισχύ στο μέλλον, η εγγραφή πρέπει να γίνει στον ισολογισμό, εκφράζοντας την παρούσα αξία των μελλοντικών ενδεχόμενων απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, που απορρέουν από τη σύμβαση.

Για κάθε μία από τις 4 κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού για τα οποία υπάρχει και παράδοση, η ημερομηνία καταχώρησης κατά την αγορά, μπορεί να είναι

- a. Η ημερομηνία της αρχικής διενέργειας (συμφωνίας) της πράξης κατά την οποία η επιχείρηση δεσμεύεται να αγοράσει το στοιχείο ενεργητικού, είτε
- b. Η ημερομηνία διακανονισμού, δηλαδή αυτή κατά την οποία το στοιχείο ενεργητικού περνάει στην κατοχή της επιχείρησης

Διαχωρισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων

Στον ενοποιημένο ισολογισμό κατατάσσονται σε 4 κατηγορίες ανάλογα με τον σκοπό κατοχής και την αποδεδειγμένη συμπεριφορά τους στην διάρκεια κατοχής τους από την τράπεζα.

1) Εμπορικό χαρτοφυλάκιο: Για όσα υπάρχει σκοπός πώλησης εντός της επόμενης περιόδου για αποκόμιση κέρδους. Αποτιμώνται σε εύλογες αξίες με λογισμό της υπερ(υπό) αξίας στα αποτελέσματα χρήσης.

2) Διακρατηθέντα έως τη λήξη: Όλα τα χρεόγραφα (εκτός μετοχών) από τα οποία θα εισπραχθούν τόκοι και κεφάλαιο για όλη την διάρκεια τους. Αποτιμώνται στην αναπόσβεστη αξία κτήσης, ενώ έσοδα και έξοδα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης με βάση το πραγματικό επιτόκιο απόδοσης.

3) Δάνεια και Απαιτήσεις: Δάνεια και απαιτήσεις με τακτή λήξη αποτιμώνται στην αναπόσβεστη αξία κτήσης, ενώ χωρίς τακτή λήξη αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Έσοδα και έξοδα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης με βάση το πραγματικό επιτόκιο απόδοσης.

4) Διαθέσιμα προς πώληση: Όσα χρεόγραφα δεν ανήκουν στις λοιπές κατηγορίες. Αποτιμώνται στην εύλογη αξία και η υπερ(υπο)αξία μπορεί να μεταφερθεί είτε σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, είτε στα αποτελέσματα χρήσης.

Το ΔΛΠ 39 δεν ισχύει για την κατηγοριοποίηση και αποτίμηση των χρεογράφων στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, όπου οι συμμετοχές στις ενοποιούμενες θυγατρικές αποτιμώνται σύμφωνα με τα ΔΛΠ 27 και 28.

Επανεκτίμηση αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού

Το ΔΛΠ 39 ορίζει ότι κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, πρέπει να ελέγχεται εάν η λογιστική αξία των στοιχείων ενεργητικού είναι υψηλότερη της εύλογης αξίας τους, τότε η διαφορά λογίζεται στα αποτελέσματα για όσα φέρονται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης, και για όσα υπήρχε λογαριασμός υπερ(υπό)αξίας αποθεματικού, τότε αυτός μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Όταν υπάρξει μεταγενέστερη ανάκτηση της αξίας, τότε η ζημιά αντिलογίζεται δια μέσου των αποτελεσμάτων.

Επανεκτίμηση αξίας δανείων

Ομοίως με τα παραπάνω, με τη διαφορά ότι η ανάκτηση της αξίας μεταγενέστερα, αναγνωρίζεται έως το ύψος της αναπόσβεστης αξίας του δανείου κατά εκείνη τη χρονική στιγμή.

Παράγωγα Χρηματοοικονομικά Μέσα και Αντιστάθμιση Κινδύνου

Το ΔΛΠ 39 ορίζει, σαν βασική αρχή, ότι τα παράγωγα προϊόντα θεωρούνται ότι έγιναν όλα για κερδοσκοπικούς σκοπούς (trading), εκτός εάν αποδειχθεί ότι έγιναν για αντιστάθμιση κινδύνου (hedging). Όλα τα παράγωγα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους (fair value) και εμφανίζονται στον ισολογισμό. Όταν τα παράγωγα γίνονται μόνο για κερδοσκοπικούς λόγους, τότε η εξ' αποτιμήσεως διαφορά στην τρέχουσα αξία τους, καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Όταν το παράγωγο αφορά αντιστάθμιση κινδύνου, τότε ισχύουν τα εξής:

- Δεν αναγνωρίζεται πλέον η γενική αντιστάθμιση κινδύνου (macro-hedging).
- Δεν είναι αποδεκτή η εσωτερική αντιστάθμιση κινδύνου (intra-division και intra-group hedging): μεταξύ banking book και trading book.
- Δεν γίνεται αποδεκτή η αντιστάθμιση κινδύνου σε επίπεδα χαρτοφυλακίων που δεν μοιράζονται τον ίδιο κίνδυνο.
- Δεν γίνεται αποδεκτή η αντιστάθμιση κινδύνου επιτοκιακού κινδύνου στα στοιχεία που διακρατούνται έως την λήξη τους.

- Η αντιστάθμιση κινδύνου πρέπει να βασίζεται και να αφορά συγκεκριμένη συναλλαγή και κίνδυνο και να εφαρμόζεται με συγκεκριμένη αντίστοιχη πράξη αντιστάθμισης.
- Πρέπει να υπάρχει συγκεκριμένη και ξεκάθαρη τεκμηρίωση και συνέπεια με την πολιτική διαχείρισης κινδύνου (risk management strategy).
- Η αντιστάθμιση κινδύνου πρέπει να είναι επαρκώς αποτελεσματική (highly effective) και η αποτελεσματικότητα πρέπει να αποτιμάται και να επανεκτιμάται σε συνεχή βάση. Η επαρκής αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης κινδύνου ισχύει μόνο όταν: η μεταβολή της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών της καλυπτόμενης συναλλαγής αντισταθμίζεται επαρκώς από την αντίστοιχη μεταβολή της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών της πράξης αντιστάθμισης. Το ΔΛΠ 39, αποδέχεται ένα εύρος αποτελεσματικότητας 80%-125%. Εάν υπάρξει υπέρβαση αυτών των ποσοστών, τότε η παράγωγη πράξη αντιστάθμισης ΔΕΝ θεωρείται ότι έγινε για σκοπούς αντιστάθμισης (hedging).

Ο λογιστικός χειρισμός των πράξεων αντιστάθμισης (hedging) βασίζεται σε τρεις σχέσεις:

1) Αντιστάθμιση εύλογης (τρέχουσας) αξίας (Fair value hedging):

Το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία και απεικονίζεται στον ισολογισμό ενώ κάθε μεταβολή της αξίας του μεταφέρεται στα αποτελέσματα διότι και η αντίστοιχη μεταβολή της αξίας της καλυπτόμενης συναλλαγής μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

2) Αντιστάθμιση ταμειακών ροών (Cash flow hedging):

Το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία και το μέρος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση αναγνωρίζεται απευθείας στην Καθαρή Θέση μέσω της κατάστασης μεταβολών της Καθαρής Θέσης, ενώ το αναποτελεσματικό μέρος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

3) Αντιστάθμιση επένδυσης σε εταιρεία του εξωτερικού:

Κατά κανόνα ακολουθείται το ΔΛΠ 21, όμως, το ποσοστό που εμπίπτει μέσα στο αποδεκτό εύρος αποτελεσματικότητας μεταφέρεται στην καθαρή θέση, ενώ κάθε υπέρβαση αυτού μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

2.1.22.3 Ελληνική Νομοθεσία και διαφορές με ΔΛΠ 32 και 39

Σχετικά με τις κατεχόμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις και από άποψη λογιστικής παρακολούθησης και αποτιμήσεων, ο Ν. 2190/1920 **διακρίνει τους τίτλους σε:**

- Χρεόγραφα
- Τίτλοι με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης
- Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων (τίτλοι που δεν συνιστούν ούτε συμμετοχές ούτε χρεόγραφα)

Η αρχική καταχώριση, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, γίνεται όπως και στο ΔΛΠ 39 στο κόστος κτήσης, με τη διαφορά ότι τα ειδικά έξοδα κτήσης τίτλων επένδυσης καταχωρούνται στα τρέχοντα έξοδα της χρήσεως στην οποία αποκτώνται οι τίτλοι.

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

- Οι τίτλοι μετοχών, ανεξάρτητα από ποιο λογαριασμό παρακολουθούνται αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας.
- Οι τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων (ομολογίες, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων κλπ) αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας.
- Οι τίτλοι με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης αποτιμώνται στην παρούσα αξία τους που προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο κάθε τίτλου.

Οι διαφορές αποτίμησης καταχωρούνται στα αποτελέσματα. Κατά τον ίδιο τρόπο γίνεται και η αρχική καταχώριση και μεταγενέστερη αναγνώριση των διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών μέσων. Όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά μέσα που ανήκουν στο εμπορικό χαρτοφυλάκιο η αρχική καταχώρισή τους γίνεται με όμοιο τρόπο με αυτόν του ΔΛΠ 39, ενώ η μεταγενέστερη αποτίμηση γίνεται με τον τρόπο που αναφέρθηκε στις προηγούμενες κατηγορίες. Οι εισπρακτέες αξίες και απαιτήσεις καταχωρούνται αρχικά στο κόστος κτήσης που είναι η εύλογη αξία της δοθείσας αντιπαροχής, προσαυξημένο με τα έξοδα συναλλαγής, όπως ορίζει και το ΔΛΠ 39. Η μεταγενέστερη αποτίμησή τους, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία γίνεται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης, ενώ υπόκεινται και σε απομείωση. Για τις επισφαλείς απαιτήσεις στη χώρα μας εφαρμόζονται κατά κανόνα οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίοι δεν αναγνωρίζουν προβλέψεις, ενώ σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 υπολογίζεται ζημία απομείωσης. Επίσης, η Ελληνική Νομοθεσία δεν απαιτεί καμία γνωστοποίηση, σε αντίθεση με το ΔΛΠ 32 και το ΔΠΧΠ 7. Σχετικά με τα

παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα στην Ελληνική Νομοθεσία υφίστανται ελάχιστοι κανόνες που αφορούν κυρίως την αντιστάθμιση κινδύνων από τις μεταβολές σε συναλλαγματικές ισοτιμίες μέσω μελλοντικών αγορών ή νομισματικών μεταβολών. Πάντως δεν υπάρχουν πλέον κίνδυνοι εκτός Ισολογισμού καθώς όλα τα παράγωγα θα πρέπει να καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις στις εύλογες αξίες τους. Επίσης, η οικονομική μονάδα θα πρέπει να αποφασίσει εάν επιθυμεί να εφαρμόσει αντισταθμιστική λογιστική, κατά την οποία τα κέρδη ή οι ζημίες από παράγωγα μέσα συμψηφίζονται με κέρδη ή ζημίες από αντισταθμισμένα κονδύλια με τα οποία συνδέονται.

