

**ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΣΤΙΣ  
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.**

Διαδικασία ανάπτυξης των ΔΛΠ / ΔΠΧΠ, παρουσίαση του θεωρητικού πλαισίου και βασικών εννοιών των Προτύπων, διαδικασία μετάβασης των οικονομικών καταστάσεων από τα Εθνικά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

**Αναστάσιος Ι. Κασσής**

**Πτυχίο Οργάνωσης & Διοίκησης Επιχειρήσεων Πανεπιστημίου Πειραιώς**

**Υποβληθείσα για το Μεταπτυχιακό Δίπλωμα για Στελέχη  
στη Διοίκηση Επιχειρήσεων**

**Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων**

**Πανεπιστήμιο Πειραιώς**

**2007**

**ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ  
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.**

**ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Η οικονομική κρίση που ξεκίνησε στο δεύτερο μισό της δεκαετίας του '90, δημιούργησε την ανάγκη για πιο διαφανή, συγκρίσιμη και κατανοητή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μεγάλων επιχειρήσεων και οδήγησε στην ανάπτυξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Η διαδικασία ανάπτυξης των Προτύπων είναι σύνθετη και χρονοβόρα προκειμένου να εξασφαλίζεται ευρύτατη συμμετοχή, μέγιστη αποδοχή και διαφάνεια.

Η ΕΕ υιοθέτησε τα ΔΛΠ με τον υπ' αριθμ. 1606/17-7-2002 Κανονισμό, στοχεύοντας στο δίκαιο και αποτελεσματικό ανταγωνισμό των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται εντός των ορίων της.

Καθιστώντας υποχρεωτική την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών με εισηγμένους τίτλους στα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια, με βάση τα ΔΛΠ, η ΕΕ δημιουργεί τις προϋποθέσεις για μία ενιαία αγορά κεφαλαίου όπου παρέχονται ομοιόμορφες, διαφανείς και αξιόπιστες οικονομικές πληροφορίες.

Στην Ελλάδα τα ΔΛΠ υιοθετήθηκαν με το άρθρο 13 του Ν 3229/2004 και ως πρώτη χρήση εφαρμογής ορίστηκε η χρήση του 2005 (1/1-31/12/2005).

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι, αφού πρώτα γίνει μία ανάλυση στο ΔΠΧΠ 1 – που αφορά την πρώτη εφαρμογή των προτύπων -, σε μερικά βασικά Πρότυπα και το θεωρητικό τους πλαίσιο, να παρουσιάσει ένα πρακτικό παράδειγμα μετάβασης μιας επιχείρησης εισηγμένης στο ΧΑ, από τα Εθνικά Πρότυπα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πρόκειται για μελέτη πραγματικής περίπτωσης μετάβασης όπου παρουσιάζεται η διαδικασία και οι λογιστικές εγγραφές μετάβασης όπως πραγματικά υλοποιήθηκαν.

Η εργασία αποτελείται από έξι κεφάλαια και χωρίζεται σε τρία μέρη.

Στο πρώτο μέρος γίνεται αναφορά στο τι είναι τα ΔΛΠ, ποιοι είναι οι λόγοι ανάπτυξής τους και οι αρχές στις οποίες αυτά είναι δομημένα. Επίσης γίνεται αναφορά στη διαδικασία υιοθέτησης και ανάπτυξης των ΔΛΠ μέσω των αρμόδιων θεσμικών οργάνων και φορέων.

Στο δεύτερο μέρος γίνεται ανάλυση και ερμηνεία του ΔΠΧΠ 1 καθώς και του θεωρητικού πλαισίου και των απαιτήσεων μερικών βασικών Προτύπων. Αναλύεται επίσης ο σκοπός και το πεδίο εφαρμογής κάθε Προτύπου και παρουσιάζονται οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις που πρέπει να υπάρχουν στις επεξηγηματικές σημειώσεις.

Στο τρίτο μέρος αναπτύσσεται πρακτικό παράδειγμα μετάβασης από τα Εθνικά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τέλος στο Παράρτημα αναπτύσσονται ορισμοί των ΔΛΠ ώστε να γίνουν ευκολότερα αντιληπτές κάποιες έννοιες που εισάγονται με τα πρότυπα ή αναφέρονται σε αυτά.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΡΑΙΑ

# ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Σελίδα

## ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ : ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΟΥΣ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	2
1.2 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	3
1.3 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	8
1.4 Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ.....	10

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.

2.1 ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ & ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	14
2.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	20
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΟΥΣ.....	29

## ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ : ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΔΠΧΠ 1 & ΜΕΡΙΚΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΛΠ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup> ΔΠΧΠ 1

3.1 ΔΠΧΠ 1 - 1 <sup>η</sup> ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ.....	32
--	----

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup> ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΛΠ

4.1 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1 «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ».....	43
4.2 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ».....	47
4.2.1. Αποτίμηση αποθεμάτων.....	49
4.2.2. Τύποι προσδιορισμού του κόστους.....	53
4.2.3. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.....	54
4.2.4. Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες	

Απαιτήσεις.....	56
4.2.5.Αναγνώριση ως δαπάνη μετά τον Ισολογισμό μετάβασης.....	57
4.2.6. Γνωστοποιήσεις (παρ 36-39 του Προτύπου).....	58
4.3 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7 «ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ».....	60
4.3.1 Γνωστοποιήσεις (παρ 48-52 του Προτύπου).....	64
4.4 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ».....	66
4.4.1 Γνωστοποιήσεις (παρ 79-82 <sup>Α</sup> του Προτύπου).....	69
4.5 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝ/ΣΕΙΣ.».....	74
4.5.1. Αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης.....	79
4.5.2. Γνωστοποιήσεις (παρ 73-79 του Προτύπου).....	80
4.6 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18 «ΕΣΟΔΑ».....	85
4.6.1. Έσοδο από πώληση αγαθών.....	88
4.6.2. Έσοδο από παροχή υπηρεσιών.....	91
4.6.3. Έσοδα από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.....	94
4.6.4. Γνωστοποιήσεις (παρ 35, 36 του Προτύπου).....	95
4.7 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡ/ΣΕΩΝ & ΓΝΩΣΤ/ΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ».....	97
4.7.1. Κρατικές επιχορηγήσεις.....	98
4.7.2. Κρατική υποστήριξη.....	105
4.7.3. Γνωστοποιήσεις.....	105
4.8 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ» .....	107
4.8.1. Γνωστοποιήσεις (παρ 84-92 του Προτύπου).....	112
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΜΕΡΟΥΣ.....	115

## **ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ : ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ ΣΤΑ ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ.**

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup> ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ ΣΤΑ ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ.**

5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	118
5.2 ΣΧΕΔΙΟ ΔΡΑΣΗΣ ΓΙΑ ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.....	118
5.3. ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ.....	121
5.3.1. Ασώματες Ακίνητοποιήσεις και Έξοδα πολυετούς απόσβεσης .....	122
5.3.2. Εγγραφές μεταφοράς των κονδυλίων ΚΝ 2190/20 και του ΕΓΛΣ σε λογαρ/σούς ώστε να προκύπτει αποτέλεσμα βάσει των ΔΛΠ.....	124
5.3.3 Ενσώματες ακίνητοποιήσεις. ....	127

5.3.4. Συμμετοχές.....	133
5.3.5. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.....	135
5.3.6. Αποθέματα.....	135
5.3.7. Πελάτες.....	138
5.3.8. Λοιπά Στοιχεία Ενεργητικού.....	140
5.4. ΠΑΘΗΤΙΚΟ.....	143
5.4.1 Μετοχικό Κεφάλαιο.....	144
5.4.2. Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.....	144
5.4.3. Διαφορές αναπροσαρμογής .....	144
5.4.4. Επιχορηγήσεις Επενδύσεων Πάγιου Ενεργητικού.....	145
5.4.5. Αποθεματικά Κεφάλαια.....	146
5.4.6. Προβλέψεις για υποχρ/σεις παροχών αποχώρησης προσ/κού.....	147
5.5 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ.....	156

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6<sup>ο</sup>**

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΠΧΠ (ΕΡΕΥΝΑ ΤΗΣ GRANT THORNTON).....	157
---	-----

<b>ΕΠΙΛΟΓΟΣ</b> .....	161
-----------------------	-----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΤΡΙΤΟΥ ΜΕΡΟΥΣ.....	164
---------------------------------	-----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	165
----------------------------	-----

<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΟΡΙΣΜΩΝ</b> .....	169
--------------------------------	-----

**ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ**

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

**ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΟΥΣ**

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

### 1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η ανάπτυξη και αποδοχή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) αποτελεί αναμφίβολα ένα σημαντικό γεγονός που επηρέασε και θα επηρεάσει ακόμη περισσότερο στο μέλλον την εξέλιξη της Λογιστικής Επιστήμης όχι μόνο σε ευρωπαϊκό αλλά και σε παγκόσμιο επίπεδο. Δεν είναι τυχαίο ότι όλο και περισσότερα κράτη υιοθετούν τα ΔΛΠ προκειμένου να συμμετέχουν σε ένα συνεχώς διευρυνόμενο δίκτυο παροχής ποιοτικής, ομοιόμορφης ως προς τη σύνταξή της και έγκαιρης Λογιστικής Πληροφορίας που απευθύνεται σε χρήστες κάθε επιπέδου.

Η εξέλιξη της λογιστικής για κάθε χώρα ήταν διαφορετική, κυρίως γιατί διαφορετικές ήταν οι κοινωνικές, οι πολιτικές και νομικές δομές, η οικονομική ανάπτυξη και δραστηριότητα κάθε χώρας.

Έτσι συναντάμε από τη μία μεριά χώρες όπου οι λογιστικές πρακτικές αναπτύσσονταν από επαγγελματίες του χώρου και στόχευαν στην άντληση αξιόπιστης λογιστικής πληροφορίας και από την άλλη χώρες, όπως η Ελλάδα, οι οποίες χρησιμοποιούσαν τις λογιστικές πρακτικές για να ασκήσουν φορολογική πολιτική.

Η ανάπτυξη, μεταπολεμικά, πολυεθνικών εταιρειών δημιούργησε σε πρώτη φάση ουσιαστικά προβλήματα που σχετίζονταν με τις διαφορετικές λογιστικές,



νομικές και ελεγκτικές πρακτικές κάθε χώρας οι οποίες οδηγούσαν σε μη συγκρίσιμες τελικά οικονομικές καταστάσεις από χώρα σε χώρα.

Η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας και η ανάπτυξη επενδυτικών κολοσσών οι οποίοι επενδύουν τεράστια κεφάλαια σε όλο τον κόσμο είναι ένας ακόμη σημαντικός λόγος ώστε να είναι επιτακτική η δημιουργία μίας κοινής βάσης δεδομένων για την παροχή ομοιόμορφης, διαφανούς και συγκρίσιμης λογιστικής και χρηματοοικονομικής πληροφορίας.

Η ικανοποίηση μιας τέτοιας ανάγκης οδήγησε στην ανάπτυξη και υιοθέτηση διεθνώς αποδεκτών αρχών και κανόνων λογιστικής οι οποίοι σκοπό έχουν την πληρέστερη και ασφαλέστερη παρακολούθηση και απεικόνιση των λογιστικών μεγεθών και πράξεων.

Το σύνολο αυτών των κανόνων και πρακτικών είναι γνωστά ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards) ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards)

## **1.2 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Με τον όρο «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» (ΔΛΠ) νοείται ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων και Διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η ανάπτυξη, καθιέρωση και εφαρμογή των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και – συνεπώς - σε ακριβή, αληθή, ομοιόμορφη και απαλλαγμένη προκαταλήψεων πληροφόρηση των χρηστών τους. Το σύνολο των εν λόγω κανόνων ενσωματώνει την παγκόσμια εμπειρία και γνώση, στην προσπάθεια προσέγγισης της πραγματικής οικονομικής θέσης και απόδοσης

μιας οικονομικής μονάδας και την εν συνεχεία απεικόνιση αυτών στις οικονομικές καταστάσεις, με τρόπο που αποδίδει την ουσία των πραγμάτων, είναι κατανοητός και παρέχει συγκρισιμότητα σε σχέση με τις προηγούμενες περιόδους.

Ο όρος Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα χρησιμοποιείται για τα πρότυπα που θεσμοθετεί η Επιτροπή (ή το Συμβούλιο, όπως μετονομάστηκε το 2001) Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB: International Accounting Standard Board) μέσα από μια διαδικασία ευρύτατης συμμετοχής, μέγιστης αποδοχής και διαφάνειας. Η Επιτροπή ιδρύθηκε τον Ιούνιο του 1973 ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας μεταξύ των επαγγελματικών λογιστικών σωμάτων 10 χωρών (Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Αγγλία, Αυστραλία, Μεξικό, Ολλανδία, ΗΠΑ, Ιρλανδία και Καναδά).

Οι αντικειμενικοί σκοποί της Επιτροπής, όπως αυτοί διατυπώθηκαν στο αρχικό της καταστατικό που εγκρίθηκε το 1992 και διαμορφώθηκαν μέχρι το 2000, είναι:

- Ø Να δημιουργεί και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα, με βάση τα οποία θα συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις και να προωθή την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.
- Ø Να εργάζεται γενικότερα, για τη βελτίωση και εναρμόνιση των κανονισμών, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.
- Ø Να δημιουργεί υψηλής ποιότητας, κατανόησης και εφαρμογής Παγκόσμια Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία απαιτούν υψηλή ποιότητα, διαφάνεια και δυνατότητα σύγκρισης πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις και σε άλλες οικονομικές εκθέσεις, έτσι

ώστε να βοηθούν τους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες αγορές κεφαλαίων και τους υπόλοιπους χρήστες στη λήψη ορθών οικονομικών αποφάσεων.

- Ø Να προωθεί τη χρήση και την αυστηρή εφαρμογή αυτών των προτύπων
- Ø Να επιφέρει σύγκλιση των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων και των ΔΛΠ, για υψηλής ποιότητας λύσεις.