2.1.22.4 Παράδειγμα

Ο Όμιλος της **ΕΘΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ**²³ λόγω της υιοθέτησης των ΔΛΠ 32 και 39 προσαρμοσε την Καθαρή Θέση στο τέλος της χρήσης 2004 και τα Αποτελέσματα της ίδιας διαχειριστικής περιόδου, σε σχέση με εκείνα που παρουσιάστηκαν σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Καταρχήν, λόγω της μεταβολής στην πολιτική αποτίμησης των χρεογράφων (σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 πλέον) η Καθαρή Θέση εμφανίζεται μειωμένη κατά € 31.160.000. Επίσης, τα Υβριδικά Κεφάλαια που εξέδωσε θυγατρική της Εθνικής Τράπεζας καταχωρήθηκαν στην Καθαρή Θέση ως δικαιώματα μειοψηφίας (ΔΛΠ 32), ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι τίτλοι αυτοί καταχωρούνταν ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Η αλλαγή αυτή οδήγησε σε αύξηση της Καθαρής Θέσης κατά € 832.149.000. Όσον αφορά τα Αποτελέσματα Χρήσεως, εμφανίζονται μειωμένα κατά € 65.040.000, λόγω της διαφοράς αποτίμησης των κερδών από πωλήσεις ιδίων μετοχών κατά το ΔΛΠ 39, ενώ η αναγνώριση των μερισμάτων των υβριδικών κεφαλαίων στην Καθαρή Θέση οδήγησε σε αύξηση των Αποτελεσμάτων της Χρήσης 2004 κατά € 17.327.000.

Στην επόμενη σελίδα παρατίθενται οι πίνακες με τις προσαρμογές στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ
ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΜΕΤΑΞΥ
ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Συμφωνία Ιδίων Κεφαλαίων			
χιλιάδες €		31.12.2004	31.12.2003
Ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....		2.522.088	2.431.217
Προσαρμογές από την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π:			
Αναγνώριση υποχρεώσεων από παροχές στο προσωπικό	I	(180.810)	(163.843)
Μετάθεση εσόδων από προμήθειες απαιτ. σε επόμενες χρήσεις.....	II	(39.413)	(23.748)
Απόσβεση ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων.....	III	(29.885)	(3.089)
Αποτίμηση χρεογράφων.....	XIII	(31.160)	(83.234)
Αναγνώριση υποχρεώσεων από φόρους.....	XII	(15.832)	(32.056)
Αποτίμηση χρηματ/κών μισθώσεων και κρατικών επιχορηγήσεων.....	VI	(9.363)	(9.564)
Αναγνώριση προβλέψεων απομείωσης αξίας απαιτήσεων	VII	(13.094)	(7.155)
Διανεμόμενα κέρδη σε ταμειακή βάση	IX	215.041	198.784
Λοιπές προσαρμογές.....		23.942	7.862
Σύνολο προσαρμογών		(80.574)	(116.043)
Αναγνώριση δικαιωμάτων μειοψηφίας μη ενοποιούμενων εταιρειών σύμφωνα με τις Ελληνικές Λογιστικές Αρχές.....	XI	216.510	182.791
Υβριδικά κεφάλαια	VIII	832.149	350.000
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων, κατά τα Δ.Π.Χ.Π		3.490.173	2.847.965

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΜΕΤΑΞΥ
ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Συμφωνία ενοποιημένης κατάστασης αποτελεσμάτων περιόδου 1/1 - 31.12.2004

χιλιάδες €	31.12.2004
Καθαρά Κέρδη περιόδου σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	409.199
Προσαρμογές από την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π.:	
Αναγνώριση υποχρεώσεων από παροχές στο προσωπικό.....	I (16.967)
Αναγνώριση εσόδων/εξόδων από χορηγήσεις.....	II (15.665)
Διαγραφές/Αποσβέσεις αύλων.....	III (11.528)
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων.....	III 22.213
Διαγραφή ανατοκισμού και λοιπών προβλέψεων.....	VII (19.903)
Κέρδη από πωλήσεις ιδίων μετοχών.....	XIII (65.040)
Ενοποίηση εταιριών με βάση τα Δ.Π.Χ.Π.....	XI 3.909
Αναγνώριση μερισμάτων υβριδικών κεφαλαίων στην καθαρή θέση.....	XIII 17.327
Διανομή κερδών.....	XV (17.924)
Λοιπά.....	(13.273)
Σύνολο προσαρμογών.....	(116.851)
Καθαρά Κέρδη περιόδου σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.....	292.348

2.1.23 ΔΛΠ 33 – Κέρδη Ανά Μετοχή

Το ΔΛΠ 33 καθορίζει τις αρχές με βάση τις οποίες προσδιορίζονται και παρουσιάζονται τα Κέρδη ανά Μετοχή, έτσι ώστε να παρέχεται η δυνατότητα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να συγκρίνουν την απόδοση μίας επιχείρησης τόσο διαχρονικά (συγκρισιμότητα μεταξύ διαφορετικών περιόδων για την ίδια επιχείρηση), όσο και διαστρωματικά (σύγκριση με ομοειδείς επιχειρήσεις για την ίδια περίοδο). Το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς και από εκείνες που βρίσκονται στη διαδικασία έκδοσης νέων τίτλων ή δυνητικά μετατρέψιμων τίτλων που πρόκειται να αναληφθούν μετά από δημόσια εγγραφή. Επίσης, το ΔΛΠ 33 καθορίζει τις πληροφορίες σχετικά με τα Κέρδη ανά Μετοχή μίας επιχείρησης, οι

οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

2.1.23.1 ΔΛΠ 33

Το ΔΛΠ 33, όπως προαναφέρθηκε, εφαρμόζεται σε όλες τις εταιρίες οι οποίες έχουν κοινές μετοχές ή τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται στην διαδικασία έκδοσης κοινών μετοχών σε χρηματιστήρια. Τα ποσά που συνυπολογίζονται για τον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία που αναλογεί στους μετόχους κοινών μετοχών, μετά την αφαίρεση μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών. Οι επιχειρήσεις πρέπει να παρουσιάζουν τόσο τα βασικά κέρδη ανά μετοχή όσο και τα μειωμένα (diluted earning per share), κέρδη ανά μετοχή. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται διαιρώντας τα κέρδη ή τις ζημίες της χρήσεως που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών με τον μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά την διάρκεια της χρήσεως. Τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη την επήρεια, που θα είχε η εξάσκηση συμβολαίων ή δικαιωμάτων έκδοσης κοινών μετοχών ή μετατροπής σε κοινές μετοχές ή στην έκδοση κοινών μετοχών, τα οποία μοιράζονται στα κέρδη της εταιρίας. Η επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει τα βασικά και τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή στην κατάσταση των αποτελεσμάτων για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών, που έχει διαφορετικό δικαίωμα στην διανομή των καθαρών κερδών της χρήσεως. Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τον αριθμητή και παρανομαστή του υπολογισμού τόσο των κοινών κερδών ανά μετοχή, όσο και των μειωμένων κερδών ανά μετοχή. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να σημειώσουμε ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει τίποτα σχετικό με την υποχρέωση γνωστοποίησης των Κερδών ανά Μετοχή από τις επιχειρήσεις και η υιοθέτηση του ΔΛΠ 33 δεν έχει καμία επίπτωση στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των επιχειρήσεων που το εφαρμόζουν.

2.1.24 ΔΛΠ 34 – Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις

Το ΔΛΠ 34 καθορίζει τις αρχές και τους κανόνες που πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση, την παρουσίαση και την σύνταξη των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Το ΔΛΠ 34 καθορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο των καταστάσεων αυτών, αλλά δεν καθορίζει ποιες επιχειρήσεις, πόσο συχνά ή πόσο σύντομα από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου, θα πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις. Η υποχρέωση αυτή, καθορίζεται από την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία της χώρας στην οποία δραστηριοποιείται η κάθε επιχείρηση. Επίσης, το ΔΛΠ 34 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις αναφορικά με τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες και θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που τις συνοδεύουν.

2.1.24.1 ΔΛΠ 34

Το ΔΛΠ 34 ορίζει ως Ενδιάμεση Περίοδο, μια περίοδο οικονομικής εκθέσεως μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος. Επιπλέον, ορίζει ως Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση, μία οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (ΔΛΠ 1), είτε μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων για μία ενδιάμεση περίοδο (όπως ορίζεται σε αυτό το Πρότυπο).

Ελάχιστα συνθετικά στοιχεία μιας ενδιάμεσης οικονομικής εκθέσεως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 είναι:

1. Συνοπτικός Ισολογισμός
2. Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων
3. Συνοπτική Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων
4. Συνοπτική Κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. Επιλεγμένες Επεξηγηματικές Σημειώσεις

Αν μια επιχείρηση, σε μια ενδιάμεση περίοδο, δημοσιεύει μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων, κάτι που δεν απαγορεύει το πρότυπο αυτό, τότε πρέπει να ανταποκρίνεται με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 1.

Οι επεξηγηματικές σημειώσεις των συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων πρέπει κατ' ελάχιστον να περιέχουν δήλωση ότι οι λογιστικές αρχές που ακολουθήθηκαν, δεν έχουν μεταβληθεί, καθώς επίσης και αναφορά σε σημαντικά γεγονότα που επηρέασαν ή πρόκειται να επηρεάσουν την οικονομική θέση της εταιρείας. Στην περίπτωση μεταβολών των λογιστικών αρχών και μεθόδων, θα πρέπει να επαναδιατυπώνονται οι αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου, όπως καθορίζει το ΔΛΠ 8. Τέλος, η παρουσίαση των στοιχείων των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων

πρέπει να γίνεται πάντα συγκριτικά με τα κονδύλια της προηγούμενης αντίστοιχης περιόδου.

2.1.24.2 Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης, και μάλιστα για τις εισηγμένες ορίζεται πως θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Οι καταστάσεις αυτές θα πρέπει να περιέχουν σε συνοπτική μορφή, Ισολογισμό και Κατάσταση αποτελεσμάτων για την περίοδο με βάση συγκεκριμένο υπόδειγμα που προβλέπεται από το ΠΔ 360/98. Η εφαρμογή του ΔΛΠ 34 δεν έχει καμία επίπτωση στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των εταιριών που το υιοθετούν.

2.1.25 ΔΛΠ 35 : ΣΤΑΔΙΑΚΗ ΔΙΑΚΟΠΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στη «Σταδιακή Διακοπή» μίας ή περισσότερων λειτουργιών και όχι στην διακοπή που έλαβε χώρα άμεσα ή στο παρελθόν.

Η «Σταδιακή Διακοπή» της λειτουργίας αναφέρεται σε περιπτώσεις διακοπής ευρείας κλίμακας, δηλαδή διακοπής ολόκληρης της επιχείρησης ή συγκεκριμένου γεωγραφικού τομέα (ΔΛΠ 14) που λαμβάνει χώρα είτε μέσω της σταδιακής εγκατάλειψης ή συρρίκνωσης των λειτουργιών ή μέσω της τμηματικής πώλησης της επιχείρησης.

Σκοπός του προτύπου είναι η καθιέρωση αρχών ως προς τη διατύπωση και το περιεχόμενο των πληροφοριών που θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε μία αναφορά επιχείρησης που έχει προχωρήσει ή προτίθεται να προχωρήσει στη σταδιακή διακοπή σημαντικής λειτουργίας.

2.1.26 ΔΛΠ 36 – Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

Το ΔΛΠ 36 εισάγει στην ελληνική επιχειρηματική και λογιστική πραγματικότητα την έννοια της «απομείωσης της αξίας», η οποία μέχρι τη στιγμή της υιοθέτησης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ήταν παντελώς άγνωστη.

Σκοπός του ΔΛΠ 36 είναι η περιγραφή:

- Των διαδικασιών που εφαρμόζει μία επιχείρηση, προκειμένου να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά της στοιχεία δεν εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους.
- Του ποσοτικού προσδιορισμού του μεγέθους της ζημίας λόγω απομείωσης της αξίας.
- Των προϋποθέσεων για την αναστροφή της αναγνωρισμένης ζημίας λόγω απομείωσης της αξίας.
- Των γνωστοποιήσεων που θα πρέπει να παρέχει η επιχείρηση στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις, για τα περιουσιακά στοιχεία των οποίων η αξία έχει απομειωθεί.

2.1.26.1 ΔΛΠ 36

Το ΔΛΠ 36 έχει εφαρμογή κυρίως στην λογιστική αντιμετώπιση της υποτίμησης των ασώματων περιουσιακών στοιχείων, της υπεραξίας και των παγίων στοιχείων. Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να διαπιστώνει κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη απομείωσης της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου. Σε περίπτωση ύπαρξης τέτοιας ένδειξης η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Για την εκτίμηση αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη για την απομείωση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου η επιχείρηση θα πρέπει να συνεκτιμά τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης. Σε περίπτωση που η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει την σχετική ζημία.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η ανακτήσιμη αξία ορίζεται ως η μεγαλύτερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω της χρήσης του. Αν δεν μπορεί να καθοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, ως ανακτήσιμη αξία ορίζεται η αξία λόγω της χρήσης του. Για την μέτρηση της αξίας της χρήσης, χρησιμοποιείται η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών, οι οποίες σχετίζονται με την χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, προεξοφλημένες με κατάλληλους συντελεστές προεξόφλησης. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών θα πρέπει να υποστηρίζονται επαρκώς

και να αφορούν το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα του κατάσταση. Ο συντελεστής προεξόφλησης ο οποίος χρησιμοποιείται θα πρέπει να είναι προ φόρου επιτόκιο και να αντικατοπτρίζει τις εκτιμήσεις της αγοράς του στοιχείου αυτού. Η εκτίμηση της απομείωσης της αξίας θα πρέπει να γίνεται για κάθε στοιχείο ξεχωριστά. Η ζημία, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας, θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσεως που αφορά, εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, οπότε η ζημία θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μείωση της αναπροσαρμογής. Επίσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 κάθε επιχείρηση θα πρέπει να επανεκτιμά σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού, κατά πόσο η αναγνώριση της ζημίας από απομείωση της αξίας που έγινε σε προηγούμενα χρόνια συνεχίζει να υφίσταται ή έχει μειωθεί. Η μείωση της απομείωσης της αξίας, η οποία έχει αναγνωρισθεί σε προηγούμενες χρήσεις, θα πρέπει να αναγνωρίζεται σαν έσοδο, εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, όπου η μείωση της υποτίμησης θα πρέπει να προσαυξήσει την αξία αναπροσαρμογής. Θα πρέπει να σημειωθεί, όμως, ότι η μείωση της απομείωσης της αξίας, η οποία αφορά υπεραξία (goodwill) επιτρέπεται μόνο εάν η ζημία προήλθε από συγκεκριμένη έκτακτη αιτία, η οποία δεν αναμένεται να επαναληφθεί.

2.1.26.2 Ελληνική Νομοθεσία και διαφορές με ΔΛΠ 36

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

Τόσο η Ελληνική Νομοθεσία όσο και τα ΔΛΠ, προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού για τον εντοπισμό τυχόν ζημίας από την απομείωσή της. Σύμφωνα όμως με την Ελληνική Νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα ΔΛΠ. Σαν αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, είναι η αγοραία αξία του στοιχείου, χωρίς ειδικά να καθορίζεται η ανακτήσιμη αξία του. Επίσης σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία κάθε ζημία, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της απομείωσης, η οποία έχει αναγνωρισθεί σε προηγούμενα έτη, αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημία

στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με τα ΔΛΠ, τα οποία προβλέπουν μείωση ή αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής για πάγια τα οποία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι παρά το γεγονός πως το πνεύμα τόσο της Ελληνικής Νομοθεσίας όσο και των ΔΛΠ είναι όμοιο (διαπίστωση υποτίμησης αξίας περιουσιακών στοιχείων), η εναρμόνιση με τα ΔΛΠ απαιτεί την υιοθέτηση ενός πλέγματος διατάξεων, που θα καθορίζουν τους τρόπους εκτίμησης και λογιστικής αντιμετώπισης.

2.1.26.3 Παράδειγμα

Η πρώτη εφαρμογή του ΔΛΠ 36 από τον Όμιλο της εταιρίας **COMPUCON A.B.E.E.** οδηγεί σε απομείωση της αξίας των απαιτήσεών του, εξαιτίας του γεγονότος ότι το ανακτήσιμο ποσό υπολειπόταν της λογιστικής τους αξίας. Λόγω της απομείωσης των απαιτήσεων η Καθαρή Θέση στο τέλος της χρήσης 2004 εμφανίζεται μειωμένη κατά € 538.879,05 και τα Αποτελέσματα της ίδιας Χρήσεως μειωμένα κατά € 19.895,75, σε σχέση με την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως που εμφανιζόταν σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ **ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΜΕΤΑΞΥ** **ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ** **ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Περιγραφή Λογαριασμών (Ποσά σε Ευρώ)	Όμιλος	
	31.12.2004	31.12.2003
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων όπως είχαν απεικονισθεί	9.642.961,37	8.890.019,77
Προσαρμογές με Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα		
Μεταβολή ωφέλιμης ζωής ενσωμάτων ακινητοποιήσεων	60.126,92	4.805,61
Διαγραφή Ασωμάτων Ακινητοποιήσεων	(1.575.717,69)	(727.712,12)
Μεταφορά συναλλαγματικών διαφορών στα ίδια κεφάλαια	10,05	7.381,54
Απομειώσεις απαιτήσεων	(538.879,05)	(518.983,30)
Απόμείωση θυγατρικής εξωτερικού	-	-
Διαφορά κοστολόγησης προϊόντων	(3.909,34)	-
Χρηματοδοτική μίσθωση	4.822,82	4.164,92
Συμφηφισμός φόρων με αποθεματικά	(1.029,21)	(1.029,21)
Μεταφορά κρατικών επιχορηγήσεων εκτός ιδίων κεφαλαίων	(189.347,15)	(49.404,86)
Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού	(78.167,00)	(68.406,00)
Αναβαλλόμενοι φόροι	745.647,89	509.044,84
Αναμορφωμένη Καθαρή Θέση σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π	8.066.519,61	8.049.881,19

2.1.27 ΔΛΠ 37 – Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

Ο σκοπός του ΔΛΠ 37 είναι να εξασφαλίζει ότι ορθά κριτήρια καταχώρησης και βάσεις αποτίμησης, εφαρμόζονται για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις. Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στην κατανόηση της ειδοποιού διαφοράς μεταξύ των εννοιών της πρόβλεψης και αυτής της ενδεχόμενης υποχρέωσης.

Επίσης, το ΔΛΠ 37 καθορίζει τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις προβλέψεις που αναγνωρίζει μία επιχείρηση, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Η έννοια των προβλέψεων δεν πρέπει να συγχέεται με τα γεγονότα που συμβαίνουν στο χρονικό διάστημα από την ημερομηνία κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων, μέχρι την ημερομηνία έγκρισής τους από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Οι περιπτώσεις αυτές ρυθμίζονται από το ΔΛΠ 10.

2.1.27.1 ΔΛΠ 37

Το ΔΛΠ 37 ορίζει την Πρόβλεψη ως μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού, η οποία προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, τα οποία αναμένεται να προκαλέσουν εκροή πόρων.

Επίσης, το ΔΛΠ 37 ορίζει ως Ενδεχόμενη υποχρέωση την πιθανή δέσμευση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και θα πραγματοποιηθεί αν συμβούν αβέβαια μελλοντικά γεγονότα. Ως Ενδεχόμενη υποχρέωση ορίζεται και μία παρούσα δέσμευση που δεν καταχωρείται είτε επειδή δεν είναι πιθανόν ότι θα προκαλέσει οικονομική εκροή, είτε επειδή το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Μια πρόβλεψη καταχωρείται όταν:

- Μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη) ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος.
- Είναι πιθανόν ότι θα προκύψει εκροή πόρων.
- Μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.

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

Επιπλέον, ως πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται η παρούσα δέσμευση από μία επαχθή σύμβαση. Ακόμη, επισημαίνεται από το ΔΛΠ 37 ότι οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού και η χρήση των προβλέψεων πρέπει να γίνεται μόνο για δαπάνες που τις αφορούν.

Επίσης, επιτρέπεται η αποτίμηση (προεξόφληση) της πρόβλεψης σε παρούσα αξία όταν το ποσό είναι πολύ σημαντικό και εξαρτάται από τον παράγοντα χρόνο. Ενώ, σε ότι αφορά ενδεχόμενες απαιτήσεις το ΔΛΠ 37 ορίζει ότι δεν πρέπει να γίνεται καμία καταχώριση.

Τέλος, η επιχείρηση, πρέπει να γνωστοποιεί έναν πίνακα με την κίνηση των προβλέψεων, ο οποίος θα περιλαμβάνει τις λογιστικές αξίες κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης, καθώς επίσης και στοιχεία για τις πρόσθετες προβλέψεις που διενεργήθηκαν ή αντίστοιχα μειώσεις αυτών.

2.1.27.2 Ελληνική Νομοθεσία

Η αρχή της συντηρητικότητας επιβάλλει στις επιχειρήσεις των λογισμό προβλέψεων για ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ζημιές που θα προκύψουν στο μέλλον, χωρίς να μπορεί επακριβώς να προσδιορισθεί ο χρόνος και το ποσό τους. Οι προβλέψεις που λογίζονται είναι γενικές και συνήθως ο τρόπος υπολογισμού τους ακολουθεί ειδικές φορολογικές διατάξεις.

Επίσης, ο Ν. 2190/1920 ορίζει σαν γενική αρχή, ότι οι προβλέψεις πρέπει να διενεργούνται για κάθε κίνδυνο, που δύναται να εντοπισθεί και αν δεν είναι εφικτό να προσδιορισθεί το ποσό, απαιτείται γνωστοποίηση στο προσάρτημα. Ενώ, απαγορεύεται να διενεργούνται προβλέψεις εσόδων.

2.1.27.3 Διαφορές ΔΛΠ 37 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Η έννοια των προβλέψεων κατά την Ελληνική Νομοθεσία διαφέρει ριζικά με την έννοια των προβλέψεων κατά το ΔΛΠ 37. Κατά το πρότυπο η πρόβλεψη είναι βεβαία υποχρέωση και η αβεβαιότητα αναφέρεται μόνο στο χρόνο και το ποσό, ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία η αβεβαιότητα περιλαμβάνει και αυτή καθ' αυτή την ύπαρξη του ζημιογόνου αποτελέσματος. Δηλαδή συγχέεται η έννοια της πρόβλεψης με την έννοια της ενδεχόμενης υποχρέωσης. Το ποσό της πρόβλεψης, όπως και στο ΔΛΠ 37, πρέπει να είναι το εκτιμώμενο ποσό της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Ωστόσο, στην Ελληνική Νομοθεσία δεν προβλέπεται δυνατότητα προεξόφλησης των εκτιμώμενων ποσών της δαπάνης.

Στο ΔΛΠ 37 ορίζεται και η έννοια της Επαχθούς Σύμβασης. Επαχθής Σύμβαση είναι μία σύμβαση κατά την οποία το αναπόφευκτο κόστος της

επιχείρησης προκειμένου να εκπληρωθούν οι υποχρεώσεις της, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν από αυτή. Στην περίπτωση που μία επιχείρηση έχει καταρτίσει μία Επαχθή Σύμβαση το ποσό της παρούσας δέσμευσης θα πρέπει να αναγνωρίζεται και να αποτιμάται ως πρόβλεψη.

Η Ελληνική Νομοθεσία δεν αντιμετωπίζει το θέμα της Επαχθούς Σύμβασης και επομένως δεν διενεργείται πρόβλεψη. Αναφορικά με την Αναδιάρθρωση της επιχείρησης, το ΔΛΠ 37 την ορίζει ως ένα πρόγραμμα της επιχείρησης με το οποίο ουσιαστικά αλλάζει είτε το πεδίο επιχειρηματικής δραστηριότητας, είτε ο τρόπος με τον οποίο η δραστηριότητα αυτή καθοδηγείται. Καταχωρείται πρόβλεψη μόνο όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που θέτει το πρότυπο για την καταχώρηση πρόβλεψης. Στην Ελληνική Νομοθεσία το θέμα της αναδιάρθρωσης της επιχείρησης δεν αντιμετωπίζεται με προβλέψεις.