Το Μάιο του 2000 εγκρίθηκε το νέο καταστατικό και η νέα οργανωτική δομή του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που αποτελείται από:

- α. Τους Επιτρόπους (Trustees)
- β. Το Συμβούλιο (Board)
- γ. Το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (SAC: Standards Advisory Council)
- δ. Τη Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (SIC: Standing Interpretation Committee).

Οι **Επίτροποι** παίζουν πρωταγωνιστικό ρόλο στην προεδρεία της IASC. Με σκοπό να υπάρχει ευρεία διεθνή εκπροσώπηση, η σύνθεση των Επιτρόπων πρέπει να περιλαμβάνει εκπροσώπους από τις παγκόσμιες αγορές κεφαλαίων, με διαφορετική γεωγραφική καταγωγή και επαγγελματική προέλευση. Έτσι, όπως ορίζεται από την καινούργια δομή η ταξινόμηση είναι η ακόλουθη:

- 6 Επίτροποι ορίζονται από τη Βόρεια Αμερική.
- 6 Επίτροποι ορίζονται από την Ευρώπη.
- 4 Επίτροποι ορίζονται από την Ασία και την ευρύτερη περιοχή του Ειρηνικού Ωκεανού και
- 3 Επίτροποι ορίζονται από οποιαδήποτε άλλη περιοχή, με την προϋπόθεση να διασφαλίζεται συνολικά γεωγραφική ισορροπία.

Πέντε από τους 19 Επιτρόπους ανακηρύσσονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Δύο από αυτούς τους πέντε πρέπει να είναι κύριοι συνεργάτες ή διοικητικά στελέχη από σημαντικές διεθνείς λογιστικές εταιρίες. Οι υπόλοιποι τρεις επιλέγονται μέσα από συνεργασία με διεθνής οργανισμούς δημιουργών, χρηστών και ακαδημαϊκών, με σκοπό την επιλογή ενός Επιτρόπου από κάθε μία κατηγορία. Οι Επίτροποι συνήθως εκλέγονται για μια περίοδο τριών χρόνων. Οι αρμοδιότητες των Επιτρόπων είναι:

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

Όσον αφορά στο **Συμβούλιο**, τα μέλη του εκλέγονται από τους Επιτρόπους και είναι 14, εκ των οποίων 12 πλήρης απασχόλησης και 2 μερικής. Παρόλο που η επιλογή των μελών δε βασίζεται σε γεωγραφική εκπροσώπηση οι Επίτροποι δεν επιτρέπουν σε κάποια συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή να επικρατήσει. Το καταστατικό παρέχει λεπτομερείς οδηγίες αναφορικά με τα κριτήρια που χρειάζονται για να γίνει κάποιος μέλος του Συμβουλίου. Έτσι, υπάρχουν οχτώ κριτήρια:

1. Αποδεδειγμένη τεχνική ικανότητα και γνώση των προτύπων.
2. Ικανότητα για ανάλυση.
3. Ικανότητες επικοινωνίας.
4. Κριτική ικανότητα λήψης αποφάσεων.
5. Επίγνωση του παγκόσμιου οικονομικού περιβάλλοντος.

6. Ικανότητα να σέβεται τις απόψεις άλλων μελών.
7. Αποδεδειγμένη αξιοπιστία, τιμιότητα και πειθαρχία.
8. Δέσμευση υποστήριξης της αποστολής της IASC και του δημοσίου συμφέροντος.

Για να επιτευχθεί μια σχετική ισορροπία στα μέλη του Συμβουλίου, στο καταστατικό αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Το λιγότερο πέντε μέλη πρέπει να έχουν εμπειρία σαν ορκωτοί ελεγκτές.
- Το λιγότερο πέντε μέλη πρέπει να έχουν εμπειρία σαν χρήστες χρηματοοικονομικών καταστάσεων και
- Το λιγότερο ένα μέλος πρέπει να προέρχεται από τον ακαδημαϊκό χώρο.

Τα μέλη του Συμβουλίου εκλέγονται για μία περίοδο πέντε χρόνων και οι Επίτροποι εκλέγουν ένα από τα 12 μέλη πλήρους απασχόλησης σαν Πρόεδρο του Συμβουλίου. Κάθε μέλος του Συμβουλίου έχει μία ψήφο. Για να δημοσιευτεί μία Διερμηνεία ή ένα ΔΛΠ απαιτείται η έγκριση των 8 από τα 14 μέλη. Για άλλες αποφάσεις απαιτείται η απλή πλειοψηφία των παρευρισκομένων, οι οποίοι όμως πρέπει να είναι τουλάχιστον το 60% των μελών του Συμβουλίου. Το Συμβούλιο έχει ευθύνη για όλα τα τεχνικά ζητήματα και πρέπει να διατηρεί απόλυτη εχεμύθεια για αυτά.

Πρωταρχικό μέλημα του Συμβουλίου ήταν η υιοθέτηση των ήδη υπαρχόντων ΔΛΠ, όπως αυτά είχαν διακηρυχθεί από την Επιτροπή ΔΛΠ (IASC). Έτσι, το Συμβούλιο δήλωσε ότι:

«Όλα τα Πρότυπα και οι Διερμηνείες που εκδόθηκαν κάτω από τις προηγούμενες δομές συνεχίζουν να είναι εφαρμόσιμα μέχρι αυτά να τροποποιηθούν ή να αποσυρθούν. Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) μπορεί να τροποποιήσει ή να αποσύρει ΔΛΠ ή Διερμηνείες

της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών, τα οποία εκδόθηκαν κάτω από τις προηγούμενες δομές της IASC, καθώς και να εκδώσει καινούργια Πρότυπα και Διερμηνείες».

Η **Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών** (SIC: Standing Interpretation Committee) έχει την ευθύνη θεμάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ βάσει του Ενωσιολογικού Πλαισίου του IASC. Αποτελείται από 12 μέλη τα οποία εκλέγονται από τους Επιτρόπους για μία περίοδο τριών χρόνων. Κάθε μέλος έχει μία ψήφο. Η έγκριση του Σχεδίου των τελικών Διερμηνειών απαιτεί ο αριθμός των μελών που θα ψηφίσουν εναντίον να μην υπερβαίνει τα τρία μέλη.

Το **Συμβουλευτικό Συμβούλιο** (SAC: Standards Advisory Council) παρέχει τη δυνατότητα διακίνησης ιδεών από οργανισμούς και άτομα που ενδιαφέρονται, με πρωταρχικό σκοπό την παροχή συμβουλών προς το Συμβούλιο για τεχνικά θέματα. Τα μέλη του εκλέγονται από τους Επιτρόπους για μία περίοδο τριών χρόνων. Το Συμβουλευτικό Συμβούλιο πραγματοποιεί τρεις διασκέψεις τον χρόνο, οι οποίες είναι ανοιχτές στο κοινό.

### **1.3. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.**

Τα ΔΛΠ αναπτύσσονται αποκλειστικά από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η ανάπτυξη και έκδοση των ΔΛΠ δεν είναι μία απλή υπόθεση. Είναι μία διαδικασία σύνθετη και χρονοβόρα, ώστε να εξασφαλίζεται η μεγαλύτερη δυνατή αποδοχή. Περιληπτικά η διαδικασία έχει ως εξής:

Όταν κάποιο σημαντικό θέμα επιλεχθεί προς μελέτη από το Συμβούλιο της IASC ορίζεται μία επιτροπή, στην οποία προεδρεύει ένα μέλος του Συμβουλίου και συμμετέχουν εκπρόσωποι Λογιστικών Σωμάτων ή άλλων οργανισμών

σχετικών με τη διαδικασία καθορισμού προτύπων, για να εξετάσει το θέμα. Η επιτροπή αυτή συντάσσει ένα σύντομο ενημερωτικό σημείωμα για το Συμβούλιο. Το περιληπτικό αυτό σημείωμα συνήθως αποτελεί μία σύνοψη των διαφόρων προσεγγίσεων που βρέθηκαν παγκόσμια για την αντιμετώπιση του συγκεκριμένου θέματος. Αποτέλεσμα αυτής της εργασίας είναι η έκδοση σχεδίων κατά θέμα.

Στη συνέχεια, τα σχέδια αυτά υποβάλλονται στο Συμβούλιο προς έγκριση και εφόσον εγκριθούν από τα 2/3 αυτού διαβιβάζονται στους ενδιαφερομένους για μελέτη και σχόλια, για μία περίοδο από έναν έως τρεις μήνες. Οι ενδιαφερόμενοι είναι τα λογιστικά σώματα, οι κυβερνήσεις, οι χρηματιστηριακές αρχές κ.λπ. Τα σχόλια των ανωτέρω ενδιαφερομένων λαμβάνονται υπόψη από το Συμβούλιο της IASC και γίνονται οι κατάλληλες επεμβάσεις όπου χρειάζεται, στο αρχικό σχέδιο. Έπειτα το νέο σχέδιο λαμβάνει τη μορφή Λογιστικού Προτύπου, εάν εγκριθεί από τα 3/4 του Συμβουλίου.

Τα ΔΛΠ δημοσιεύονται στην Αγγλική γλώσσα και μπορούν να μεταφράζονται στις εθνικές γλώσσες από τα ενδιαφερόμενα Λογιστικά Σώματα με την έγκριση της IASC. Πρέπει να σημειωθεί ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ στη χώρα μας δεν επιφέρει την κατάργηση του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) και τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το Ν. 2190/1920 και την κείμενη φορολογική νομοθεσία. Ωστόσο, η επιτυχία της IASC έγκειται στο να πείσει όλο και περισσότερα διαφορετικά ενδιαφερόμενα μέρη στην υιοθέτησή τους. Τα μέλη της IASC πιστεύουν ότι σταδιακά θα αναγνωριστεί η τεράστια

χρησιμότητα των ΔΛΠ. Σημειώνεται ότι σημαντικό βήμα ήταν η υιοθέτησή τους από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Εκτός από τα ΔΛΠ (ή ΔΠΧΠ), υπάρχουν και οι Διερμηνείες τους οι οποίες αποτελούν ουσιαστικά συμπληρωματικά ή επεξηγηματικά του Προτύπου κείμενα.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση υιοθέτησε τα ΔΛΠ με τον υπ' αριθμ 1606/19-7-2002 Κανονισμό ο οποίος εκδόθηκε από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της ΕΕ και δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L 243).

Με τον Κανονισμό αυτό καθίσταται, σε ορισμένες περιπτώσεις, υποχρεωτική η εφαρμογή των ΔΛΠ, που υιοθετούνται από την Επιτροπή, ενώ σε άλλες περιπτώσεις παρέχεται η δυνατότητα στα κράτη-μέλη να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν την εφαρμογή των ΔΛΠ, έστω και αν η εφαρμογή τους δεν είναι υποχρεωτική από τον εκδοθέντα Κανονισμό.

Με τον Κανονισμό υπ' αριθμ 1725/29-9-2003 της Επιτροπής υιοθετήθηκαν όλα τα υφιστάμενα ΔΛΠ και οι σχετικές Διερμηνείες τους, εκτός από το ΔΛΠ 32 και το ΔΛΠ 39.

#### **1.4 Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ.**

Η Ελληνική Κυβέρνηση εισήγαγε τα ΔΛΠ στο Εμπορικό Δίκαιο με το άρθρο 13 του Ν 3229/2004 με το οποίο προστέθηκε το νέο κεφάλαιο 15 στον Κ.Ν. 2190/1920 για τα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». Η νομοθετική αυτή ρύθμιση στόχευε στην εξασφάλιση υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής



πληροφόρησης γιατί έτσι προάγεται η διαφάνεια και η εύρυθμη, αποτελεσματική, ομαλή και αποδοτική λειτουργία της Κεφαλαιαγοράς. Επιπρόσθετα στόχευε στη υποβοήθηση των ελληνικών επιχειρήσεων ώστε να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για εξεύρεση χρηματοοικονομικών πόρων, τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς αγορές.

Υποχρέωση σύνταξης οικονομικών καταστάσεων (απλών και ενοποιημένων) σύμφωνα με τα ΔΛΠ έχουν - βάσει των δύο πρώτων εδαφίων της παρ 1 του νέου άρθρου 134 του ΚΝ 2190/20, όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ 1 του άρθρου 11 του Ν 3301/2004 – οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Όταν η μητρική ανώνυμη εταιρεία είναι υποχρεωμένη να συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, τότε και οι θυγατρικές που ενοποιοούνται – είτε είναι ανώνυμες εταιρείες, είτε εταιρείες περιορισμένης ευθύνης - θα πρέπει να συντάσσουν τις καταστάσεις τους με βάση τα ΔΛΠ. Η υποχρέωση αυτή δεν ισχύει για «μικρές θυγατρικές» εταιρείες οι οποίες αθροιστικά αντιπροσωπεύουν ποσοστό μικρότερο του 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών μειοψηφίας.

Εκτός από την περίπτωση της υποχρεωτικής υιοθέτησης των ΔΛΠ, η παρ 2 του άρθρου 134 του ΚΝ 2190/20, δίνει την ευχέρεια σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης της προαιρετικής εφαρμογής υπό τις εξής προϋποθέσεις :

- Ø Η εφαρμογή των ΔΛΠ να έχει εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων με απόφαση που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των

παρ 1 και 2 του άρθρου 29 και της παρ 1 του άρθρου 31 του ΚΝ 2190/20, δηλαδή απλή απαρτία και πλειοψηφία, ή από τη Γενική Συνέλευση των Εταίρων σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν 3190/55, δηλαδή πλειοψηφία πλέον του ημίσεως του όλου αριθμού των εταίρων, εκπροσωπούντων πλέον του ημίσεως του όλου εταιρικού κεφαλαίου.