Οι πραγματοποιούμενες δαπάνες αντιμετωπίζονται ως «έξοδα πολυετούς απόσβεσης». Το ΔΛΠ 37 ορίζει ακόμα και προβλέψεις για περιβαλλοντολογικούς παράγοντες, οι οποίες καταχωρούνται μόνο αν υπάρχει νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση για μελλοντική αποκατάσταση του περιβάλλοντος. Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες και οι σχετικές δαπάνες συνήθως βαρύνουν τις χρήσεις στις οποίες πραγματοποιούνται ή αντιμετωπίζονται ως «έξοδα πολυετούς απόσβεσης».

2.1.28 ΔΛΠ 38 – Άυλα Στοιχεία Ενεργητικού

Το ΔΛΠ 38 καθορίζει τα κριτήρια που πρέπει να ικανοποιούνται προκειμένου ένα στοιχείο να αναγνωριστεί ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις. Παράλληλα, καθορίζει τον χειρισμό για τη μετέπειτα λογιστική τους αντιμετώπιση, καθώς και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

3.1.28.1 ΔΛΠ 38

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία στην πλειοψηφία τους πρέπει να εξοδοποιούνται στην χρήση στην οποία δημιουργούνται. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κεφαλαιοποιούνται μόνο όταν διασφαλίζεται και μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς ότι από αυτά θα υπάρξει ένα μελλοντικό οικονομικό για την επιχείρηση όφελος και όταν το κόστος του άυλου στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί με απόλυτη ακρίβεια. Η απόσβεση θα πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη

διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου στοιχείου. Εάν δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου τότε αυτό υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας του σε τακτά χρονικά διαστήματα. Όσον αφορά τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του παγίου περιουσιακού στοιχείου που αφορούν, και δεν αποτελούν ξεχωριστό άυλο στοιχείο.

2.1.28.2 Ελληνική Νομοθεσία

Η Ελληνική Νομοθεσία ορίζει ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, (όπως έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, έξοδα αναδιοργανώσεως, λοιπά έξοδα συνδεδεμένα με την απόκτηση ενσωμάτων παγίων στοιχείων και την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, ως και έξοδα έρευνας και αναπτύξεως κλπ.), κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα με ανώτατο όριο την πενταετία. Ορισμένα άυλα στοιχεία (π.χ. δικαιώματα εκμετάλλευσης, άδειες λειτουργίας) αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής τους ή στο χρόνο της νομικής διάρκειάς τους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς τους, είτε, στην περίπτωση που το άυλο στοιχείο έχει από τον νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (π.χ. δικαίωμα εκμετάλλευσης άδειας κινητής τηλεφωνίας είναι 20ετούς διάρκειας και αποσβένεται σε 20 έτη). Επιπλέον, ορισμένα έξοδα, όπως τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τα έξοδα κτήσης ακινήτων, χαρακτηρίζονται από τον νόμο ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη. Επίσης, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας είτε εκπίπτουν ολόκληρες κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, είτε, αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται σε 3 χρόνια.

2.1.28.3 Διαφορές ΔΛΠ 38 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Το ΔΛΠ 38 καθορίζει τρεις προϋποθέσεις, οι οποίες θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά, για να καταχωρηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αυτές είναι:

- Αναγνωρισσιμότητα του στοιχείου.
- Έλεγχος του στοιχείου από την επιχείρηση.
- Προσδοκία απόκτησης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από το στοιχείο.

Τα ΕΛΠ δεν θέτουν σαφείς κανόνες καταχώρησης, παρά μόνο το άυλο στοιχείο καταχωρείται όταν προσδοκάτε ότι θα προσφέρει έργο μακράς αξιοποίησης. Στο ΔΛΠ 38 γίνεται σαφής διαχωρισμός μεταξύ Έρευνας και Ανάπτυξης και ορίζεται ότι οι δαπάνες που αφορούν την έρευνα

βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται, ενώ το κόστος ανάπτυξης υπάρχει δυνατότητα, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το ΔΛΠ 38, να εγγράφεται ως κόστος κτήσης του άυλου στοιχείου. Στα ΕΛΠ δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διαχωρισμού των δαπανών ερευνών από τις δαπάνες ανάπτυξης. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι το κόστος των ερευνών ανάπτυξης κατά το μέρος που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως εγγράφεται στο ενεργητικό του ισολογισμού στην κατηγορία των άυλων στοιχείων. Ενώ, το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, κατά το μέρος που δεν αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως, μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται.

Η αρχική καταχώρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων γίνεται όπως ορίζει και το ΔΛΠ 38. Η μεταγενέστερη αποτίμηση όμως, γίνεται σύμφωνα με τα ΕΛΠ πάντοτε στο κόστος κτήσης μειωμένο με τις σωρευτικές αποσβέσεις, ενώ σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 αποτιμώνται είτε στο κόστος κτήσης, είτε στην εύλογη αξία τους.

Όσον αφορά την απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, το ΔΛΠ 38 ορίζει ότι αποσβένονται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με εξαίρεση το κόστος των άυλων στοιχείων με απροσδιόριστη διάρκεια ζωής που δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης, τουλάχιστον ετησίως. Τα ΕΛΠ ορίζουν ότι τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου, ενώ οι λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση του άυλου στοιχείου. Επίσης, ενώ η υπεραξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά ελέγχεται για απομείωση της αξίας, τα ΕΛΠ ορίζουν ότι η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που καταχωρήθηκε στα βιβλία, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών. Τέλος, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 οι δαπάνες που πραγματοποιεί μία επιχείρηση για να της αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, από τις οποίες όμως δεν προκύπτει κανένα άυλο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο που να συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις καταχώρησης στα βιβλία, δεν καταχωρούνται σε λογαριασμό ισολογισμού, αλλά καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται. Τα ΕΛΠ αντιθέτως χαρακτηρίζουν αυτές τις δαπάνες ως «έξοδα πολυετούς απόσβεσης» και αποσβένονται είτε εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών.

2.1.28.4 Παράδειγμα

Ο Όμιλος της εταιρίας **FORTHNET A.E.** κατά την υιοθέτηση του ΔΛΠ 38 προσάρμοσε τους λογαριασμούς των άυλων περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζοντας πλέον στον Ισολογισμό μόνο τα άυλα στοιχεία που πληρούσαν τις προϋποθέσεις που θέτει το ΔΛΠ 38. Επομένως, χρειάστηκε να γίνει διαγραφή των εξόδων πρώτης εγκατάστασης, καθώς και άλλων ασώματων ακινητοποιήσεων που δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις του ΔΛΠ 38. Η κίνηση αυτή είχε ως αποτέλεσμα την εμφάνιση της Καθαρής Θέσης μειωμένης στο τέλος της χρήσης 2004 κατά € 7.203.501 και των Αποτελεσμάτων της ίδιας Χρήσης κατά € 960.914, σε σχέση με την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσης που εμφανίζονταν σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ
ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΜΕΤΑΞΥ
ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

	Ο Όμιλος	
	<u>31.12.2004</u>	<u>01.01.2004</u>
Καθαρή Θέση Έναρξης Περιόδου, εξαιρουμένων των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας, (1/1/2004 και 31/12/2004 αντίστοιχα) σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	65.210.501	62.802.983
Διαγραφή εξόδων εγκατάστασης και ασώματων ακινητοποιήσεων	(7.203.501)	(10.167.360)
Επίδραση από τον επανυπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων στοιχείων με βάση την ωφέλιμη ζωή τους	(7.233.897)	(4.300.089)
Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης	6.805.300	7.423.003
Προσαρμογή εσόδων επόμενων χρήσεων	(4.050.328)	(3.734.682)
Αναγνώριση υποχρεώσεων (προμηθευτές συμβάσεων leasing)	(709.895)	(1.334.336)
Απομείωση αξίας συγγενών επιχειρήσεων	(872.997)	(871.797)
Αναπροσαρμογή πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού (βάσει αναλογιστικής μελέτης)	222.102	171.180
Αναπροσαρμογή πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις	(2.320.000)	(2.440.000)
Αναγνώριση υπεραξίας κατά την εξαγορά ποσοστών θυγατρικών εταιρειών	707.648	776.989
Λοιπά	(439.573)	13.618
Καθαρή Θέση Έναρξης Περιόδου, εξαιρουμένων των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας, (1/1/2004 και 31/12/2004 αντίστοιχα) σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	50.115.360	48.339.509

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΜΕΤΑΞΥ
ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ
ΠΡΟΤΥΠΩΝ

	Ο Όμιλος
Καθαρά αποτελέσματα μετά από φόρους και δικαιώματα μειοψηφίας σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	1.192.423
Προσαρμογές για:	
Διαφορές κυρίως αποσβέσεων ενσωμάτων και άυλων περιουσιακών στοιχείων	(960.914)
Αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης	(617.703)
Προσαρμογή εσόδων επόμενων χρήσεων	(315.646)
Αναγνώριση υποχρεώσεων (προμηθευτές συμβάσεων leasing)	525.078
Αντιλογισμός διαγραφής αξίας εμπορευμάτων	449.818
Προεξόφληση υποχρεώσεων	(130.092)
Αναπροσαρμογή πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού (βάσει αναλογιστικής μελέτης)	50.922
Αναπροσαρμογή πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις	120.000
Αντιλογισμός πρόσθετου φόρου φορολογικού ελέγχου	253.988
Διαφορά τόκων από χρήση αποτελεσματικού/πραγματικού επιτοκίου	(38.865)
Αντιλογισμός αποτελέσματος από πώληση ιδίων μετοχών	22.506
Απομειώσεις συμμετοχών	-
Λοιπά	(101.028)
Σύνολο προσαρμογών	(741.936)
Καθαρά αποτελέσματα μετά από φόρους και δικαιώματα μειοψηφίας σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	450.487

2.1.29 Δ.Λ.Π 40 – Επενδύσεις σε Ακίνητα

Το ΔΛΠ 40 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό που θα πρέπει να ακολουθείται για τα ακίνητα που κατέχει ή νοικιάζει μία επιχείρηση με χρηματοδοτική μίσθωση, και τα οποία δεν χρησιμοποιούνται για παραγωγικές δραστηριότητες μέσα στα πλαίσια της επιχείρησης, αλλά είτε αποφέρουν εισόδημα μέσω της μίσθωσής τους, είτε κατέχονται για ενίσχυση κεφαλαίου. Επίσης, το ΔΛΠ 40 πραγματεύεται τον τρόπο αποτίμησης μίας επένδυσης σε ακίνητα. Επιπρόσθετα, το ΔΛΠ 40 καθορίζει τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις Επενδύσεις σε Ακίνητα που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

2.1.29.1 ΔΛΠ 40

Το ΔΛΠ 40 ορίζει ως Επένδυση σε ακίνητα, τα ακίνητα (γήπεδα, κτίρια ή μέρη κτιρίων) που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή τον μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση, προκειμένου να αποκομίζονται μισθώματα ή αποτελούν κεφαλαιακή ενίσχυση και όχι για λειτουργική χρήση. Επίσης, ορίζεται ότι ακίνητα τα οποία περιλαμβάνουν μία αναλογία που κατέχεται για να αποφέρουν ενοίκια, και μία άλλη αναλογία που κατέχεται για παραγωγική χρήση, πρέπει να λογιστικοποιούνται ξεχωριστά.