- Ø Η σχετική απόφαση θα πρέπει να προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε (5) συνεχόμενες χρήσεις. Εάν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των ΔΛΠ, η σχετική απόφαση ισχύει μέχρι ανακλήσεώς της η οποία όμως δεν μπορεί να είναι νωρίτερα της πενταετίας. Η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των ΔΛΠ από μητρική εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα, συνεπάγεται και την ταυτόχρονη υιοθέτηση των ΔΛΠ από όλες τις θυγατρικές της, εντός και εκτός Ελλάδας, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των ΔΛΠ.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ δημιουργεί λογική εικόνα πλησιέστερη προς την τρέχουσα αξία της επιχείρησης σε σχέση με τις αποτιμήσεις και τις λογιστικές πρακτικές εθνικών νομοθεσιών. Η παγκόσμια αποδοχή των ΔΛΠ είναι ίσως περισσότερο από ποτέ επιτακτική. Λόγω της παγκοσμιοποίησης της αγοράς και του εντεινόμενου ανταγωνισμού απαιτείται η ανάπτυξη σωστών δομών και η παροχή αξιόπιστων και ποιοτικών πληροφοριών.

Τα ΔΛΠ δεν υπερισχύουν των τοπικών κανόνων των χωρών που εφαρμόζονται. Για τη θεσμοθέτησή τους ως επισήμων κανόνων – υποχρεωτικής ή μη εφαρμογής τους – απαιτείται και η νομοθετική εφαρμογή τους.

Η ανάγνωση και η εφαρμογή των αναφερομένων σημείων σε οποιοδήποτε ΔΛΠ δεν διασφαλίζει στον αναγνώστη απόλυτα ότι υπάρχει πλήρης εντοπισμός και άρα περαιτέρω εφαρμογή των ΔΛΠ ως προς το θέμα που καλύπτει το συγκεκριμένο πρότυπο λόγω του ότι:

- μπορεί το συγκεκριμένο θέμα να έχει επιμέρους πλευρές ή στοιχεία που να καλύπτονται σε άλλα ΔΛΠ.
- πρέπει ταυτόχρονα να εφαρμόζονται όλα τα ΔΛΠ και οι ισχύουσες Διερμηνείες τους.

Κατά συνέπεια δεν πρέπει ο αναγνώστης να βιάζεται σε κάθε περίπτωση να βγάλει συμπεράσματα, αλλά θα πρέπει να διερευνά αν έχει εκδοθεί κάποια σχετική Διερμηνεία ή αν κάποιες παράμετροι του εξεταζόμενου θέματος καλύπτονται από άλλα ΔΛΠ (ή τις επικαιροποιημένες τους εκδόσεις).

Στο ΔΛΠ 18 γίνεται σαφής αναφορά στην αναγκαιότητα για μία επιχείρηση να διαθέτει αποτελεσματικό οικονομικό προγραμματισμό και πληροφοριακό σύστημα. Τέτοιου είδους αναφορές δεν αφορούν λογιστικές πρακτικές αλλά λογιστικές πληροφορίες.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο**

### **2.1 ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ & ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.**

Το 1989 η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξέδωσε το «Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων» στοχεύοντας να δώσει τη δυνατότητα στους επενδυτές και τα λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη της επιχείρησης, να κατανοήσουν καλύτερα και να εμπιστευθούν τις οικονομικές καταστάσεις. Το «Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων» δεν αποτελεί ΔΛΠ ούτε παρέχει οδηγίες για θέματα αποτιμήσεων ή γνωστοποιήσεων και δεν υπερισχύει των όσων ορίζουν τα ΔΛΠ. Η Επιτροπή τάσσεται υπέρ της άποψης ότι οι θεμελιώδεις αρχές της λογιστικής δεν είναι αμετάβλητες στο χρόνο, αλλά υπόκεινται σε μία συνεχή διαδικασία αναθεώρησης και αναδιατύπωσης. Κατά συνέπεια προβλέπεται η αναθεώρησή του Πλαισίου ως αποτέλεσμα της συσσώρευσης γνώσης και εμπειρίας οι οποίες επιτάσσουν κάτι τέτοιο.

Το Πλαίσιο της Επιτροπής, για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (παρ 5) ασχολείται με :

- το σκοπό των Οικονομικών Καταστάσεων.
- τα ποιοτικά χαρακτηριστικά στις Οικονομικές Καταστάσεις.
- τον προσδιορισμό, την απεικόνιση και την αποτίμηση των στοιχείων από τα οποία δημιουργούνται οι Οικονομικές Καταστάσεις.

- τις έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησής του.

Θεμελιώδεις παραδοχές κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων παρουσιάζονται στις παραγράφους 22 και 23, ενώ κριτήρια καταχώρησης και αποτίμησης στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων παρουσιάζονται στις παραγράφους 86-101.

Χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων είναι οι επενδυτές (υφιστάμενοι ή μη), οι εργαζόμενοι, οι δανειστές, οι πελάτες και προμηθευτές, το κράτος και οι υπηρεσίες του καθώς και το ευρύτερο κοινό.

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση μιας επιχείρησης, την αποδοτικότητά της (μέσω της κατάστασης αποτελεσμάτων) τις μεταβολές στην οικονομική της θέση (μέσω του Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων).

Τρεις είναι οι βασικές έννοιες για την αποτίμηση της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης:

α) Η έννοια του περιουσιακού στοιχείου δηλαδή του ρόλου που κατέχει η επιχείρηση από τον οποίο αναμένεται να εισρεύσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση.

β) Η έννοια της υποχρέωσης της παρούσας δέσμευσης δηλαδή της επιχείρησης η οποία έχει προέλθει από προγενέστερα γεγονότα και η οποία θα καταλήξει σε εκροή πόρων και

γ) Τα Ίδια Κεφάλαια δηλαδή το δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων που απομένει στην επιχείρηση μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της.

Βασικές αρχές και κανόνες (ή βασικές παραδοχές των ΔΛΠ):

- **Της βάσης των δεδουλευμένων (accrual basis)** ή της αυτοτέλειας των χρήσεων και της ομοιομορφίας. Η επιχείρηση θα πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές της καταστάσεις τηρώντας την αυτοτέλεια των χρήσεων. Η παρουσίαση και η ταξινόμηση θα πρέπει να διατηρούνται από χρήση σε χρήση, εκτός εάν α) η μεταβολή θα καταλήξει σε μία πιο κατάλληλη παρουσίαση των γεγονότων ή β) η μεταβολή απαιτείται από ένα ΔΛΠ ή μία Διερμηνεία.
- **Της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern).** Οι οικονομικές καταστάσεις ετοιμάζονται στη βάση της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας εκτός αν η Διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή δεν έχει άλλη επιλογή από την παραπάνω.
- **Της σπουδαιότητας και ολότητας (materiality and aggregation).** Κάθε ουσιώδες στοιχείο θα πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Μία πληροφορία είναι ουσιώδης αν η μη γνωστοποίησή της θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Τα επουσιώδη ποσά πρέπει να συναθροίζονται με ποσά όμοιας φύσης και λειτουργίας χωρίς να χρειάζεται να εμφανίζονται ξεχωριστά.
- **Του συμψηφισμού (offsetting).** Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν πρέπει να συμψηφίζονται εκτός αν αυτό επιτρέπεται ή απαιτείται από κάποιο ΔΛΠ. Στοιχεία εσόδων και εξόδων πρέπει να συμψηφίζονται μόνο αν αυτό επιτρέπεται ή απαιτείται από κάποιο ΔΛΠ

ή αν το κέρδος / ζημιά που προκύπτουν από τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές δεν είναι ουσιώδη.

Αναφορά επίσης γίνεται και για τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων όπως:

- **Καταννοητότητα (understandability).** Οι πληροφορίες που παρέχονται με τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γίνονται κατανοητές από τους χρήστες. Βασική προϋπόθεση είναι ότι οι χρήστες διαθέτουν μια γενική γνώση των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια. Περίπλοκες πληροφορίες που όμως κρίνονται απαραίτητες, πρέπει να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Δεν πρέπει να αποκλείονται μόνο για το λόγο ότι μπορεί να είναι πολύ δύσκολο να γίνουν κατανοητές από ορισμένους χρήστες.
- **Συνάφεια (relevance).** Δηλαδή δυνατότητα να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών είτε γιατί τους βοηθάει να εκτιμήσουν καλύτερα παρελθόντα, παρόντα ή μελλοντικά γεγονότα, είτε γιατί τους βοηθάει να επιβεβαιώσουν ή να διορθώσουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους. Η συνάφεια των πληροφοριών επηρεάζεται από το είδος και τη σπουδαιότητά τους. Η σπουδαιότητα αποτελεί το κριτήριο αποδοχής ή απόρριψης μιας πληροφορίας και όχι βασικό ποιοτικό χαρακτηριστικό που αυτή πρέπει να έχει.
- **Αξιοπιστία (reliability).** Είναι προφανές ότι για να είναι χρήσιμη μια πληροφορία θα πρέπει να είναι αξιόπιστη, δηλαδή να μην περιέχει λάθη και προκαταλήψεις και οι χρήστες να μπορούν να βασισθούν σε αυτή. Μπορεί μία πληροφορία να είναι συναφής και κατανοητή αλλά τόσο

αναξιόπιστη που πιθανόν να παραπλανεί. Η αξιόπιστη πληροφορία δεν εξαπατεί ούτε παραπλανεί. Κριτήρια αξιολόγησης του αν μια πληροφορία είναι αξιόπιστη ή όχι, είναι:

- ο η πιστή παρουσίαση, κατά πόσο δηλαδή οι πληροφορίες παρουσιάζουν πιστά τις συναλλαγές ή άλλα γεγονότα
- ο η ουσία πάνω από τον τύπο (substance over form), κατά πόσο δηλαδή οι πληροφορίες παρουσιάζονται με βάση την ουσία τους και την οικονομική πραγματικότητα και όχι μόνο με βάση το νομικό τους τύπο, καθώς αυτά τα δύο δεν συμπίπτουν πάντα
- ο η ουδετερότητα, αν δηλαδή οι πληροφορίες είναι ουδέτερες ή με άλλα λόγια απαλλαγμένες προκαταλήψεων
- ο η σύνεση, με την έννοια της επιφυλακτικότητας που εμπεριέχεται στην άσκηση κάθε κρίσεως, η οποία απαιτείται για να γίνουν οι αναγκαίες εκτιμήσεις κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας, με τρόπο που τα περιουσιακά στοιχεία ή το εισόδημα δεν υπερτιμώνται και οι υποχρεώσεις ή τα έξοδα δεν υποτιμώνται, και
- ο η πληρότητα, αν δηλαδή οι πληροφορίες είναι πλήρεις εντός των ορίων του ουσιώδους και του κόστους.

**Συγκρισιμότητα (comparability).** Να παρέχεται δηλαδή η δυνατότητα στο χρήστη να συγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης διαχρονικά. Η αποτίμηση και η απεικόνιση του οικονομικού αποτελέσματος συναλλαγών και άλλων γεγονότων πρέπει να γίνεται κατά τρόπο ομοιόμορφο. Αυτό όμως δε σημαίνει ότι η επιχείρηση πρέπει να συνεχίζει να τηρεί τη λογιστική για κάτι με την ίδια μέθοδο, αν η



μέθοδος αυτή δεν έχει παράλληλα και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της συνάφειας και της αξιοπιστίας.

Επίσης ουσιαστικής σημασίας έννοια για τα πρότυπα είναι η έννοια της σημαντικότητας (materiality) όχι όμως μόνο βάσει απολύτων μεγεθών αλλά και συνεκτιμώντας ενδεχόμενους κινδύνους. Για παράδειγμα μπορεί η δραστηριοποίηση σε ένα νέο τομέα να μην έχει σημαντικά οικονομικά αποτελέσματα αλλά να εμπεριέχει σοβαρούς κινδύνους, άρα θα πρέπει να παρουσιαστεί διακεκριμένα.

Το κόστος της εφαρμογής ενός λογιστικού χειρισμού δεν θα πρέπει σε καμία περίπτωση (απαγορεύεται) να υπερβαίνει την ωφέλεια που θα προκύψει από το χειρισμό αυτό.

Οι καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται έγκαιρα ακόμα και αν είναι λιγότερο αξιόπιστες.

Χάριν της ακριβοδίκαιης παρουσίασης μπορεί να μην εφαρμοστεί κάποια αρχή των ΔΛΠ.

## **2.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των ΕΛΠ και των ΔΛΠ θα μπορούσαν να ταξινομηθούν στις παρακάτω κατηγορίες:

### **1. Διαφορές στον τρόπο θεσμοθέτησης των Προτύπων.**

Τα ΔΛΠ αναπτύσσονται και καθορίζονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) μέσω μίας πολιτικής διαδικασίας, στην οποία μετέχουν οι εκπρόσωποι των ενδιαφερομένων για τα πρότυπα μερών. Αντίθετα, τα ΕΛΠ έχουν θεσμοθετηθεί στο μεγαλύτερο μέρος τους από κυβερνητικά όργανα για το «συμφέρον» των ενδιαφερόμενων μερών, με ελάχιστη όμως συμμετοχή αυτών των μερών.

### **2. Διαφορές στην έκταση των πληροφοριών που παρέχονται μέσω των συντασσόμενων οικονομικών καταστάσεων (ατομικών και ενοποιημένων).**

Τις διαφορές αυτές θα μπορούσαμε να τις ταξινομήσουμε σε τέσσερις κατηγορίες:

#### *1. Διαφορές στις Καταρτιζόμενες Οικονομικές Καταστάσεις.*

Βάσει του άρθρου 42<sup>α</sup> του ΚΝ 2190/20 οι εταιρείες είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις παρακάτω οικονομικές καταστάσεις :

- Ισολογισμό
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

- Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- Προσάρτημα

Οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιρείες, βάσει της υπ' αριθμ 5/204/14-11-2000 Απόφασης του ΔΣ της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, έχουν επίσης την υποχρέωση να συντάσσουν και να δημοσιοποιούν Κατάσταση Ταμιακών Ροών.

Βάσει του ΔΛΠ 1 οι εταιρείες είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις παρακάτω οικονομικές καταστάσεις:

- Ισολογισμό.
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.
- Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων.
- Κατάσταση Ταμιακών Ροών.
- Επεξηγηματικές Σημειώσεις (Notes).