Η αρχική αποτίμηση της επένδυσης πρέπει να γίνεται στο κόστος της, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και τα έξοδα της συναλλαγής, ενώ μεταγενέστερες δαπάνες που αφορούν την επένδυση σε ακίνητα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία του ακινήτου, αν οι δαπάνες αυτές, αυξάνουν την λειτουργικότητα του ακινήτου. Η μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης αποτίμηση πρέπει να γίνεται είτε με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, είτε με τη του μέθοδο κόστους. Αν η επιχείρηση επιλέξει την πρώτη μέθοδο, θα πρέπει να αποτιμά τις επενδύσεις σε ακίνητα στην εύλογη αξία τους και τυχόν κέρδος ή ζημία να καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Το ΔΛΠ 40 ορίζει την εύλογη αξία ως το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους σε μία αντικειμενική συναλλαγή. Όταν υπάρχει αντικειμενική αδυναμία της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα λόγω μη διαθεσιμότητας συγκρίσιμων αγοραίων συναλλαγών ή εναλλακτικών εκτιμήσεων, τότε θα πρέπει να εφαρμόζεται η βασική μέθοδος του ΔΛΠ 16. Ως μέθοδος κόστους ορίζεται η ευθεία μέθοδος του ΔΛΠ 16, σύμφωνα με την οποία οι επενδύσεις σε ακίνητα θα πρέπει να αποτιμούνται στο κόστος μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις.

2.1.29.2 Ελληνική Νομοθεσία

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

2.1.29.3 Διαφορές ΔΛΠ 40 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Το ΕΓΛΣ διακρίνει μόνο όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σε λειτουργικά (εντός εκμετάλλευσης) και μη λειτουργικά (εκτός εκμετάλλευσης) και ορίζει ότι μη λειτουργικά είναι τα πάγια στοιχεία που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Επισημαίνεται όμως, ότι ως «εκτός εκμετάλλευσης» το ΕΓΛΣ θεωρεί μόνο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν τεθεί ακόμη σε λειτουργία ή αυτά που τέθηκαν εκτός λειτουργίας και αυτά που δεν εκμεταλλεύονται, αλλά κατέχονται για μελλοντική χρήση ή για πώληση. Επομένως, τα εκμισθούμενα ακίνητα, τα οποία το ΔΛΠ 40 θεωρεί ακίνητα επένδυσης, το ΕΓΛΣ τα θεωρεί ακίνητα εκμετάλλευσης, αφού χρησιμοποιούνται σε παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης.

2.1.30 ΔΛΠ 41 – Γεωργία

Το ΔΛΠ 41 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό και τον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων γεωργικής δραστηριότητας. Κύρια σημεία που αναλύονται στο ΔΛΠ 41 είναι τα βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού, τα γεωργικά προϊόντα κατά τη στιγμή της συγκομιδής, καθώς και οι κρατικές επιχορηγήσεις που συνδέονται με τα γεωργικά προϊόντα και τα βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού.

Επίσης, το ΔΛΠ 41 καθορίζει τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων γεωργικής δραστηριότητας.

2.1.30.1 ΔΛΠ 41

Ως Γεωργική Εκμετάλλευση ορίζεται από το ΔΛΠ 41, η διοίκηση και διαχείριση από μία επιχείρηση της μετατροπής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε γεωργικό προϊόν ή σε επιπλέον βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Το Βιολογικό Περιουσιακό Στοιχείο ορίζεται σαν ένα ζώο ή φυτό.

Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σε εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα για την πώλησή τους, όταν η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Η γεωργική παραγωγή θα πρέπει επίσης να απεικονίζεται στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα πώλησης, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο ΔΛΠ 2. Κάθε κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των παραπάνω θα πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα της περιόδου που η διαφορά αυτή προέκυψε. Επίσης, οι κρατικές επιχορηγήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έσοδο μόνο εάν αυτές θεωρούνται ως εισπρακτέες ή έχουν πληρωθεί οι όροι για την χορήγησή τους.

Τέλος, κάθε επιχείρηση γεωργικής δραστηριότητας θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 41:

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

2.1.30.2 Παράδειγμα

Ο Όμιλος της εταιρίας **ΕΛΛΗΝΙΚΑΙ ΙΧΘΥΟΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑΙ Α.Β.Ε.Ε.** κατά την υιοθέτηση των ΔΛΠ, αποτίμησε τα βιολογικά του περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 41. Αυτή η εκ νέου αποτίμηση οδήγησε σε αύξηση της Καθαρής Θέσης του Ομίλου στο τέλος της χρήσης 2004 κατά €403.892,66 και των Αποτελεσμάτων της ίδιας Χρήσης κατά € 1.825.700,85.

Η προσαρμογές αυτές εμφανίζονται στις παρακάτω σελίδες.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΕΝΑΡΞΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

	Ο Όμιλος	
	1.1.2005	1.1.2004
(1.1.2005 ΚΑΙ 1.1.2004 ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π.ΚΑΙ Δ.Π.Χ.Π)		
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου, μετά των δικαιωμάτων μειοψηφίας (1.1.2005 και 1.1.2004 αντίστοιχα σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π)	31.517.222,83	30.705.295,34
Απάλειψη Ιδίων Κεφαλαίων εταιρείας που ενοποιούνταν με βάση τις διατάξεις του αρ. 96 παρ.1β του Κ.Ν. 2190/1920 (Κοινή Διοίκηση)	-2.995.231,29	-3.256.336,32
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου, εξαιρουμένων των δικαιωμάτων μειοψηφίας (1.1.2005 και 1.1.2004 αντίστοιχα σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π)	28.521.991,54	27.448.959,02
Προσαρμογές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων:		
Μεταβολή λόγω αντιλογισμού διανεμηθέντων κερδών χρήσεως 2004 και 2003	981.050,00	474.550,00
Απόσβεση εξόδων που είχαν κεφαλαιοποιηθεί στο παρελθόν	-1.323.105,89	-962.187,82
Επίδραση από την αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων και την προσαρμογή αποσβέσεων ενσώματων παγίων, από την υιοθέτηση συντελεστών απόσβεσης ανάλογους με την ωφέλιμη ζωή τους	4.961.107,82	5.155.931,18
Προσαρμογή της αξίας των απαιτήσεων	-2.600.000,00	-1.600.000,00
Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού βάσει αναλογιστικής μελέτης	-86.573,00	-67.051,00
Επίδραση αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων	-469.199,59	-469.691,44
Μεταφορά των επιχορηγήσεων από τα ίδια κεφάλαια στα έσοδα επομένων χρήσεων	-468.780,13	-468.780,13
Αναγνώριση κερδών από συναλλαγματικές διαφορές	0,00	403.637,04
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων/υποχρεώσεων	201.821,93	-197.287,77
Προσαρμογές διαφορών ενοποίησης, δικαιωμάτων μειοψηφίας και αναμορφώσεων	-150.509,42	0,00
Προσαρμογή αποθεμάτων και αναμορφώσεων λόγω αποτίμησης σύμφωνα με ΔΛΠ 41	403.892,66	-1.476.462,53
Καθαρή θέση έναρξης περιόδου, εξαιρουμένων των δικαιωμάτων μειοψηφίας (1.1.2005 και 1.1.2004 αντίστοιχα σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π)	29.971.695,92	28.241.616,55

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΜΕΤΑΞΥ
ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

	Ο ΟΜΙΛΟΣ		
	Δικαιώματα		
	Ομίλου	μειοψηφίας	Σύνολο
Καθαρά κέρδη μετά από φόρους σύμφωνα με Κ.Ν. 2190/1920	1.832.588,27	-31.872,48	1.864.460,75
Πλέον / Μείον : Αναμορφώσεις μετάβασης σε ΔΠΧΠ			
Προσαρμογή καθαρών κερδών Κ.Ν.2190/1920 που ενοποιούνταν με βάση τις διατάξεις του αρ. 96 παρ.1β του Κ.Ν. 2190/1920 περί κοινής διοίκησης	76.957,75	-13.212,79	
	1.909.546,02	-45.085,27	1.864.460,75
Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού βάσει αναλογιστικής μελέτης	-17.495,00	-2.027,00	-19.522,00
Προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές	-403.637,05	0,00	-403.637,05
Προσαρμογή εκτάκτων κερδών από πώληση παγίων	-1.095.288,54	0,00	-1.095.288,54
Προσαρμογή επιχορηγήσεων παγίων που αναλογούν σε αποσβέσεις παγίων σύμφωνα με ΔΛΠ	-61.139,01	-100.294,64	-161.433,65
Διαγραφή άυλων στοιχείων ενεργητικού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης των ΔΠΧΠ	-360.918,07	-3.000,00	-363.918,07
Προσαρμογή αποθεμάτων και αναμορφώσεις λόγω αποτίμησης των αποθεμάτων στην εύλογη αξία (ΔΛΠ 41)	2.227.184,33	-401.483,48	1.825.700,85
Επίπτωση αναβαλλόμενης φορολογίας	399.109,70	-78.888,46	320.221,24
Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	-1.000.000,00	0,00	-1.000.000,00
Προσαρμογή αποσβέσεων ενσώματων παγίων από την υιοθέτηση συντελεστών ανάλογων με την ωφέλιμη ζωή τους	961.604,19	326.613,17	1.288.217,36
Προσαρμογή αναμορφώσεων ενοποίησης	-354.829,14	0,00	-354.829,14
Αναλογία επί κερδών θυγατρικής ενοποιούμενης με τη μέθοδο της καθαρής θέσης	491,85	0,00	491,85
Προσαρμογή δικαιωμάτων μειοψηφίας 1/1/2004	0,00	-31.872,48	-31.872,48
Προσαρμογές -- στρογγυλοποιήσεις	0,00	-0,03	-0,03
	2.204.629,28	-336.038,19	1.868.591,09

2.2 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ

Η Ξενοδοχειακή Επιχείρηση Αστηρ Παλλάς ΑΞΕ η οποία είναι εταιρεία του ομίλου Εθνική τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε. Συντάσσει τις Οικονομικές Καταστάσεις της με βάση τα Δ.Λ.Π. και το Ε.Γ.Λ.Σ.

Στο τέλος της χρήσης εμφάνισε τα εξής λογιστικά γεγονότα:

11. Κτίρια - Εγκαταστάσεις Κτιρίων	1.000.000	
14. Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	120.000	
20. Εμπορεύματα	180.000	
20.00. Αρχικό απόθεμα εμπορεύματος	60.000	
20.01. Αγορές χρήσης εμπορεύματος	120.000	
30. Πελάτες	100.000	
31. Γραμμάτια Εισπρακτέα	120.000	
38. Χρηματικά Διαθέσιμα	250.000	
38.00. Ταμείο	150.000	
38.01. Καταθέσεις όψεως	100.000	
45. Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	150.000	
50. Προμηθευτές	80.000	
51. Γραμμάτια Πληρωτέα		100.000
54. Υποχρεώσεις Φόροι-Τέλη		60.000
60. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού		15.000
62. Παροχές τρίτων		15.000
64. Διάφορα έξοδα		10.000
70. Πωλήσεις εμπορευμάτων		220.000
75. Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών		60.000
76. Έσοδα Κεφαλαίου		3000
76.03. Λοιποί πιστωτικοί τόκοι	3000	

Δίνονται τα παρακάτω:

Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία 70.000€

Τιμή κτήσης 50.000€

Τρέχουσα τιμή 40.000€



2.2.1 Ισολογισμός και Αποτελέσματα Χρήσης με βάση τα Δ.Λ.Π.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

ii. Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις	
3. Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων	1000.000
6. Επίπλα και λοιπός εξοπλισμός	120.000
μείον αποσβέσεις επίπλων	<u>12.000</u>
	108.000

ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΓΙΩΝ 1108.000

Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

I. Αποθέματα	
1. Εμπορεύματα	50.000
ii. Απαιτήσεις	
1. Πελάτες	100.000
2. Γραμμάτια Εισπρακτέα	120.000

IV. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

1. Ταμείο	150.000
3. Καταθέσεις όψεως	<u>100.000</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ	520.000

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ **1628.000**

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

A. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

1. Κεφάλαιο 1238.000

B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

I. Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις
2. Δάνεια Τραπεζών 150.000

ii. Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

1. Προμηθευτές 80.000
2. Γραμμάτια πληρωτέα 100.000
3. Υποχρεώσεις από Φ- Τ 60.000

ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ **390.000**

ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ **1628.000**

ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ

1 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

<u>τιμή κτήσης</u> <u>ρευστοποιήσιμη</u> 50.000€	<u>Τρέχουσα τιμή</u> 40.000 €	<u>τιμή</u> 70.000€
--	----------------------------------	------------------------

Με βάση τα Δ.Λ.Π. το τελικό απόθεμα εμφανίζεται στην Οικονομική Κατάσταση 50.000. Γιατί συγκρίνω την τιμή Κτήσης με την τιμή ρευστοποίησης και επιλέγω την μικρότερη (50.000 < 70.000).