Κατά συνέπεια, τα ΔΛΠ , προσθέτουν την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και εξαιρούν τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων από την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Τα κονδύλια που αφορούν διανομή κερδών εμφανίζονται στα Ίδια Κεφάλαια μέχρι να εγκριθούν από τη Γενική Συνέλευση και να καταχωρηθούν στους κατάλληλους λογαριασμούς (όπως ορίζονται στο ΕΓΛΣ).

Οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις (Notes) των ΔΛΠ περιέχουν πάρα πολύ αναλυτική πληροφόρηση σε σχέση με το Προσάρτημα όπως ορίζεται από τον Κ.Ν. 2190/20.

Σε επόμενο κεφάλαιο αναλύεται το περιεχόμενο των επιμέρους οικονομικών καταστάσεων όπως αυτές ορίζονται από το ΔΛΠ 1.

Περιπτώσεις χρήσιμων γνωστοποιήσεων οι οποίες θεσμοθετούνται με τα ΔΛΠ χωρίς να υπάρχει καμία αντίστοιχη πρόβλεψη από τα ΕΛΠ, είναι οι πιο κάτω:

Γνωστοποίηση:	ΔΛΠ	ΕΛΠ
1. Κέρδη ανά μετοχή.	ΔΛΠ 33	Δεν προβλέπεται
2. Αξία αποθεμάτων με βάση τη FIFO ή την τρέχουσα τιμή των αποθεμάτων, όταν η αποτίμηση γίνεται με βάση τη LIFO.	ΔΛΠ 2 παρ.36	Δεν προβλέπεται
3. Εύλογη αξία χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.	ΔΛΠ 32 παρ.77	Δεν προβλέπεται
4. Εύλογη αξία επενδύσεων σε ακίνητα.	ΔΛΠ 40	Δεν προβλέπεται
5. Συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, εκτός αυτών που δεν διενεργούνται στα πλαίσια των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχείρησης.	ΔΛΠ 24	Δεν προβλέπεται
6. Διακοπτόμενες δραστηριότητες.	ΔΛΠ 35	Δεν προβλέπεται
7. Κατά τομέα επιχειρηματικής δραστηριότητας, εκτός αυτών που αφορούν τις πωλήσεις.	ΔΛΠ 14	Δεν προβλέπεται

## *II. Διαφορές στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.*

Δύο είναι οι σημαντικότερες διαφορές αναφορικά με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις :

**1<sup>η</sup>** . Με βάση τα ΕΛΠ οι διαφορές ενοποίησης αποσβένονται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν μπορούν να υπερβαίνουν τα πέντε χρόνια. Υπάρχει επίσης η δυνατότητα άμεσης και εμφανούς αφαίρεσής τους, απευθείας από τα ίδια κεφάλαια του

ενοποιημένου ισολογισμού. Τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι η απόσβεση της υπεραξίας αυτής δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 20 έτη, ενώ η χρονική διάρκεια της απόσβεσης και η μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης επανεκτιμώνται στο τέλος κάθε χρήσης.

2<sup>η</sup>. Με βάση τα ΕΛΠ οι διαφορές ενοποίησης εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τίτλο «Δικαιώματα Μειοψηφίας», εκτός των «Ιδίων Κεφαλαίων». Αντίθετα στα ΔΛΠ οι διαφορές αυτές παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερη κατηγορία, αλλά συναθροίζονται στην Καθαρή Θέση της εταιρείας.

### *III. Διαφορές στη Δομή και στο Περιεχόμενο του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων.*

Τα ΔΛΠ δεν δίνουν υπόδειγμα Ισολογισμού αλλά ένα ελάχιστο αριθμό λογαριασμών που πρέπει να παρουσιάζονται. Στον Ισολογισμό αναφέρονται κάποια συγκεντρωτικά κονδύλια η ανάλυσή των οποίων γίνεται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις (π.χ. δεν εμφανίζονται τα πάγια όπως ορίζει ο Κ.Ν. 2190 ανά κατηγορία Γήπεδα – Οικόπεδα (Λογ. 10), Κτίρια και Κτιριακές Εγκαταστάσεις (Λογ. 11) κλπ., με τις αντίστοιχες αποσβέσεις ανά λογαριασμό).

Τα δικαιώματα μειοψηφίας (επί των Ιδίων Κεφαλαίων) πρέπει κατά τα ΔΛΠ να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι στα Ίδια Κεφάλαια.

Τέλος, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, κατά τα ΔΛΠ, εμφανίζει και το Φόρο Εισοδήματος που αναλογεί στα κέρδη χρήσης (αφαιρετικά μετά το κονδύλι «Αποτελέσματα προ φόρων»). Κατά συνέπεια εμφανίζεται και το «Αποτέλεσμα μετά από φόρους».

**3. Διαφορές που προκύπτουν από την έλλειψη συγκεκριμένων κανόνων στα Ελληνικά Πρότυπα που να καλύπτουν θέματα για τα οποία όμως υπάρχουν συγκεκριμένες ρυθμίσεις στα ΔΛΠ.**

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ Εθνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από έλλειψη του ελληνικού θεσμικού πλαισίου κανόνων λογιστικής μεταχείρισης συγκεκριμένων θεμάτων, απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

	ΔΛΠ	ΕΛΠ
1. Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων.	ΔΛΠ 39	Δεν προβλέπεται
2. Λογιστική μεταχείριση μελλοντικών υποχρεώσεων για παροχές σε εργαζόμενους.	ΔΛΠ 19	Δεν προβλέπεται
3. Αναγνώριση προβλέψεων στα πλαίσια συνένωσης επιχειρήσεων που μπορούν να θεωρηθούν σαν εξαγορές.	ΔΛΠ 22	Δεν προβλέπεται
4. Λογιστική κοινοπραξιών, που μπορεί να βασισθεί στη αξία κτήσης.	ΔΛΠ 31	Δεν προβλέπεται
5. Μέτρηση της απομείωσης της αξίας των ασώματων ακινητοποιήσεων.	ΔΛΠ 36	Δεν προβλέπεται
6. Λογιστική μεταχείριση της εσωτερικά δημιουργούμενης φήμης και άλλων παρόμοιων στοιχείων, αν και συνήθως αυτά δεν κεφαλαιοποιούνται.	ΔΛΠ 32	Δεν προβλέπεται
7. Λογιστική κάλυψης κινδύνων για παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.	ΔΛΠ 39	Δεν προβλέπεται
8. Ενοποίηση επιχειρήσεων ειδικού σκοπού.	Διερμηνεία 12	Δεν προβλέπεται

#### **4. Διαφορές στη λογιστική μεταχείριση ορισμένων γεγονότων, θεμάτων και περιπτώσεων.**

Οι διαφορές στη λογιστική μεταχείριση μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ είναι αρκετές σε αριθμό. Η αναφορά όλων αυτών δεν εμπίπτει στα πλαίσια αυτής της μελέτης. Για το λόγο αυτό, παρατίθενται παρακάτω οι εκτιμώμενες σημαντικότερες διαφορές, που έχουν τις μεγαλύτερες επιπτώσεις στα αποτελέσματα, στη κεφαλαιακή δομή και στη περιουσιακή διάρθρωση μιας επιχείρησης.

#### **Έξοδα πολυετούς απόσβεσης – Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης.**

Με βάση τα ΕΛΠ όλα τα έξοδα έρευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, χωρίς προϋποθέσεις. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα, σε περίοδο που δεν υπερβαίνει τα πέντε έτη. Με βάση τα ΔΛΠ τα έξοδα έρευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, μόνο αν πληρούνται έξι προϋποθέσεις και παραμένουν εκεί μόνο αν συνεχίζουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές. Συγκεκριμένα :

- 1) Τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου (ΑΠΣ) ώστε να είναι διαθέσιμο προς πώληση ή χρήση.
- 2) Προϋπόθεση της επιχείρησης να ολοκληρώσει το ΑΠΣ και να το χρησιμοποιήσει ή να το πουλήσει.
- 3) Ικανότητα της επιχείρησης να χρησιμοποιήσει ή να πουλήσει το ΑΠΣ.
- 4) Δημιουργία πιθανόν μελλοντικής οικονομικής ωφέλειας. Η επιχείρηση θα πρέπει να αποδείξει ότι υπάρχει αγορά για το συγκεκριμένο ΑΠΣ ή για το προϊόν που θα προκύψει από τη χρήση του. Στην περίπτωση που το ΑΠΣ

χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση εσωτερικά θα πρέπει να αιτιολογηθεί η χρησιμότητά του.

5) Διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και λοιπών πόρων για να ολοκληρώσει η επιχείρηση την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή να πουλήσει το ΑΠΣ.

6) Ικανότητα να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο ΑΠΣ κατά τη διάρκεια της ανάπτυξής του.

Η απόσβεσή του γίνεται με συστηματικό τρόπο στα έτη που αναμένεται όφελος.

### **Αναβαλλόμενοι φόροι**

Με βάση τα ΕΛΠ δε γίνεται καμία εγγραφή σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους. Με βάση τα ΔΛΠ τώρα, αναβαλλόμενοι φόροι υπάρχουν όταν υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση ορισμένων εσόδων ή εξόδων, μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και των φορολογικών υπολογισμών.

### **Ενσώματες ακινητοποιήσεις – Αναπροσαρμογές.**

Με βάση τα ΕΛΠ τα γήπεδα και τα κτίρια αναπροσαρμόζονται υποχρεωτικά με βάση τον Ν. 2065/1992 κάθε τέσσερα χρόνια με τους συντελεστές που ορίζει ο νόμος. Αντίθετα, με βάση τα ΔΛΠ η αναπροσαρμογή επιτρέπεται υπό ορισμένες προϋποθέσεις και ο προσδιορισμός της αναπροσαρμοσμένης αξίας γίνεται από εξειδικευμένο εκτιμητή.

### **Λογιστική αποσβέσεων.**

Οι αποσβέσεις με βάση τα ΕΛΠ υπολογίζονται με τους συντελεστές απόσβεσης που καθορίζονται από τη νομοθεσία. Με βάση τα ΔΛΠ κάθε εταιρεία θα πρέπει



να εκτιμά την ωφέλιμη ζωή των παγίων της ανά συχνά χρονικά διαστήματα, γιατί οι συντελεστές αποσβέσεως των παγίων καθορίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους.

### **Χρηματοδοτικές μισθώσεις.**

Με βάση τα ΕΛΠ τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξάρτητα αν πρόκειται για χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση, δεν εμφανίζονται σε καμία περίπτωση στον ισολογισμό του μισθωτή, αλλά παραμένουν και εμφανίζονται στον ισολογισμό του εκμισθωτή. Το ετήσιο μίσθωμα λογίζεται συνολικά ως δαπάνη για το μισθωτή και ως έσοδο για τον εκμισθωτή. Τα ΔΛΠ διακρίνουν τις μισθώσεις σε χρηματοδοτικές και σε λειτουργικές και απαιτούν τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια.

### **Κρατικές επιχορηγήσεις στοιχείων ενεργητικού.**

Τα ΕΛΠ και ειδικότερα το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και οι σχετικές με το θέμα Γνωματεύσεις του Ε.ΣΥ.Λ. καθορίζουν τη λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων. Έτσι, οι επιχορηγήσεις που αφορούν την αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων εμφανίζονται σε λογαριασμό της καθαρής θέσης. Με βάση τα ΔΛΠ οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν το ενεργητικό πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε ως έσοδο επόμενων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων. Τα ΔΛΠ δεν επιτρέπουν την απευθείας πίστωση στα Ίδια Κεφάλαια.

### **Συμμετοχές.**

Με βάση τα ΕΛΠ, στον ατομικό ισολογισμό των επιχειρήσεων οι συμμετοχές, ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής, αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.

Αναφορικά τώρα με τα δικαιώματα μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με τα ΔΛΠ εμφανίζονται στα Ίδια Κεφάλαια των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ενώ σύμφωνα με τα Ελληνικά Πρότυπα και το υπόδειγμα του ΕΓΛΣ, εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι του παθητικού, εκτός των Ιδίων Κεφαλαίων.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΟΥΣ

- Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες: Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 2002.
- Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 2002.
- Καβαδιάς Λεωνίδα, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications S.A., Αθήνα 2003.
- Σακέλλης Εμμανουήλ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.
- Σακέλλης Εμμανουήλ, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2005.
- Grant Thornton, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.F.R.S.) Αναλυτική Παρουσίαση, Αθήνα 2003.
- International Financial Reporting Standards Bound Volume 2005
- PricewaterhouseCoopers, Understanding I.A.S., 2002
- Φίλος Ιωάννης, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.
- [www.iasb.org](http://www.iasb.org), International Accounting Standards Board.
- [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), Deloitte.
- [www.kpmg.co.uk/ifrs](http://www.kpmg.co.uk/ifrs), KPMG
- [www.pwcglobal.com/ifrs](http://www.pwcglobal.com/ifrs), PricewaterhouseCoopers.
- [www.fasb.org](http://www.fasb.org), Financial Accounting Standards Board.

- [www.fee.be](http://www.fee.be), The European Federation of Accountants.
- [www.grant-thornton.gr](http://www.grant-thornton.gr), Ελεγκτική και Λογιστική Βιβλιοθήκη της Grant Thornton.
- [www.ifac.org](http://www.ifac.org), International Federation of Accountants.
- [www.seodi.gr](http://www.seodi.gr), Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, ΔΛΠ.
- [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
- Σφαρνάς Α., «Τι Αλλάζει για τις Επιχειρήσεις με τα ΔΛΠ», Ναυτεμπορική, 9 Ιανουαρίου 2002.
- Σφαρνάς Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Χρηματιστηριακά Θέματα, Τεύχος Ιανουαρίου 2002.
- Κυλώνης Ν., «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», Έψιλον 7, Τεύχος Σεπτεμβρίου 2005
- Αισιόπουλος Κώστας, «Τα πρώτα προβλήματα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Καθημερινή, 28 Μαρτίου 2004.
- Φίλος Ιωάννης, «Τα ΔΛΠ και οι Κύριες Διαφορές τους από την Ελληνική Νομοθεσία», Λογιστής, Απρίλιος 2001, τεύχος 553.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΡΑΙΑ

**ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ**

**ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΥ ΔΠΧΠ 1 & ΜΕΡΙΚΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΛΠ**

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο**

### **3.1 ΔΠΧΠ 1 - 1<sup>η</sup> ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ.**

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τον Κανονισμό 1725/2003 υιοθέτησε μεταξύ άλλων ΔΛΠ και Διερμηνειών και την Διερμηνεία Νο 8 «Πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ ως βασικό λογιστικό πλαίσιο». Σύμφωνα με τη ΜΕΔ-8, η επιχείρηση που υιοθετεί πλήρως για πρώτη φορά τα ΔΛΠ, θα πρέπει να καταρτίζει και να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις βάσει των Προτύπων και Διερμηνειών που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής και με την παραδοχή ότι αυτές ίσχυαν πάντοτε. Απαιτούσε δηλαδή την αναδρομική εφαρμογή στους περισσότερους τομείς της λογιστικής.

Τον Ιούνιο του 2004, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποφασίζει την αντικατάσταση της ΜΕΔ 8 από το ΔΠΧΠ 1 ( «Πρώτη εφαρμογή των προτύπων διεθνούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης») βάσει του οποίου προσδιορίζονται οι διαδικασίες που πρέπει να ακολουθεί οποιαδήποτε εταιρεία εφαρμόζει τα ΔΛΠ για πρώτη φορά.

Ειδικότερα, το Συμβούλιο ανέπτυξε το ΔΠΧΠ 1 για να αντιμετωπίσει ζητήματα όπως:

α) ορισμένες απαιτήσεις της ΜΕΔ 8 για πλήρη αναδρομική εφαρμογή που δημιουργούσαν κόστη τα οποία υπερέβαιναν τα πιθανά οφέλη των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Περαιτέρω, αν και η ΜΕΔ 8 δεν απαιτούσε

αναδρομική εφαρμογή σε περιπτώσεις όπου αυτό θα ήταν μη πρακτικό, δεν διευκρίνιζε αν ένας υιοθετών για πρώτη φορά έπρεπε να ερμηνεύσει το μη πρακτικό της εφαρμογής ως εμπόδιο μικρής ή μεγάλης σημασίας και δεν παρέθετε κάποιο συγκεκριμένο χειρισμό σε τέτοιες περιπτώσεις β) η ΜΕΔ 8 μπορούσε να απαιτήσει ένας υιοθετών για πρώτη φορά να εφαρμόσει δύο διαφορετικές εκδόσεις ενός προτύπου στην περίπτωση που εκδιδόταν νέα έκδοση κατά τη διάρκεια των περιόδων που καλύπτονταν από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίστηκαν σύμφωνα με ΔΛΠ και η νέα έκδοση απαγόρευε την αναδρομική εφαρμογή γ) η ΜΕΔ 8 δε διευκρίνιζε αν αποφάσεις περί αναδρομικής επιμέτρησης από τον υιοθετούντα για πρώτη φορά έπρεπε να βασίζονται σε αποκτηθείσα εκ των υστέρων γνώση και δ) υπήρχαν κάποιες αμφιβολίες σχετικά με την αλληλεπίδραση της ΜΕΔ 8 με συγκεκριμένες μεταβατικές διατάξεις άλλων προτύπων.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 1, κάθε επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα ΔΛΠ πρέπει να συμμορφώνεται με καθένα από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και με καθεμία από τις διερμηνείες που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής. Συνεπώς, όπως και η ΜΕΔ-8, το Δ.Π.Χ.Π. 1 ορίζει πώς στο κλείσιμο της χρήσης του πρώτου ισολογισμού με βάση τα ΔΛΠ θα πρέπει να πραγματοποιείται πλήρης αναδρομική εφαρμογή των ΔΛΠ που βρίσκονται σε ισχύ. Ωστόσο, σε ειδικούς τομείς το Δ.Π.Χ.Π. 1 επιτρέπει περιορισμένες εξαιρέσεις από την απαίτηση αυτή για πρακτικούς λόγους ή εάν είναι πιθανό ότι το κόστος συμμόρφωσης θα υπερβεί τα οφέλη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων."

Με το πρότυπο αυτό επιχειρείται να:

- Διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις στη μετάβαση από τα Εθνικά Πρότυπα στα Διεθνή και να αποτελέσει τη κατάλληλη βάση έναρξης για τη μεταγενέστερη λογιστική απεικόνιση της επιχείρησης συμφωνά με τα Δ.Π.Χ.Π .
- Παρέχεται μέσω των οικονομικών καταστάσεων υψηλού επιπέδου πληροφόρηση
- Προσφέρεται η δυνατότητα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να γίνουν αποδέκτες διάφανων και συγκρίσιμων πληροφοριών και να κατανοήσουν τις επιπτώσεις από τη μετάβαση .
- Εφαρμοστούν τα Δ.Π.Χ.Π. χωρίς το κόστος εφαρμογής τους να είναι μεγαλύτερο από τα οφέλη που θα αποκομίσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Εφαρμόζεται στις πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις οι οποίες συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. αλλά και σε κάθε ενδιάμεση οικονομική έκθεση που παρουσιάζει πληροφορίες για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις. Ως πρώτες οικονομικές καταστάσεις συμφωνά με τα Δ.Π.Χ.Π. ορίζονται αυτές για τις οποίες η επιχείρηση έκανε σαφή και ανεπιφύλακτη δήλωση πρώτης εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. Κατά συνέπεια το Δ.Π.Χ.Π. 1 εφαρμόζεται για πρώτη φορά όταν:

- Μια επιχείρηση αν και εφάρμοζε πλήρως τα Δ.Π.Χ.Π. για εσωτερική χρήση δεν δημοσίευε τις οικονομικές της καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Π.



- Μία επιχείρηση παρουσίασε τις αμέσως προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα αντίστοιχα εθνικά πρότυπα (Ε.Γ.Λ.Σ και ΚΝ 2190/20.)

- Μία επιχείρηση δημοσίευε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., με δήλωση ότι δεν τα ακολουθεί πλήρως.

Το Δ.Π.Χ.Π. 1 δεν εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις που παράλληλα με τις εθνικές λογιστικές αρχές παρουσίαζαν και καταστάσεις συμφωνά με τα Δ.Π.Χ.Π. καθώς και για μεταβολές στις λογιστικές αρχές που έγιναν από μία οικονομική μονάδα η οποία ήδη εφαρμόζει τα Δ.Π.Χ.Π.

Με βάση το άρθρο 6 του Προτύπου, μία οικονομική μονάδα πρέπει να καταρτίζει έναν ισολογισμό έναρξης συμφωνά με το Δ.Π.Χ.Π. κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. ο ισολογισμός έναρξης αποτελεί το σημείο εκκίνησης για τη λογιστική σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. Σύμφωνα με το Πρότυπο, ως ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. ορίζεται η έναρξη της παλαιότερης περιόδου για την οποία μια οικονομική μονάδα παρουσιάζει πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. στις πρώτες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις της. Ως Ισολογισμός Έναρξης ορίζεται ο ισολογισμός μιας οικονομικής μονάδας (δημοσιευμένος ή μη δημοσιευμένος) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. Επιπλέον, ως ημερομηνία αναφοράς ορίζεται το τέλος της τελευταίας χρήσεως που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις.

Βάσει των παρ 9-12 του Δ.Π.Χ.Π. 1 οι εταιρείες που επιθυμούν ή υποχρεούνται να εφαρμόσουν για πρώτη φορά τα Δ.Π.Χ.Π. θα πρέπει α) να καθορίσουν την ημερομηνίας μετάβασης, β) να καθορίσουν ποιος θα είναι ο πρώτος ισολογισμός με βάση Δ.Π.Χ.Π., γ) να ετοιμάσουν τον αρχικό ισολογισμό

έναρξης εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π., δ) να επιλέξουν λογιστικές αρχές και να τις εφαρμόσουν αναδρομικά κατά την κατάρτιση του πρώτου ισολογισμού με βάση τα Δ.Π.Χ.Π., ε) να λάβουν υπόψη τις απαλλαγές και προαιρετικές εξαιρέσεις και να δημοσιεύσουν εκτεταμένες γνωστοποιήσεις

Κατά συνέπεια αν μία επιχείρηση υιοθετήσει το ΔΠΧΠ 1 στις οικονομικές καταστάσεις της 31.12.200X θα πρέπει:

1. Να καθορίσει την Ημερομηνία Μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. Να συντάξει ισολογισμό έναρξης με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. για το έτος που ξεκινά στην ημερομηνία μετάβασης δηλ την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 200X-1 χωρίς όμως να υποχρεούται να τον παρουσιάσει. Η ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. είναι η έναρξη της πρώτης χρήσης για την οποία παρουσιάζονται πλήρη συγκριτικά στοιχεία.

Αυτό είναι το σημείο εκκίνησης για την τήρηση λογαριασμών σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. Στην ουσία πρόκειται για την απογραφή έναρξης όπως προσδιορίζεται από τις νέες λογιστικές αρχές.

2. Να ορίσει τις λογιστικές αρχές που θα εφαρμόσει με βάση τα ΔΛΠ που θα ισχύουν την ημερομηνία σύνταξης του πρώτου Ισολογισμού με τα ΔΛΠ (31/12/200X), δηλ:

- Θα χρησιμοποιήσει τις ίδιες λογιστικές αρχές στον ισολογισμό έναρξης και σε όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται στις πρώτες συντασσόμενες με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις
- Αυτές οι λογιστικές αρχές θα πρέπει να είναι σύμφωνες, με κάθε πρότυπο που ισχύει την ημερομηνία αναφοράς των πρώτων οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. (αρχή της πλήρους συμμόρφωσης)

- Δεν επιτρέπεται να εφαρμοστούν διαφορετικές εκδόσεις προτύπων που ίσχυαν σε προγενέστερες ημερομηνίες αλλά έχουν ήδη αναθεωρηθεί .
- Οι μεταβατικές διατάξεις σε άλλα πρότυπα που αφορούν την πρώτη εφαρμογή του συγκεκριμένου Δ.Π.Χ.Π. δεν εφαρμόζονται.

**3.** Να αναμορφώσει τον ισολογισμό έναρξης των Δ.Λ.Π. δηλαδή της περιόδου 1.1 - 31.12.200X-1 εφαρμόζοντας αναδρομικά όλα τα ισχύοντα εκείνη τη στιγμή πρότυπα.

Μετά την επιλογή των λογιστικών αρχών η επιχείρηση, με βάση όσα αναφέρονται παραπάνω, προχωράει στην κατάρτιση του ισολογισμού έναρξης. Ο ισολογισμός έναρξης με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. αποτελεί το επίσημο σημείο εκκίνησης για την περαιτέρω εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. Ο ισολογισμός έναρξης είναι υποχρεωτικό να ετοιμάζεται για όλες τις εταιρείες που υιοθετούν και εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Π. Χρονικά, ο ισολογισμός έναρξης ετοιμάζεται στην αρχή της πρώτης περιόδου για την οποία θα παρατεθούν πλήρη συγκριτικά στοιχεία και δεν είναι υποχρεωτικό να δημοσιευθεί μαζί με τον πρώτο ισολογισμό (ευρύτερα - Οικονομικές Καταστάσεις) που καταρτίζεται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. (§6).

Για να πραγματοποιηθεί η κατάρτιση Ισολογισμού Έναρξης η υιοθετούσα εταιρία θα πρέπει να προχωρήσει στις ακόλουθες ενέργειες :

- I. Να καταχωρήσει τα στοιχεία του ενεργητικού και των υποχρεώσεων όπως επιβάλλεται από τα Δ.Π.Χ.Π .
- II. Να διαγράψει κονδύλια ενεργητικού ή παθητικού αν τα Δ.Π.Χ.Π. δεν επιτρέπουν τέτοια καταχώρηση ή δεν τα αναγνωρίζουν. (π.χ. έξοδα πολυετούς απόσβεσης)

- III. Να αναταξινομήσει κονδύλια που καταχωρούσε σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές ως στοιχεία ενεργητικού, παθητικού, ή ιδίων κεφαλαίων αλλά πλέον συστήνεται διαφορετικός λογιστικός χειρισμός σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. και
- IV. Να αποτιμήσει τα μεγέθη του Ισολογισμού με βάση τα ισχύοντα πρότυπα (εφαρμόζοντας τις αρχές όλων των Δ.Π.Χ.Π.) ή κάνοντας χρήση των εξαιρέσεων που προτείνει το Πρότυπο.

Συνοπτικά, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μπορεί να αναγνωριστούν οι Χρηματοδοτικές μισθώσεις, οι Δεσμεύσεις για καθορισμένες παροχές συνταξιοδότησης, οι Αναβαλλόμενοι φόροι για όλες τις προσωρινές διαφορές, οι Προβλέψεις ενδεχόμενων υποχρεώσεων, τα Έξοδα ανάπτυξης, τα Παράγωγα ενώ τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που μπορεί να εξαιρεθούν είναι οι Αναβαλλόμενες Δαπάνες / Έξοδα πρώτης εγκατάστασης, οι Προβλέψεις, οι Προβλέψεις αναδιοργάνωσης, οι Απαιτήσεις - όταν τα κριτήρια για αναγνώριση των εσόδων δεν εκπληρούνται, τα Ακίνητα τα οποία εκμισθώνονται σε τρίτους με χρηματοδοτική μίσθωση.

Σημειώνεται πως όλες οι προσαρμογές που θα γίνουν στα κονδύλια του ενεργητικού και του παθητικού λόγω της υιοθέτησης νέων λογιστικών αρχών θα καταχωρηθούν απευθείας στα Κέρδη εις Νέον κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.