2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

<u>Αξία Κτήσης</u> <u>Απόσβεσης</u> 120.000	<u>Ωφέλιμη ζωή</u> 10έτη	<u>Έτος Απόσβεσης</u> 1 έτος	<u>Συντελεστής</u> 20%
---	-----------------------------	---------------------------------	---------------------------

Με βάση τα Δ.Λ.Π. οι αποσβέσεις εμφανίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις 12.000 γιατί $120.000 \times 1/10 = 12.000$ αποσβέσεις επίπλων.

2.2.2 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π.

Κύκλος Εργασιών	220.000
*ΜΕΙΟΝ: Κόστος Πωληθέντων	- <u>130.000</u>
Μικτό Αποτέλεσμα	90.000
ΠΛΕΟΝ: Άλλα Έσοδα Εκμετάλλευσης	+ <u>60.000</u>
Μερικό Αποτέλεσμα	150.000
**ΜΕΙΟΝ: ΕΞΟΔΑ	- 52.000
ΠΛΕΟΝ: Πιστωτικοί τόκοι	+ 3000
ΜΕΙΟΝ: Χρεωστικοί τόκοι	- <u>0</u>
Καθαρό αποτέλεσμα προ φόρων	89.000
ΜΕΙΟΝ: Φόρος (35%)	31.150
Καθαρό αποτέλεσμα μετά φόρων	57.850

- Κόστος Πωληθέντων = (αρχικό απόθεμα + αγορές) - τελικό απόθεμα
- Κόστος πωληθέντων = (60.000 + 120.000) - 50.000
- Κόστος πωληθέντων = 130.000 €

$$** \text{ ΕΞΟΔΑ} = 15.000 + 15.000 + 10.000 + 12.000 = 52.000$$

(αμοιβές και έξοδα προσωπικού+παροχές τρίτων+διάφορα έξοδα+αποσβέσεις επίπλων)

2.2.3 Ισολογισμός και Αποτελέσματα Χρήσης με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

II. Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις	
3. Κτίρια - Εγκαταστάσεις κτιρίων	1000.000
6. Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	120.000
μείον αποσβέσεις επίπλων	<u>24.000</u>
	96.000

ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΓΩΝ 1096.000

Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

I. Αποθέματα	
1. Εμπορεύματα	40.000
II. Απαιτήσεις	
1. Πελάτες	100.000
2. Γραμμάτια Εισπρακτέα	120.000

IV. ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

1. Ταμείο	150.000
3. Καταθέσεις όψεως	<u>100.000</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ	510.000

A. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

1. Κεφάλαιο 1216.000

B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

I. Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

2. Δάνεια Τραπεζών 150.000

II. Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

1. Προμηθευτές 80.000
2. Γραμμάτια πληρωτέα 100.000
3. Υποχρεώσεις από Φ- Τ 60.000

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ 1606.000 ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ 1606.000

ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ

1 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

<u>Τιμή κτήσης</u>	<u>Τρέχουσα Τιμή</u>	<u>Τιμή Ρευστοποιήσιμη</u>
50.000€	40.000€	70.000€

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. το τελικό απόθεμα εμφανίζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις 40.000 γιατί συγκρίνω και τις 3 παραπάνω τιμές και επιλέγω την μικρότερη ($40.000 < 50.000$ και $40.000 < 70.000$).

2 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

<u>Αξία κτήσης</u>	<u>Ωφέλιμη Ζωή</u>	<u>Έτος Απόσβεσης</u>	<u>Συντελεστής Απόσβεσης</u>
120.000	10 έτη	1 έτος	20%

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. οι αποσβέσεις εμφανίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις 24.000 γιατί $120.000 \times 20\% = 24.000$ αποσβέσεις επίπλων.

2.2.4 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

Κύκλος Εργασιών	220.000
*ΜΕΙΟΝ: Κόστος Πωληθέντων	- <u>140.000</u>
Μικτό Αποτέλεσμα	80.000
ΠΛΕΟΝ: Άλλα Έσοδα Εκμετάλλευσης	<u>+ 60.000</u>
Μερικό Αποτέλεσμα	140.000
**ΜΕΙΟΝ: ΕΞΟΔΑ	- 64.000
ΠΛΕΟΝ: Πιστωτικοί τόκοι	+ 3000
ΜΕΙΟΝ: Χρεωστικοί τόκοι	<u>-0</u>
Καθαρό αποτέλεσμα προ φόρων	79.000
ΜΕΙΟΝ: Φόρος (7.900 x 0,35)	<u>-27.650</u>
Καθαρό αποτέλεσμα μετά φόρων	51.350

- Κόστος Πωληθέντων = (αρχικό απόθεμα + αγορές) - τελικό απόθεμα.
- Κόστος πωληθέντων = (60.000 + 120.000) - 40.000
- Κόστος πωληθέντων = 140.000 €

** ΕΞΟΔΑ = 15.000 + 15.000 + 10.000 + 24.000 = 64.000
(αμοιβές και έξοδα προσωπικού+παροχές τρίτων+διάφορα
έξοδα+αποσβέσεις επίπλων)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο



Συγκρίνοντας τα στοιχεία των παραπάνω Οικονομικών Καταστάσεων και με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα διαπιστώσαμε σημαντικές διαφορές. Οι διαφορές αυτές επηρεάζουν το αποτέλεσμα χρήσης κέρδος ή ζημιά και το γενικό σύνολο Ενεργητικού - Παθητικού μιας Εμπορικής Επιχείρησης.

3.1 Σύγκριση Οικονομικών Καταστάσεων

Συγκρίνοντας τους παραπάνω ισολογισμούς παρατηρήσαμε ότι με βάση τα Δ.Λ.Π. το Γενικό Σύνολο Ενεργητικού - Παθητικού εμφανίζεται αυξημένο. Θα διαπιστώσουμε ότι υπάρχουν ορισμένες διαφορές οι σπουδαιότερες απ' τις οποίες είναι:

1) Οι αποσβέσεις παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. μειωμένες κατά 12.000 ενώ το τελικό απόθεμα εμφανίζεται αυξημένο κατά 10.000 σε σύγκριση με το Ε.Γ.Λ.Σ.

2) Το σύνολο των ακινητοποιήσεων ενεργητικού είναι μεγαλύτερο στα Δ. Λ. Π. από ότι στο Ε. Γ. Λ. Σ. λόγω των διαφορετικών μεθόδων χειρισμού των αποσβέσεων που χρησιμοποιούνται.

3) Ο ισολογισμός των Δ. Λ. Π. εμφανίζει πάγιο ενεργητικό, 'ενσώματες ακινητοποιήσεις' και 'συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις' .Δεν περιλαμβάνει δηλαδή ούτε τα έξοδα εγκατάστασης ούτε τις ασώματες ακινητοποιήσεις όπως περιλαμβάνονται στο Ε.Γ. Λ . Σ.

4) Στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης προ φόρων είναι μεγαλύτερα στον ισολογισμό των Δ. Λ. Π.. σε σχέση με αυτά του ισολογισμού του Ε. Γ. Λ. Σ. πράγμα που σημαίνει ότι έχουμε μεγαλύτερη φορολογία στα Δ. Λ. Π..

5) Στα αποτελέσματα χρήσης παρατηρούμε ότι δεν περιλαμβάνονται τα έκτακτα αποτελέσματα σύμφωνα με τα Δ. Λ. Π. Απεναντίας εμφανίζονται τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης πρό φόρων από όπου αφαιρούμε το φόρο εισοδήματος και τελικά προκύπτουν τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης μετά φόρων.

Οι παραπάνω αποκλίσεις επηρεάζουν αντίστοιχα και τα αποτελέσματα χρήσης. Συγκεκριμένα η μείωση των αποσβέσεων κατά τα Δ.Λ.Π. έχει σαν αποτέλεσμα την μείωση των εξόδων με συνέπεια την αύξηση των κερδών στο συγκεκριμένο παράδειγμα. Αυτό σημαίνει ότι για τις επιχειρήσεις επιβάλλεται αυξημένη φορολογία.

Με βάση τα παραπάνω συμπεράσματά μας, σε περίπτωση που η επιχείρησή μας καταρτίσει τις Οικονομικές Καταστάσεις της σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. της επιβάλλεται αυξημένη φορολογία λόγω των αυξημένων κερδών που παρουσιάζει στα Αποτελέσματα Χρήσης. Αντίθετα με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. όπου εμφανίζει μειωμένα κέρδη η φορολογία θα είναι μικρότερη.

3.1.1 ΜΕΘΟΔΟΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

- α)** Η Μέθοδος του Μέσου σταθμικού κόστους
- β)** Η Μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου των διαδοχικών υπολοίπων
- γ)** Η Μέθοδος F.I.F.O.
- δ)** Η Μέθοδος L.I.F.O.
- ε)** Η Μέθοδος του βασικού αποθέματος
- στ)** Η Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- ζ)** Η Μέθοδος του πρότυπου κόστους.

Ενώ με βάση το Δ.Λ.Π. η τιμή κτήσης των αποθεμάτων υπολογίζεται με την μέθοδο F.I.F.O. ή την μέθοδο μέσου σταθμικού κόστους και εναλλακτικά την μέθοδο L.I.F.O.

Συνεπώς κατά το πρότυπο αποκλείονται οι άλλες προαναφερόμενες μέθοδοι που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ.

3.1.2 Διαφορές στον υπολογισμό των αποσβέσεων με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. και τα Δ.Λ.Π.

Με βάση το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο οι αποσβέσεις υπολογίζονται ως εξής:

Πολλαπλασιάζοντας την αξία κτήσης του παγίου επί το ποσοστό του συντελεστή απόσβεσης.

Παράδειγμα:

<u>Αξία Κτήσης</u> <u>απόσβεσης</u>	<u>Ωφέλιμη ζωή</u>	<u>Έτος Απόσβεσης</u>	<u>Συντελεστής</u>
12.000	10 έτη	1 έτος	20%

$12.000 \times 20\% = 2.400$ Απόσβεση παγίου
Ενώ με βάση τα Δ.Λ.Π. η απόσβεση υπολογίζεται ως εξής:

Αξία κτήσης παγίου πολλαπλασιάζοντας με το λόγο του έτους απόσβεσης προς την ωφέλιμη ζωή:

$12.000 \times 1/10 = 1.200$ Απόσβεση παγίου.

Γενικά οι κανόνες που διέπουν τη διενέργεια των αποσβέσεων των παγίων' στοιχείων με βάση τα πρότυπα είναι οι ακόλουθοι:

α. Το αποσβεστέο ποσό ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του.

β. Η χρησιμοποιημένη μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου απ' την επιχείρηση.

γ. Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε χρήση πρέπει να βαρύνει τα

αποτελέσματα.

Ενώ με βάση τις διατάξεις του ν. 2190/1920 προκύπτουν τ' ακόλουθα:

α. Η διενέργεια αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι υποχρεωτική για κάθε στοιχείο και για κάθε χρήση.

β. Οι αποσβέσεις κάθε χρήσεως πρέπει να είναι ανάλογες της ετήσιας μείωσης της αξίας του στοιχείου που αποσβένεται.

γ. Οι αποσβέσεις πρέπει να γίνονται κατά τρόπο συστηματικό και ομοιόμορφο καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου.

δ. Οι αποσβέσεις πρέπει να διενεργούνται με βάση τις ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

3.2 Συνάφεια Λογιστικών Μεγεθών Σύμφωνα με ΕΛΠ και ΔΛΠ

Σε αυτήν την παράγραφο θα εξεταστεί η συνάφεια (value relevance) δύο λογιστικών μεγεθών – της Καθαρής Θέσης και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως – σύμφωνα με τα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Ως συνάφεια (Αρχή της Συνάφειας) ορίζεται η ικανότητα των λογιστικών μεγεθών να αντικατοπτρίζουν την πραγματική οικονομική αξία μιας επιχείρησης, όπως αντιπροσωπεύεται μέσω των τρεχουσών τιμών των μετοχών. Οι τιμές των μετοχών χρησιμοποιούνται ως προσεγγίσεις της αξίας της επιχείρησης και στη συνέχεια εξετάζεται κατά πόσο τα άλλα δύο λογιστικά μεγέθη συσχετίζονται με τις πληροφορίες που λαμβάνουν οι επενδυτές για να θέσουν αυτές τις τιμές (Barth, Beaver και Landsman, 2001).

Ερευνητές στο παρελθόν είχαν χρησιμοποιήσει είτε τιμές, είτε αποδόσεις για την εξέταση θεμάτων συνάφειας (Hung και Subramanyam, 2004). Η χρήση τιμών θεωρείται οικονομικά πιο επακριβής σε σχέση με τη χρήση αποδόσεων (Kothari και Zimmerman,

1995). Ένα επιπλέον πλεονέκτημα της χρήσης τιμών είναι ότι είναι δυνατή η εξέταση τόσο της συνάφειας της Καθαρής Θέσης, όσο και των Αποτελεσμάτων Χρήσης. Από τη στιγμή που τα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ επικεντρώνονται στον Ισολογισμό και σε προηγούμενο κεφάλαιο έχουν αναφερθεί οι σημαντικότερες διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ και οι επιπτώσεις αυτών στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσης, είναι σημαντικό να εξεταστεί η συνδυασμένη συνάφεια της Καθαρής Θέσης και των Αποτελεσμάτων Χρήσης. Αυτό είναι ειδικότερα σημαντικό στην περίπτωση που υφίσταται μία ανταλλαγή μεταξύ της συνάφειας της Καθαρής Θέσης και των Αποτελεσμάτων Χρήσης, για παράδειγμα είναι πιθανό τα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ να βελτιώνουν τη συνάφεια της Καθαρής Θέσης εις βάρος της συνάφειας των Αποτελεσμάτων Χρήσης. Επομένως στην ανάλυση που ακολουθεί υιοθετείται η χρήση τιμών. Ωστόσο, πρέπει να επισημανθεί ότι η χρήση τιμών είναι επιρρεπής σε οικονομετρικά προβλήματα που προέρχονται κυρίως από την ετεροσκεδαστικότητα και τα scale bias (Kothari και Zimmerman, 1995, Easton, 1999).

Στην ανάλυση γίνεται σύγκριση μεταξύ της συνάφειας της Καθαρής Θέσης και των Αποτελεσμάτων Χρήσης που είναι δημοσιευμένα σύμφωνα με τα ΕΛΠ (2001- 2003) και εκείνων που είναι δημοσιευμένα σύμφωνα με τα ΔΛΠ (2004-2006). Μέσω των τεστ για την συνάφεια γίνεται σύγκριση της ικανότητας των λογιστικών μεγεθών, ανάλογα με τα πρότυπα που ακολουθούνται, να αντικατοπτρίσουν την οικονομική πληροφορία που ενσωματώνεται στις τιμές των μετοχών. Τα τεστ για τη συνάφεια είναι κατάλληλα για την συγκεκριμένη ανάλυση, επειδή οι εταιρίες που υιοθετούν τα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ σταματούν να δημοσιεύουν καταστάσεις σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

Συνοψίζοντας, διαπιστώθηκε ότι τα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ βελτίωσαν τη συνάφεια της Καθαρής Θέσης και των Αποτελεσμάτων Χρήσης. Στα μοντέλα που περιλάμβαναν ξεχωριστά την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσης η συνάφεια και των δύο λογιστικών μεγεθών εμφανίζεται αυξημένη κάτω από τα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ, σε σχέση με τα ΕΛΠ, και η συνάφεια της Καθαρής Θέσης εμφανίζεται διαρκώς αυξανόμενη. Ωστόσο, στο μοντέλο που συνδυάζονταν η Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσης η συνάφεια της Καθαρής Θέσης εμφανίζεται αυξημένη σε στατιστικά σημαντικό επίπεδο μόνο στο έτος 2006, ενώ η συνάφεια των Αποτελεσμάτων Χρήσης είναι υψηλή και με τα δύο λογιστικά συστήματα. Δηλαδή, τα Αποτελέσματα Χρήσης εμφανίζονται να παίζουν σημαντικότερο ρόλο στην αποτίμηση μίας επιχείρησης από ότι η Καθαρή Θέση. Ωστόσο, τα αποτελέσματα αυτά μπορεί να προκαλούνται και από τη μικρή περίοδο που εξετάστηκε μετά την υιοθέτηση των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ (ουσιαστική εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ τα έτη 2005 και 2006).

3.3 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΣΥΓΚΡΙΣΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Οι κύριες διαφορές μεταξύ των Ε. Λ. Π. και των Δ. Λ. Π.. θα μπορούσαν να χωρισθούν σε τρεις βασικές κατηγορίες:

- Στις συντασσόμενες Οικονομικές Καταστάσεις.
- Στην διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων περιπτώσεων και γεγονότων.
- Στις ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Συντασσόμενες Οικονομικές Καταστάσεις

Τα Δ. Λ. Π.. απαιτούν την σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών της Καθαρής θέσης κάτι το οποίο δεν προβλέπεται από την Ελληνική Νομοθεσία. Το κενό καλύπτεται μερικώς με την σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης των κερδών.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, όπου με βάση την Ελληνική Νομοθεσία η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων δεν είναι υποχρεωτική, υπάρχει πλήρης διαφοροποίηση από τα Δ. Λ. Π. Η Κατάσταση Μεταβολών της Καθαρής θέσης περιλαμβάνει όλες εκείνες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες προκειμένου ο χρήστης να κατανοήσει την μεταβολή που επήλθε στα ίδια κεφάλαια της εταιρείας :

- Κατά την διάρκεια της χρήσης (αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ,επιχορηγήσεις , αναπροσαρμογές κ.τ.λ.)
- Κατά την λήξη της χρήσης μέσω της διανομής των αποτελεσμάτων.

Το περιεχόμενο του προσαρτήματος και οι πληροφορίες οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε αυτό με βάση τα Δ. Λ. Π.. Συγκεκριμένα οι γνωστοποιήσεις (ηοΐ65) οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι των Οικονομικών Καταστάσεων αποτελούν μία δομημένη και αναλυτική παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Αντιμετώπιση Λογιστικών Γεγονότων

Οι λογιστικοί χειρισμοί που απαιτούνται από τα Δ. Λ. Π.. για την απεικόνιση διαφόρων λογιστικών γεγονότων διαφέρουν από αυτούς που απαιτούνται από την Ελληνική Νομοθεσία.

Οι διαφορές αυτές πολλές φορές σχετίζονται όχι με τις εφαρμοζόμενες λογιστικές αρχές για την σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων αλλά με φορολογικές διατάξεις οι οποίες επιδρούν ουσιαστικά στην σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ο λογιστικός χειρισμός που προβλέπεται από την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία για την αποτίμηση των χρεογράφων.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Ελληνικών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Οι διαφορές αυτές είναι ενδεικτικές και σε καμία περίπτωση δεν εξαντλούν το σύνολο των περιπτώσεων που ενδεχομένως να προκύψουν κατά την πρακτική εφαρμογή των Δ. Λ. Π..

Λογιστική Αποσβέσεων

Οι αποσβέσεις με βάση την **Ελληνική Νομοθεσία** υπολογίζονται με σταθερούς συντελεστές οι οποίοι θα πρέπει να εφαρμόζονται πάγια από την κάθε επιχείρηση.

Με βάση τα **Δ. Λ. Π.** κάθε εταιρεία θα πρέπει να εκτιμά την ωφέλιμη ζωή των περιουσιακών στοιχείων της και μάλιστα αυτή η εκτίμηση θα

πρέπει να υπόκειται σε τακτικούς ελέγχους και εάν κριθεί απαραίτητο να αναπροσαρμόζεται.

Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Με βάση την **Ελληνική Νομοθεσία** τα γήπεδα και τα κτίρια αναπροσαρμόζονται υποχρεωτικά με βάση τον Ν.2065/1992 κάθε τέσσερα χρόνια και με τους συντελεστές που ορίζει ο νόμος.

Αντίθετα, στα Δ. Λ. Π., η αναπροσαρμογή επιτρέπεται υπό ορισμένες προϋποθέσεις για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, και ο προσδιορισμός της αναπροσαρμοσμένης αξίας γίνεται κατόπιν εργασίας που εκτελείται από εξειδικευμένο εκτιμητή και όχι με σταθερούς συντελεστές.

Έξοδα πολυετούς απόσβεσης-Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης

Με βάση την **Ελληνική Νομοθεσία**, συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών καταχωρούνται στον Ισολογισμό και όχι στα αποτελέσματα και αποσβένονται είτε άμεσα είτε σε πέντε χρόνια.

Τα Δ. Λ. Π.. θέτουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις προκειμένου αυτές οι δαπάνες να πληρούν τα κριτήρια για την καταχώρηση τους στον Ισολογισμό. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι τα έξοδα ίδρυσης δεν καταχωρούνται στον Ισολογισμό.

Οι δαπάνες έρευνας δεν καταχωρούνται σαν άυλο περιουσιακό στοιχείο, ενώ οι δαπάνες αναπτύξεως καταχωρούνται μόνο αν η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει:

- Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση
- Την πρόθεση της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει αυτό
- Πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων πραγμάτων η

επιχείρηση πρέπει να αποδείξει την ύπαρξη αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς.

- Τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
- Την ικανότητα της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια της αναπτύξεως του.

Κεφαλαιοποίηση τόκων και συναλλαγματικών διαφορών δανείων κατασκευαστικής περιόδου.

Με βάση την **Ελληνική νομοθεσία**, οι τόκοι και οι συναλλαγματικές διαφορές (έξοδα) που αφορούν δάνεια που έχουν ληφθεί για την κατασκευή ή απόκτηση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου, καταχωρούνται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και αποσβένονται,

- οι μεν τόκοι σε διάστημα έως και πέντε έτη,
- ενώ οι συναλλαγματικές διαφορές μέσα στην διάρκεια ισχύς του δανείου.

Στα **Δ. Λ. Π.** ως βασική μέθοδος προτείνεται η καταχώριση των παραπάνω δαπανών στα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ ως εναλλακτική μέθοδος, επιτρέπεται να αποτελέσουν αυξητικό στοιχείο του κόστους και να αποσβεσθούν μέσα στην ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου.