**4. Να ετοιμάσει οικονομικές καταστάσεις για δύο χρήσεις, 200X-1 και 200X.**

Σημαντικό θέμα, κατά τη φάση μετάβασης από τα Εθνικά στα Διεθνή Πρότυπα, αποτελεί το θέμα της συγκρισιμότητας των οικονομικών πληροφοριών που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις του έτους εφαρμογής (200X) και των προηγούμενων ετών 200X-1 (έτος μετάβασης) και 200X-2. Το θέμα αυτό,

ειδικά όταν πρόκειται για εισηγμένες εταιρείες, έχει καθοριστική σημασία και όσον αφορά την ενημέρωση των επενδυτών, αλλά και των οικονομικών αναλυτών.

Με βάση τον σχετικό Κανονισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αρχίζει κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις το 2005), και σύμφωνα με τις Γενικές Αρχές του Δ.Π.Χ.Π.1, οι εταιρείες καταρτίζουν τις Οικονομικές τους Καταστάσεις για το έτος 2003 και 2004 με τα τοπικά η γενικότερα προηγούμενα Λογιστικά Πρότυπα, και για το έτος 2005 (έτος εφαρμογής) με τα Δ.Λ.Π.

Σύμφωνα με την § 36 του Δ.Π.Χ.Π.1 η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να παραθέσει τουλάχιστον ένα έτος συγκριτικών πληροφοριών. Επομένως θα πρέπει οπωσδήποτε να συμπεριλαμβάνεται τουλάχιστον το 2004. Επειδή το έτος 2004 είναι σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 1 έτος μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π., η εταιρεία θα έχει στο αρχείο της στοιχεία και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων που εφάρμοζε πριν το 2004, αλλά και τα αντίστοιχα αναμορφωμένα του 2004 σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Η χρήση 2003, η οποία έχει καταρτισθεί σύμφωνα με τα προηγούμενα Πρότυπα Λογιστικής, θα μπορούσε να παρατεθεί χωρίς καμία εκ των υστέρων αναμόρφωση με τα IAS καθόσον δεν θα είναι άμεσα συγκρίσιμη με τη μέση περίοδο (2004) που παρουσιάζεται κάτω από τα δύο Πρότυπα Λογιστικής, τα οποία θα χρησιμοποιηθούν ως "γέφυρα" από το 2003 στο 2005.

Έτος	Στοιχεία των οικονομικών δηλώσεων	
2005	Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	
2004	Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. ( αναμορφωμένα)	Σύμφωνα με τα προηγούμενα Πρότυπα (όπως δημοσιεύθηκαν)
2003		Σύμφωνα με τα προηγούμενα Πρότυπα (όπως δημοσιεύθηκαν)

Στον ελληνικό χώρο ειδικότερα, καθώς ο νόμος υποχρεώνει τις ανώνυμες εταιρείες να δημοσιεύουν δύο ισολογισμούς, ο ανωτέρω πίνακας παρουσιάζεται ως εξής :

Έτος	Στοιχεία των οικονομικών δηλώσεων	
2005	Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	Αναδρομική χρησιμοποίηση προτύπων σε ισχύ αυτή την ημερομηνία. Πρώτες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Π.
2004	Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. ( αναμορφωμένα)	Σύμφωνα με τα προηγούμενα Πρότυπα (όπως δημοσιεύθηκαν)

## 5. Κατάρτιση Οικονομικών Καταστάσεων.

Τέλος, καταρτίστηκαν οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις για την περίοδο 1/1 – 31/12/2005 (μαζί με την συγκριτική περίοδο) με τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους που καταρτίστηκε ο ισολογισμός έναρξης.

## ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΝΑΡΞΗΣ

Στον αρχικό ισολογισμό τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που μπορεί να παρουσιασθούν σε διαφορετικές κατηγορίες είναι:

Χρηματοοικονομικά στοιχεία (π.χ. ομολογιακά δάνεια μετατρέψιμα σε μετοχές, προνομιούχες μετοχές κλπ) μπορεί να ταξινομηθούν ως υποχρεώσεις ή στα ίδια κεφάλαια ανάλογα με τους όρους των συμβάσεων

Κονδύλια τα οποία έχουν συμψηφισθεί, θα πρέπει να ελεγχθεί εάν θα πρέπει να εμφανισθούν χωριστά.

Επενδύσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39.

Επιπλέον, μπορεί να επαναπροσδιοριστούν τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις:

- Παροχές σε εργαζομένους (ΔΛΠ 19).
- Αναβαλλόμενοι φόροι (Δ.Λ.Π. 12).
- Προβλέψεις (Δ.Λ.Π. 37).
- Αποσβέσεις (Δ.Λ.Π. 16).
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (Δ.Λ.Π. 39).
- Απαιτήσεις που σχετίζονται με έσοδα (Δ.Λ.Π. 18).

Οι αναμορφώσεις που θα προκύψουν από την επανεκτίμηση των ανωτέρω στοιχείων καταχωρούνται στην Καθαρή Θέση του αρχικού ισολογισμού.

Ο πρώτος ισολογισμός με βάση τα Δ.Λ.Π. καταρτίζεται χρησιμοποιώντας τις λογιστικές πολιτικές που ισχύουν κατά την ημερομηνία αναφοράς (31 Δεκεμβρίου 2005 για τις περισσότερες εταιρείες). Σημειώνεται πως δε χρησιμοποιούνται προηγούμενες εκδόσεις Δ.Λ.Π. που έχουν αντικατασταθεί από νέα Δ.Λ.Π. ενώ επίσης το Δ.Π.Χ.Π. 1 υπερισχύει, συνεπώς μεταβατικές οδηγίες ή διατάξεις που περιέχονται στα υπόλοιπα Δ.Λ.Π. δε χρησιμοποιούνται κατά την πρώτη εφαρμογή.

## **ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ ΤΟΥ ΔΠΧΠ 1.**

Το Δ.Π.Χ.Π. 1 εφαρμόζεται αν οι πρώτες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν περίοδο που αρχίζει την ή μετά την 1 η Ιανουαρίου 2004. Η προγενέστερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

ΓΑΛΕΡΙΟ ΓΕΡΑΚ



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

### 4.1 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1 «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ»

Με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων ασχολείται το ΔΛΠ 1. Περιγράφει τη βάση παρουσίασης του γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων και δεν ασχολείται με ειδικές οικονομικές καταστάσεις ή οικονομικές καταστάσεις ειδικών κλάδων.

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το πρότυπο, είναι να παρέχουν πληροφορίες και να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμιακές ροές της επιχείρησης. Επίσης, δείχνουν τα αποτελέσματα διαχείρισης των πόρων της επιχείρησης από τη διοίκηση.

Γενικά, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τα ακόλουθα στοιχεία μιας επιχείρησης:

- ∅ Ενεργητικό.
- ∅ Υποχρεώσεις.
- ∅ Ίδια Κεφάλαια.
- ∅ Έσοδα-Έξοδα (Κέρδη/Ζημίες).
- ∅ Ταμιακές Ροές.

Μία πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τα παρακάτω:

- ∅ Ισολογισμό.
- ∅ Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Ø Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων.

Ø Κατάσταση Ταμιακών Ροών.

Ø Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

Οι επιμέρους καταστάσεις που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις χαρακτηρίζονται από την απλότητά τους. Τα κονδύλια που εμφανίζονται είναι πιο συγκεντρωτικά σε σχέση με τα αντίστοιχα των οικονομικών καταστάσεων βάσει του Ν 2190/20. Ωστόσο αναλυτικές πληροφορίες για κάθε επιμέρους κονδύλι απαιτείται να δίνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις (Notes).

Το Ενεργητικό διακρίνεται σε δύο κατηγορίες:

- Κυκλοφορούν Ενεργητικό: ό,τι αναμένεται να ρευστοποιηθεί κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή κατέχεται για εμπορικούς σκοπούς ή για βραχύ χρόνο και αναμένεται να ρευστοποιηθεί εντός 12μήνου από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού. Στην ίδια κατηγορία εντάσσονται επίσης, τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα.
- Μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία : ό,τι δεν κατατάσσεται στην παραπάνω κατηγορία.

Το Παθητικό διακρίνεται σε τρεις κατηγορίες:

- Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις: οι υποχρεώσεις που αναμένεται να διακανονιστούν κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή εντός 12μήνου από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού.
- Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις: όλες οι υπόλοιπες υποχρεώσεις.
- Ίδια Κεφάλαια.

Ο Ισολογισμός θα πρέπει τουλάχιστον να περιλαμβάνει τα παρακάτω κονδύλια:

- Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις.
- Άυλα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία.
- Συμμετοχές και Άλλα Χρηματοοικονομικά Στοιχεία.
- Επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- Αποθέματα.
- Απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις.
- Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα.
- Υποχρεώσεις σε προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις.
- Φορολογικές υποχρεώσεις
- Προβλέψεις.
- Μη τρέχουσες έντοκες υποχρεώσεις.
- Δικαιώματα μειοψηφίας.
- Κεφάλαιο και αποθεματικά.

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων μπορεί να παρουσιαστεί με δύο τρόπους ως προς τα έξοδα, δηλαδή κατ' είδος ή κατά λειτουργία. Στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων βάσει ΔΛΠ περιλαμβάνεται και ο φόρος εισοδήματος ο οποίος θεωρείται έξοδο ενώ τα κονδύλια που λογίζονται ως έκτακτα έσοδα/έξοδα είναι πολύ περιορισμένα.

Τα βασικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων είναι :

- Έσοδα.
- Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης.
- Χρηματοοικονομικά Έξοδα.

- ο Μερίδιο Κερδών/Ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της Καθαρής Θέσης.
- ο Φόρος Εισοδήματος.
- ο Κέρδος/Ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες
- ο Έκτακτα έσοδα/έξοδα.
- ο Δικαιώματα μειοψηφίας.
- ο Καθαρό Κέρδος/Ζημιά Χρήσης.

Η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων παρουσιάζει την κίνηση που έχουν όλοι οι λογαριασμοί αυτής της κατηγορίας κατά τη διάρκεια της χρήσης. Μπορεί να εμφανιστεί ως αναλυτικός πίνακας στον οποίο να φαίνονται οι κινήσεις των λογαριασμών ή με πιο συνοπτική μορφή αλλά θα πρέπει, σ' αυτή την περίπτωση, να δίνονται αναλυτικές πληροφορίες στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

Τέλος οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις, είναι ίσως το πιο σημαντικό μέρος των οικονομικών καταστάσεων κατά τα ΔΛΠ. Μοιάζει με το Προσάρτημα του ΚΝ 2190/20 αλλά περιέχει πολύ περισσότερες και πιο αναλυτικές πληροφορίες για τις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες αναφέρεται. Οι ελάχιστες πληροφορίες που ζητούνται περιγράφονται σε κάθε Πρότυπο αλλά ενθαρρύνεται η παροχή πρόσθετων πληροφοριών και στοιχείων όπου κρίνεται αναγκαίο για τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων.

#### 4.2 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ».

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρι να αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το Πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως δαπάνη, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε απομείωσης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων. Το Πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από: (α) έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών (βλέπε ΔΛΠ 11: Συμβάσεις Κατασκευής), (β) χρηματοοικονομικά μέσα και (γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής (βλ. ΔΛΠ 41 Γεωργία).

Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στην αποτίμηση αποθεμάτων που κατέχονται από: (α) παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων, γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα

με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής. (β) διαπραγματευτές-μεσολαβητές εμπορευμάτων που αποτιμούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης Όταν τέτοια αποθέματα αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πωλήσεων, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής.

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό ποσό που μία οντότητα αναμένει να εισπράξει από την πώληση αποθεμάτων κατά τη συνήθη ροή των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Η εύλογη αξία αντανακλά το ποσό για το οποίο τα ίδια αποθέματα θα μπορούσαν να ανταλλαθούν στην αγορά μεταξύ ενημερωμένων και πρόθυμων αγοραστών και πωλητών. Η πρώτη είναι αξία που είναι συγκεκριμένη για κάθε επιχείρηση, ενώ η δεύτερη δεν είναι. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων μπορεί να μην ισούται με την εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεσα κόστη πώλησης.

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράστηκαν και κρατούνται προς μεταπώληση όπως για παράδειγμα, εμπορεύματα που αγοράστηκαν από έναν έμπορο λιανικής και κατέχονται για μεταπώληση ή γη και άλλη ακίνητη περιουσία που κρατείται για μεταπώληση. Τα αποθέματα επίσης περιλαμβάνουν έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την οντότητα ή παραγωγή σε εξέλιξη καθώς και ύλες και υλικά που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία. Στην περίπτωση του παρέχοντος υπηρεσίες, τα αποθέματα περιλαμβάνουν τα κόστη των υπηρεσιών, για τα οποία η οντότητα δεν έχει αναγνωρίσει τα σχετικά έσοδα (βλέπε ΔΛΠ 18 «Έσοδα»).

#### **4.2.1. Αποτίμηση αποθεμάτων.**

Τα αποθέματα θα αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να επανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), καθώς και μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

Το κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης συμπεριλαμβάνει ένα συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερές, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και

διοίκησης του εργοστασίου. Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία.