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία οι μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων είτε πρόκειται για χρηματοδοτικές είτε για λειτουργικές, δεν απεικονίζονται στον Ισολογισμό του μισθωτή, αντίθετα παραμένουν και απεικονίζονται στον Ισολογισμό του εκμισθωτή.

Το ετήσιο μίσθωμα λογίζεται συνολικά ως δαπάνη για τον μισθωτή και ως έσοδο για τον εκμισθωτή.

Τα **Δ. Λ. Π.** κάνουν διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και σε λειτουργικές και απαιτούν οι χρηματοδοτικές να καταχωρούνται, για τον μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια, για τον δε εκμισθωτή ως πώληση παγίων.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις

Με βάση την **Ελληνική Νομοθεσία** στις Οικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται μόνο οι φόροι οι οποίοι υπολογίζονται με βάση τις διατάξεις της Ελληνικής Φορολογικής Νομοθεσίας.

Τα **Δ. Λ. Π.** απαιτούν ο κάθε φόρος εισοδήματος να αντιμετωπίζεται ως δαπάνη, και ως τέτοια θα πρέπει να συσχετίζεται με τις συναλλαγές τις οποίες αφορά. Έτσι οι υποχρεώσεις από τις τρέχουσες χρονικές λογιστικές διαφορές θα πρέπει να υπολογίζονται και να εμφανίζονται είτε ως μελλοντικές υποχρεώσεις πληρωτέων φόρων είτε ως απαιτήσεις αντιπροσωπεύοντας προπληρωμές φόρων.

Κρατικές επιχορηγήσεις στοιχείων ενεργητικού

Με βάση την **Ελληνική Νομοθεσία** εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια και αποσβένονται (μεταφερόμενα στα αποτελέσματα) ανάλογα με τον χρόνο απόσβεσης του παγίου.

Σύμφωνα με τα **Δ. Λ. Π.**, οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν το ενεργητικό πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε ως έσοδο

επομένων χρήσεων (Λογαριασμός Παθητικού) είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων (εναλλακτικός χειρισμός).

Βραχυπρόθεσμες επενδύσεις (Χρεόγραφα)

Με βάση την **Ελληνική Νομοθεσία** τα χρεόγραφα αποτιμώνται στην μικρότερη αξία μεταξύ της αξίας κτήσεως και της τρέχουσας αξίας

Σύμφωνα με τα Δ. Λ. Π., τα χρεόγραφα μπορούν να αποτιμηθούν είτε στην μικρότερη αξία μεταξύ της αξίας κτήσεως και της τρέχουσας αξίας ή εναλλακτικά στην τρέχουσα αξία τους.

Κάθε επιλογή αποτίμησης θα πρέπει βέβαια να ακολουθείται από την εταιρεία πάγια.

Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Τα σημεία διαφοροποίησης κατά την κατάρτιση των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων εντοπίζονται στα ακόλουθα θέματα:

Ενοποιημένος Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Με βάση τα **Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα** οι εταιρείες δεν είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν ενοποιημένο πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

Αντίθετα σύμφωνα με τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** δεν υπάρχει υποχρέωση για κατάρτιση Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων.

Προβλέπεται όμως η υποχρεωτική κατάρτιση του Πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης.

Διαφορές Ενοποίησης

Με βάση τα **Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα** ο λογιστικός χειρισμός των διαφορών ενοποίησης είναι ο ακόλουθος:

(α) αποσβένονται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη, και

(β) παρέχεται η ευχέρεια της άμεσης και εμφανούς αφαίρεσης τους απευθείας από τα ίδια κεφάλαια του ενοποιημένου ισολογισμού.

Τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** για το σχολιαζόμενο θέμα προβλέπουν ότι η απόσβεση της υπεραξίας αυτής δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 20 έτη, ενώ η χρονική διάρκεια στην οποία γίνεται η απόσβεση καθώς και η μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης επανεκτιμώνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης.

Δικαιώματα Μειοψηφίας

Με βάση τα **Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα** οι «διαφορές ενοποίησης» εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «δικαιώματα μειοψηφίας» στην κατηγορία «ίδια κεφάλαια»

Αντίθετα με βάση τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** οι διαφορές αυτές παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερη κατηγορία ξεχωριστά από τις υποχρεώσεις και από τα ίδια κεφάλαια.

3.4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στόχος αυτής της μελέτης ήταν η διερεύνηση των επιπτώσεων στις οικονομικές καταστάσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ, χρησιμοποιώντας ένα δείγμα ελληνικών εταιριών, οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Στην αρχή, έγινε μία ιστορική αναδρομή των γεγονότων από την ίδρυση της IASC, την έκδοση των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ έως την υιοθέτηση αυτών το 2005 από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ελλάδα. Παρουσιάστηκαν έρευνες σχετικά με τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών που τα υιοθετούν, ενώ στη συνέχεια παρουσιάστηκαν τα ΔΛΠ και οι κυριότερες διαφορές μεταξύ αυτών και των ΕΛΠ (Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία). Παράλληλα, παρουσιάστηκαν παραδείγματα από καταστάσεις εταιριών εισηγμένων στο ΧΑΑ.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ήρθαν να μεταβάλουν τη θέση των ελληνικών επιχειρήσεων, αμέσως μετά τη μεταβολή που έφερε η υιοθέτηση του ευρώ. Τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι πολλά. Το βέβαιο όμως είναι ότι τα πράγματα δεν είναι πια τα ίδια, όπως ήταν πριν από λίγα χρόνια, όταν το νόμισμα ήταν η δραχμή και το λογιστικό σύστημα ήταν κομμένο και ραμμένο στα μέτρα των τοπικών επιχειρήσεων, ελληνικό σύστημα.

Τόσο το κοινό ευρωπαϊκό νόμισμα όσο και η χρήση ενιαίων λογιστικών προτύπων οδηγούν στο ίδιο αποτέλεσμα. Τον περιορισμό του "χειρισμού" από τις επιχειρήσεις των ισολογισμών τους και τη διευκόλυνση των συγκρίσεων των ελληνικών επιχειρήσεων με τις άλλες ευρωπαϊκές. Αυτό έχει σημαντικές θετικές συνέπειες για τον έλληνα επενδυτή, επιχειρηματία ή καταναλωτή, εφόσον βέβαια είναι σε θέση να προσαρμοστεί και να ανταγωνιστεί σε διεθνές επίπεδο και εκτός προστατευτικού συστήματος που προσέφερε ως σήμερα η κλειστή ελληνική οικονομία.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι μια νομοθετική ρύθμιση που επιβλήθηκε από σχετικούς κανονισμούς της Ε.Ε. και ως εκ τούτου υπερισχύει οποιασδήποτε αντίθετης εσωτερικής (εθνικής) διάταξης.

Η ρύθμιση αυτή έχει ως αποτέλεσμα τη θεαματική βελτίωση της εφαρμοσμένης λογιστικής και την ουσιαστική προαγωγή του λογιστικού επαγγέλματος και της λογιστικής επιστήμης γενικότερα στην Ελλάδα,

γιατί θα παύσουν οι αυθαίρετες παρεμβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και ο εξαναγκασμός με την απειλή σοβαρών οικονομικών κυρώσεων, τηρήσεων λογαριασμών και εφαρμογής λογιστικών χειρισμών ολοσχερώς αντίθετων προς τις βασικές λογιστικές αρχές, με τις γνωστές σοβαρές συνέπειες.

Βέβαια οι προαναφερθείσες ωφέλειες συνεπάγονται επιβάρυνση της επιχειρήσεως με το κόστος τήρησης παράλληλου λογιστικού συστήματος κλπ. Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων σύμφωνα με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας το οποίο όμως πρέπει να θεωρηθεί ότι καλύπτεται από τις αναμενόμενες ωφέλειες.

Συγκρίνοντας τα στοιχεία της εργασίας διαπιστώσαμε διαφορές που επηρεάζουν το αποτέλεσμα χρήσης και το γενικό σύνολο Ενεργητικού Παθητικού μιας επιχείρησης. Συγκεκριμένα η μείωση των αποσβέσεων έχει σαν αποτέλεσμα την μείωση των εξόδων με συνέπεια οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης να έχουν αυξημένη φορολογία λόγω των αυξημένων κερδών ενώ αντίθετα με βάση το ενιαίο γενικό λογιστικό σχέδιο να εμφανίζει μειωμένα κέρδη με συνέπεια η φορολογία να είναι μικρότερη.

Στο κομμάτι των αποσβέσεων η εταιρία που τηρεί τα διεθνή λογιστικά πρότυπα θα πρέπει να εκτιμά την ωφέλιμη ζωή των περιουσιακών στοιχείων και βγάζει το συντελεστή απόσβεσης. Ενώ στην ελληνική νομοθεσία στις αποσβέσεις χρησιμοποιούν σταθερούς συντελεστές οι οποίοι εφαρμόζονται πάγια στην κάθε επιχείρηση.

Ακόμα τα διεθνή λογιστικά πρότυπα αναγνωρίζουν ότι ο φόρος εισοδήματος αντιλαμβάνεται ως δαπάνη ενώ με βάση την ελληνική νομοθεσία στις οικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται μόνο οι φόροι οι οποίοι υπολογίζονται με βάση τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας.

Τα διεθνή πρότυπα στο θέμα των εξόδων πολυετούς απόσβεσης, δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης θέτουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις προκειμένου να πληρούν τα κριτήρια για την καταχώρηση τους στον ισολογισμό. Ενώ με βάση την ελληνική νομοθεσία καταχωρούνται στον ισολογισμό και αποσβένονται είτε άμεσα είτε σε πέντε χρόνια.

Σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα οι τόκοι δανείων μπορούν να επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων εφόσον βέβαια υπάρχουν οι κατάλληλες προϋποθέσεις. Ενώ το ενιαίο λογιστικό σχέδιο αποκλείουν την ενσωμάτωση των τόκων στο κόστος αποθεμάτων.

Επιπλέον, το δείγμα είναι μικρό σε σχέση με άλλες παρόμοιες έρευνες. Θα πρέπει ακόμα να επισημανθεί ότι τα έτη 2001 και 2002 υπήρχε κατακόρυφη πτώση των τιμών των μετοχών, λόγω εξωτερικών παραγόντων. Μία μελλοντική έρευνα επί του ίδιου θέματος με μεγαλύτερο δείγμα και με περισσότερα χρόνια εφαρμογής των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ, πιθανότατα θα δείξει καλύτερα και ακριβέστερα αποτελέσματα. Εν κατακλείδι, τα αποτελέσματα και τα συμπεράσματα της έρευνας είναι απλώς προτεινόμενα.

Τέλος, θα πρέπει να υπογραμμιστούν οι περιορισμοί που μπορεί να έχουν επηρεάσει τα αποτελέσματα της έρευνας. Καταρχήν, η έρευνα διεξήχθη χρησιμοποιώντας αποκλειστικά Ελληνικές εταιρίες και επομένως οι διαφορές μεταξύ των τοπικών προτύπων και των ΔΛΠ και

ΔΠΧΠ, καθώς και οι επιπτώσεις που απορρέουν από αυτές, αφορούν κυρίως την Ελλάδα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ✚ Grant Thornton, "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση", Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Α
- ✚ Grant Thornton, "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση", Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Β΄
- ✚ Grant Thornton, "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση", Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Γ
- ✚ Γεωργίου Άθως, "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα", Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα 2003
- ✚ Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία", Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002
- ✚ Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, "Κυριότερες Διαφορές Μεταξύ των
- ✚ Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών", Ιανουάριος 2002

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

 www.europa.gr

 www.pwc.com

 www.aicpa.org

 www.taxheaven.gr

 www.gus.gr

 www.naftemporiki.gr



Financial Accounting Standards Board
of the Financial Accounting Foundation