Ο επιμερισμός των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μεταποίησης βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Κανονική δυναμικότητα είναι η αναμενόμενη να επιτευχθεί παραγωγή κατά μέσο όρο στη διάρκεια ενός αριθμού περιόδων ή εποχών υπό κανονικές συνθήκες, λαμβανομένων υπόψη των απωλειών δυναμικότητας λόγω της προγραμματισμένης συντήρησης. Το πραγματικό επίπεδο παραγωγής μπορεί να χρησιμοποιείται, αν αυτό προσεγγίζει την κανονική δυναμικότητα. Το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιμερίζεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνεται ως συνέπεια χαμηλής παραγωγής ή πρόσκαιρης αδράνειας του εργοστασίου. Τα μη επιμεριζόμενα γενικά έξοδα αναγνωρίζονται ως δαπάνη στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Σε περιόδους ανώμαλα υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που επιρρίπτεται σε κάθε παραγωγική μονάδα μειώνεται, ούτως ώστε τα αποθέματα να μην αποτιμώνται πάνω από το κόστος. Τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής επιμερίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα βάσει της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

Μια παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν παράγονται συμπαράγωγα προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν το κόστος μετατροπής δεν μπορεί να εξατομικευτεί κατά



προϊόν, επιμερίζεται μεταξύ των προϊόντων με έναν ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Ο επιμερισμός μπορεί να βασίζεται, για παράδειγμα, στη σχετική αξία πωλήσεων κάθε προϊόντος είτε κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας όταν τα προϊόντα καθίστανται κατ' είδος αναγνωρίσιμα, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής. Τα περισσότερα υποπροϊόντα είναι επουσιώδη από τη φύση τους. Αν αυτό συμβαίνει, αποτιμώνται συχνά στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους και η αξία αυτή αφαιρείται από το κόστος του κύριου προϊόντος. Ως αποτέλεσμα, η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος δεν είναι σημαντικά διαφορετική από το κόστος του.

Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Για παράδειγμα, μπορεί να πρέπει να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή κόστη σχεδιασμού προϊόντων για συγκεκριμένους πελάτες.

Παραδείγματα κόστους που δεν περιλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, αποτελούν:

- (α) υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικών κόστους,
- (β) κόστη αποθήκευσης, εκτός αν αυτά είναι αναγκαία στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής,
- (γ) γενικά έξοδα διοίκησης που δε συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση και
- (δ) κόστος πώλησης.

Στο ΔΛΠ 23 «Κόστος Δανεισμού» αναφέρονται περιορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες τα κόστη δανεισμού περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων.

Μία οντότητα μπορεί να αγοράσει αποθέματα με προθεσμιακό διακανονισμό. Όταν η συμφωνία ουσιαστικά περιέχει ένα στοιχείο χρηματοδότησης, το στοιχείο αυτό, για παράδειγμα η διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με τους κανονικούς όρους πίστωσης και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκου για το διάστημα της χρηματοδότησης.

Για λόγους ευκολίας, μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές αποτίμησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως π.χ. η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της λιανικής πώλησης, εφόσον το αποτέλεσμα τους προσεγγίζει το κόστος. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και, αν είναι αναγκαίο, αναθεωρείται βάσει των τρεχουσών συνθηκών.

#### 4.2.2. Τύποι προσδιορισμού του κόστους

Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, θα καθορίζεται με την εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους κάθε είδους.

Συγκεκριμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα είδη που προορίζονται για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με μία κανονική ροή. Υπό τέτοιες συνθήκες, η μέθοδος της επιλογής των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ώστε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του κέρδους ή της ζημίας.

Το κόστος των αποθεμάτων, εκτός εκείνων που αναφέρονται στην παράγραφο 23 του ΔΛΠ 2, θα προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου πρώτης εισαγωγής πρώτη εξαγωγή (Π.Ε.Π.Ε.) ή του σταθμισμένου μέσου κόστους. Μία οντότητα πρέπει να χρησιμοποιεί τον ίδιο τύπο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση από την οντότητα. Διαφορετικοί τύποι προσδιορισμού του κόστους μπορεί να δικαιολογηθούν για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση.

Για παράδειγμα, η χρήση αποθεμάτων που χρησιμοποιούνται σε έναν επιχειρηματικό τομέα μπορεί να διαφέρει από την χρήση των ίδιων αποθεμάτων σε άλλον επιχειρηματικό τομέα. Ωστόσο, μία διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (ή στους αντίστοιχους φορολογικούς κανονισμούς), από μόνη της, δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων προσδιορισμού του κόστους.

Η μέθοδος Π.Ε.Π.Ε. προϋποθέτει ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν η παράχθηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της περιόδου είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Με τον τύπο του μέσου σταθμισμένου κόστους, το κόστος κάθε είδους προσδιορίζεται από το μέσο σταθμισμένο κόστος παρόμοιων ειδών στην αρχή της περιόδου και το κόστος των παρόμοιων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της περιόδου. Ο μέσος όρος μπορεί να υπολογισθεί σε περιοδική βάση ή καθώς κάθε πρόσθετη εισαγωγή παραλαμβάνεται, ανάλογα με τις συνθήκες της οντότητας.

#### **4.2.3. Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.**

Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν καταστεί ολικά ή μερικά άχρηστα ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο, αν οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχουν αυξηθεί. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι, τα

περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να αναγνωρίζονται με ποσά μεγαλύτερα από τα αναμενόμενα να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή τη χρήση τους.

Τα αποθέματα υποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και είδος. Σε μερικές περιπτώσεις, όμως, μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής. Δεν είναι κατάλληλη η υποτίμηση των αποθεμάτων με βάση τη γενική ταξινόμησή τους, όπως για παράδειγμα, έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερου επιχειρηματικού ή γεωγραφικού τομέα. Οι παρέχοντες υπηρεσίες γενικά συγκεντρώνουν τα κόστη κατά υπηρεσία την οποία θα χρεώσουν με ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς, κάθε τέτοια υπηρεσία θεωρείται ως ένα ξεχωριστό είδος.

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην περισσότερο αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις, ως προς το ποσό στο οποίο αναμένεται να αποφέρουν τα αποθέματα. Αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους, που άμεσα σχετίζονται με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της περιόδου και στην έκταση που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος της περιόδου συνθήκες. Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας επίσης λαμβάνουν υπόψη το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα. Για παράδειγμα, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της

ποσότητας του αποθέματος που τηρείται για να καλύψει βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων αγαθών ή υπηρεσιών, βασίζεται στη συμβατική τιμή. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες από αυτές των αποθεμάτων που τηρούνται, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επί πλέον ποσότητας βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης. Προβλέψεις μπορεί να ανακύψουν από βέβαιες συμβάσεις πωλήσεων για ποσότητες που υπερβαίνουν τα υπάρχοντα αποθέματα ή από βέβαιες συμβάσεις αγοράς.

#### **4.2.4. Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες**

##### **Απαιτήσεις.**

Οι ύλες και λοιπά υλικά, που κρατούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Όμως, όταν μια κάμψη της τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος των ετοιμών προϊόντων υπερβαίνει την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών υποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος αντικατάστασης των υλών μπορεί να αποτελεί το καλύτερο διαθέσιμο μέσο αποτίμησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

Μια νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνεται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Όταν παύουν να υφίστανται οι συνθήκες που προηγουμένως προκάλεσαν την υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις μιας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω διαφοροποιημένων οικονομικών συνθηκών, το ποσό της

υποτίμησης αντιλογίζεται (ο αντιλογισμός περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης) ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ένα είδος αποθέματος, που αναγνωρίζεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, επειδή η τιμή πώλησής του έχει μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο και η τιμή πώλησής του έχει αυξηθεί.

#### **4.2.5. Αναγνώριση ως δαπάνη μετά τον Ισολογισμό μετάβασης.**

Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να αναγνωρίζεται ως δαπάνη της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίστηκε το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημίες των αποθεμάτων πρέπει να αναγνωρίζονται στις δαπάνες της περιόδου κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία. Το ποσό κάθε αντιλογισμού της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να αναγνωρίζεται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τις δαπάνες, κατά την περίοδο στην οποία γίνεται ο αντιλογισμός.

Μερικά αποθέματα μπορεί να κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς ενεργητικού, για παράδειγμα, αποθέματα που χρησιμοποιούνται σε ιδιοκατασκευαζόμενες ενσώματες ακινητοποιήσεις. Αποθέματα επιμεριζόμενα σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με αυτό τον τρόπο, αναγνωρίζονται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

#### 4.2.6 Γνωστοποιήσεις (παρ 36-39 του Προτύπου)

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφόρηση για:

- (α) τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε,
- (β) Τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, όπως προσιδιάζει στην οντότητα,
- (γ) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία απομειωμένη κατά τα άμεση κόστη πώλησης,
- (δ) την ποσό αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- (ε) το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου,
- (στ) το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης αναγνωρίστηκε ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως δαπάνη της περιόδου,
- (ζ) Οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 34 και,
- (η) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Πληροφορίες για τη λογιστική αξία των διαφόρων ομαδοποιήσεων των αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών σε αυτά τα περιουσιακά στοιχεία, είναι χρήσιμες για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Συνήθεις ομαδοποιήσεις αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι



πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα. Τα αποθέματα του παρέχοντος υπηρεσίες μπορεί να περιγραφούν ως εργασίες σε εξέλιξη.

Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της περιόδου, το οποίο συχνά αποκαλείται κόστος πωληθέντων, περιλαμβάνει τα κόστη που είχαν προηγουμένως συμπεριληφθεί στην αποτίμηση των αποθεμάτων που έχουν πλέον πωληθεί και μη επιμερισθέντα γενικά έξοδα παραγωγής καθώς και ασυνήθιστα ποσά που αφορούν κόστη παραγωγής αποθεμάτων. Οι ειδικότερες συνθήκες της οντότητας μπορεί επίσης να δικαιολογούν τον συνυπολογισμό άλλων ποσών, όπως το κόστος διάθεσης. Κάποιες οντότητες υιοθετούν μία μορφή παρουσίασης για τα κέρδη ή τις ζημίες που έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση ποσών εκτός του κόστους αποθεμάτων που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες κατά τη διάρκεια της περιόδου. Με τη μορφή αυτή, η οντότητα παρουσιάζει μία ανάλυση των δαπανών με βάση μία ταξινόμηση που βασίζεται στη φύση των δαπανών. Σε αυτήν την περίπτωση, η οντότητα γνωστοποιεί τα κόστη που αναγνωρίστηκαν ως δαπάνες για πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά, εργατικό κόστος και άλλα κόστη, με το ποσό της καθαρής μεταβολής στα αποθέματα για την περίοδο.

#### **4.3 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7 «ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ».**

Οι Καταστάσεις Ταμιακών Ροών καλύπτονται από το ΔΛΠ 7. Από το Πρότυπο απαιτείται η παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα μιας επιχείρησης, μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών. Ταμιακά διαθέσιμα θεωρούνται τα μετρητά και οι καταθέσεις που μπορούν να αναληφθούν άμεσα, ενώ τα ταμιακά ισοδύναμα ορίζονται ως βραχυπρόθεσμες επενδύσεις άμεσα ρευστοποιήσιμες και ασήμαντου κινδύνου μεταβολής της αξίας τους (πχ Repos).

Όσοι μελετούν ή αναλύουν οικονομικές καταστάσεις ενδιαφέρονται για το πώς μία επιχείρηση «παράγει» χρήμα (ταμιακά διαθέσιμα ή ισοδύναμα). Όταν η Κατάσταση Ταμιακών Ροών χρησιμοποιηθεί σε συνδυασμό και με άλλες οικονομικές πληροφορίες δίνει τη δυνατότητα στο χρήστη να αντλήσει πληροφορίες για την μεταβολή της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης, της χρηματοοικονομικής της δομής ή της δυνατότητας, της επιχείρησης, να ανταπεξέλθει σε μελλοντικές ταμιακές υποχρεώσεις.

Οι Καταστάσεις Ταμιακών Ροών δεν είναι άγνωστες για τις εισηγμένες στο ΧΑ εταιρείες. Βάσει της υπ' αριθμ 5/204 Απόφασης της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς υπήρχε υποχρέωση δημοσιοποίησης τέτοιων καταστάσεων δύο φορές το χρόνο (για την περίοδο 1/1-30/6 και για τη χρήση 1/1-31/12), οι οποίες συνοδεύονταν και από πιστοποιητικό ελέγχου Ορκωτού Ελεγκτή –Λογιστή. Η δημοσιοποίησή τους, όμως, δεν ήταν μέρος του Ισολογισμού γιατί κάτι τέτοιο

δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/20. Αποτελούσε μία ξεχωριστή οικονομική κατάσταση η οποία δημοσιευόταν αυτούσια..

Η Κατάσταση Ταμιακών Ροών απεικονίζει τις εισροές και εκροές τριών επιμέρους δραστηριοτήτων:

1. Της λειτουργικής ή επιχειρηματικής δραστηριότητας, δηλαδή της δραστηριότητας που στοχεύει στη δημιουργία εσόδων για την επιχείρηση αλλά και άλλων δραστηριοτήτων εκτός από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές. πραγματοποιεί έσοδα.
2. Της επενδυτικής δραστηριότητας δηλαδή της απόκτησης και διάθεσης μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμιακά ισοδύναμα.
3. Της χρηματοοικονομικής δραστηριότητας δηλαδή των ενεργειών εκείνων που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη σύνθεση των Ιδίων Κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης.

Αναλυτικά οι λειτουργικές-επιχειρηματικές δραστηριότητες μπορούν να περιλαμβάνουν και τα εξής:

- ο Εισπράξεις από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.
- ο Εισπράξεις από δικαιώματα, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα.
- ο Πληρωμές σε προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών.
- ο Πληρωμές σε εργαζόμενους.
- ο Πληρωμές ή επιστροφές φόρων εκτός εάν μπορούν να εξατομικευτούν ως χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες.
- ο Εισπράξεις ή πληρωμές από συμβάσεις ανταλλαγής ή μεταπώλησης.

Οι επενδυτικές δραστηριότητες περιλαμβάνουν:

- Πληρωμές για ή εισπράξεις από την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων, άυλων παγίων στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.
- Πληρωμές για ή εισπράξεις από την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες.
- Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίνονται σε τρίτους.
- Εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων που είχαν δοθεί σε τρίτους.
- Πληρωμές για ή εισπράξεις από προθεσμιακές και μελλοντικές συμβάσεις, για συμβάσεις άσκησης δικαιωμάτων (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps) εάν αυτές οι συμβάσεις κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση ή κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες περιλαμβάνουν:

- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής.
- Πληρωμές στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοράσουν ή να επιστραφούν οι μετοχές της επιχείρησης.
- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων.
- Εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων.
- Πληρωμές του μισθωτή για μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου στις περιπτώσεις χρηματοδοτικών μισθώσεων.

Υπάρχουν δύο τρόποι εμφάνισης μιας Κατάστασης Ταμιακών Ροών α) με βάση την άμεση μέθοδο και β) με βάση την έμμεση μέθοδο. Η διαφορά μεταξύ των δύο αφορά τον τρόπο απεικόνισης των εισροών και εκροών των λειτουργικών-επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Στην άμεση μέθοδο γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες εισπράξεων και πληρωμών (πχ πελάτες, προμηθευτές)

Στην έμμεση μέθοδο αναμορφώνεται το καθαρό κέρδος / ζημία με τις μη ταμιακές συναλλαγές (πχ αποσβέσεις, προβλέψεις) που δεν επηρεάζουν τις λειτουργικές ταμιακές ροές της περιόδου.

Διακεκριμένα εμφανίζονται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και πληρωμών που προέρχονται από επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Παρ' όλο που το Πρότυπο συνιστά τη χρήση της άμεσης μεθόδου, οι περισσότερες επιχειρήσεις – και στο εξωτερικό- χρησιμοποιούν την έμμεση μέθοδο.

Αν πρόκειται για ροές σε ξένο νόμισμα τότε γίνεται μετατροπή με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της ροής. Μη πραγματοποιηθείσες ζημιές και κέρδη από συναλλαγματικές διαφορές εμφανίζονται διακεκριμένα.

Το Πρότυπο αναφέρει επίσης και οδηγίες για κάποια πιο ειδικά θέματα όπως τόκοι και μερίσματα, φόρο εισοδήματος, επενδύσεις σε θυγατρικές και συγγενείς επιχειρήσεις, απόκτηση και διάθεση θυγατρικών και άλλων επιχειρηματικών μονάδων, περιπτώσεις συμψηφισμού ταμιακών εισροών και εκροών εμφανίζοντας μόνο το καθαρό ποσό.

#### **4.3.1 Γνωστοποιήσεις (παρ 48-52 του Προτύπου).**

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί, μαζί με ένα σχόλιο της διοίκησης, τα ποσά των σημαντικών υπολοίπων ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που κατέχονται από την επιχείρηση και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο.

Υπάρχουν διάφορες περιπτώσεις κατά τις οποίες υπόλοιπα ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που κατέχονται από μια επιχείρηση, δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο. Τα παραδείγματα περιλαμβάνουν υπόλοιπα ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων που κατέχονται από θυγατρική, η οποία λειτουργεί σε χώρα όπου ισχύουν συναλλαγματικοί έλεγχοι ή άλλοι νομικοί περιορισμοί, οπότε τα υπόλοιπα δεν είναι διαθέσιμα για γενική χρήση από τη μητρική εταιρία ή άλλες θυγατρικές.

Πρόσθετες πληροφορίες μπορεί να είναι απαραίτητες στους χρήστες για την κατανόηση της οικονομικής θέσης και της ρευστότητας μιας επιχείρησης. Συνιστάται η παράθεση τέτοιων πληροφοριών, μαζί με ένα σχόλιο της διοίκησης και μπορεί να περιλαμβάνουν:

(α) Τα ποσά των μη αναληφθέντων εγκεκριμένων δανείων, τα οποία μπορεί να είναι διαθέσιμα για μελλοντικές επιχειρηματικές δραστηριότητες και για διακανονισμό κεφαλαιακών δεσμεύσεων, με μνεία κάθε περιορισμού στη χρήση αυτών των δανείων.

(β) Τα συνολικά ποσά των ταμιακών ροών από κάθε μία από τις επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, που

σχετίζονται με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, τα οποία εμφανίζονται με τη χρησιμοποίηση της αναλογικής ενοποίησης.

(γ) Το συνολικό ποσό των ταμιακών ρών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην επιχειρηματική δυναμικότητα, ξεχωριστά από εκείνες τις ταμιακές ροές που απαιτούνται για να διατηρείται η επιχειρηματική δυναμικότητα.

(δ) Το ποσό των ταμιακών ρών που προκύπτει από τις επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες για κάθε αναφερόμενο επιχειρηματικό και γεωγραφικό τομέα (ΔΛΠ 14 "Πληροφόρηση κατά Τομέα").

Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ρών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην επιχειρηματική δυναμικότητα και των ταμιακών ρών που απαιτούνται για να διατηρείται η επιχειρηματική δυναμικότητα, είναι χρήσιμη για να επιτρέψει στο χρήστη να προσδιορίσει αν η επιχείρηση επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της επιχειρηματικής δυναμικότητάς της. Μια επιχείρηση που δεν επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της επιχειρηματικής δυναμικότητάς της, μπορεί να θέσει σε κίνδυνο τη μελλοντική κερδοφορία, χάριν της τρέχουσας ρευστότητας και διανομής (μερισμάτων) στους ιδιοκτήτες.

Η γνωστοποίηση των κατά τομέα ταμιακών ρών επιτρέπει στους χρήστες να έχουν μια καλύτερη αντίληψη της σχέσης μεταξύ των ταμιακών ρών της επιχείρησης, ως ένα σύνολο και των επιμέρους τμημάτων της, καθώς και της διαθεσιμότητας και μεταβλητότητας των κατά τομέα ταμιακών ρών. διατήρηση της επιχειρηματικής δυναμικότητας κλπ.

#### **4.4 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ».**

Με τους Φόρους Εισοδήματος ασχολείται το ΔΛΠ 12. Σύμφωνα με το Πρότυπο, ο Φόρος Εισοδήματος θεωρείται λειτουργικό έξοδο χρήσης και εμφανίζεται αφαιρετικά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων – όπως ήδη αναφέρθηκε δεν υπάρχει στις κατά ΔΛΠ Οικονομικές Καταστάσεις, Πίνακας Διανομής Κερδών.

Η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι από τις πιο ιδιαίτερες στα ΔΛΠ λόγω της μη ύπαρξης κάτι αντίστοιχου στα Ελληνικά Πρότυπα. Σκοπός του προτύπου είναι, κάθε χρήση να επιβαρύνεται πάντοτε με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα λογιστικά αποτελέσματα αυτής (αυτοτέλεια των χρήσεων).

Αναβαλλόμενος φόρος είναι η διαφορά μεταξύ του ποσού των φόρων που υπολογίζονται για μία περίοδο λειτουργίας μιας επιχείρησης, με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία και του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε για την ίδια περίοδο λειτουργίας της επιχείρησης με βάση τα λογιστικά κέρδη και τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή.

Οι παραπάνω διαφοροποιήσεις οφείλονται κυρίως στο ότι οι φορολογικοί κανόνες έχουν εισπρακτικό προσανατολισμό, ενώ οι λογιστικοί κανόνες αποσκοπούν στην ακριβοδίκαιη παρουσίαση της εικόνας της επιχείρησης προς τους ενδιαφερόμενους.

Αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται όταν υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση ορισμένων εσόδων ή εξόδων μεταξύ λογιστικών βιβλίων που τηρούνται και των φορολογικών υπολογισμών. Επίσης για όλες τις διαφορές που προκύπτουν ανάμεσα στην αξία των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού για φορολογικούς σκοπούς και τη λογιστική τους αξία.



Ο ετεροχρονισμός αυτός αφορά προσωρινές διαφορές εσόδων ή εξόδων, φορολογητέες ή εκπεστέες - δηλαδή διαφορές που δημιουργούν φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.

Φορολογική απαίτηση καταχωρείται μόνο όταν είναι πιθανό ότι στο μέλλον θα υπάρξουν επαρκή φορολογητέα κέρδη για να εκπεστούν οι φορολογικές απαιτήσεις .

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις/υποχρεώσεις αποτιμώνται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να εφαρμοστούν στην περίοδο κατά την οποία θα διακανονιστεί η απαίτηση/υποχρέωση. Πρέπει να βασίζεται σε νόμους που έχουν θεσπιστεί μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η αποτίμηση πρέπει να αντανakλά τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να διακανονήσει τη λογιστική αξία των απαιτήσεων και των υποχρεώσεών της. Δεν επιτρέπεται η προεξόφληση και ο συμψηφισμός των αναβαλλόμενων υποχρεώσεων και απαιτήσεων. Η μόνη περίπτωση συμψηφισμού που επιτρέπεται είναι όταν η επιχείρηση προτίθεται να εισπράξει την απαίτηση και να διακανονήσει την υποχρέωση συγχρόνως.

Οι περιπτώσεις από τις οποίες προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογία κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων σε ΔΛΠ, είναι οι παρακάτω:

Η διαγραφή αναπόσβεστων εξόδων εγκατάστασης και ασώματων ακινητοποιήσεων οδηγεί σε εκπεστέα προσωρινή διαφορά από την οποία προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Η διαγραφή αναπόσβεστης υπεραξίας δεν εκπίπτει για φορολογικούς σκοπούς και για το λόγο αυτό αποτελεί μόνιμη διαφορά. Κατά συνέπεια δεν προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Οι διαφορές επανεκτίμησης παγίων αποτελούν φορολογητέα προσωρινή διαφορά από την οποία προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Οι αναπροσαρμογές αποσβέσεων λόγω αλλαγής συντελεστών οδηγεί σε προσωρινή διαφορά από την οποία προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογία.

Οι αναπροσαρμογές απομείωσης αξίας επενδύσεων οδηγούν σε μόνιμη φορολογική διαφορά αφού οι ζημιές απομείωσης δεν εκπίπτουν φορολογικά.

Η αναπροσαρμογή πρόβλεψης επισφαλειών οδηγεί σε προσωρινή διαφορά από την οποία προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογία.

Η διόρθωση της πρόβλεψης αποζημίωσης προσωπικού βάσει αναλογιστικής μελέτης οδηγεί σε προσωρινή διαφορά από την οποία προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογία.

Η αναπροσαρμογή επιχορηγήσεων παγίου ενεργητικού βάσει συσσωρευμένων αποσβέσεων (λόγω αλλαγής συντελεστών) οδηγεί σε προσωρινή διαφορά από την οποία προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογία.

Η δαπάνη του αναβαλλόμενου φόρου βαρύνει τα Αποτελέσματα της χρήσης που λογίζεται ο αναβαλλόμενος φόρος. Στην περίπτωση όμως που οι προσωρινές διαφορές αφορούν στοιχεία της Καθαρής Θέσης (όπως πχ διαφορές αναπροσαρμογής παγίων), ο αναβαλλόμενος φόρος που αναλογεί, καταχωρείται στην Καθαρή Θέση και όχι στα Αποτελέσματα Χρήσης.

Δεν λογίζεται αναβαλλόμενος φόρος για μία φορολογική υποχρέωση που ενδέχεται να γεννηθεί ύστερα από απόφαση της Διοίκησης της επιχείρησης (πχ η απόφαση διανομής αφορολόγητων αποθεματικών).

Σύμφωνα με το Πρότυπο τα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού καθώς και οι υποχρεώσεις δεν πρέπει να προεξοφλούνται. Αυτή η τακτική

πρέπει να ακολουθείται πάγια ώστε να μην υπάρχουν προβλήματα συγκρισιμότητας τόσο μεταξύ εταιρειών όσο και μεταξύ διαφορετικών περιόδων. Το έξοδο φόρου (έσοδο φόρου) περιλαμβάνει το τρέχον έξοδο φόρου (τρέχον έσοδο φόρου) και το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου (αναβαλλόμενο έσοδο φόρου).

#### **4.4.1 Γνωστοποιήσεις (παρ 79-82<sup>A</sup> του Προτύπου)**

Τα σημαντικά ποσά από τα οποία αποτελείται το έξοδο (έσοδο) φόρου εισοδήματος πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά.

Στο έξοδο (έσοδο) φόρου μπορεί να περιλαμβάνονται:

- (α) Τρέχων φόρος έξοδο (έσοδο).
- (β) Κάθε προσαρμογή καταχωρούμενη στη περίοδο για τρέχοντες φόρους προηγούμενων περιόδων.
- (γ) Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου, (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με τη δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών.
- (δ) Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή επιβολή νέων φόρων.
- (ε) Το ποσό του οφέλους που προκύπτει από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος χρεωστικού φόρου.
- (στ) Το ποσό του οφέλους από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου.

(ζ) Αναβαλλόμενο έξοδο φόρου, που προκύπτει από την μείωση ή αναστροφή προηγούμενης μείωσης, μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης σύμφωνα με την παράγραφο 56.

(η) το ποσό του εξόδου (φόρου εισοδήματος) που σχετίζεται με εκείνες τις αλλαγές των λογιστικών πολιτικών και τα λάθη που περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν αναδρομικά..

Τα ακόλουθα πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται ξεχωριστά:

(α) Το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στα ίδια κεφάλαια.

(γ) Μια εξήγηση της σχέσης μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού αποτελέσματος, με έναν ή αμφότερους από τους ακόλουθους τρόπους: (i) μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και του γινομένου του λογιστικού αποτελέσματος πολλαπλασιαζόμενου με τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή, (ή συντελεστές), γνωστοποιώντας επίσης τη βάση στην οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής (ή συντελεστές), ή (ii) Αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού συντελεστή φόρου και του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου, καθώς και γνωστοποίηση της βάσης επί της οποίας υπολογίζεται ο εφαρμοστέος συντελεστής φόρου. Οι γνωστοποιήσεις αυτές, παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται, αν η σχέση μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού αποτελέσματος είναι ασυνήθης, όπως επίσης και τους σημαντικούς παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν αυτή τη σχέση στο μέλλον. Η σχέση μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και λογιστικού αποτελέσματος μπορεί να επηρεάζεται από παράγοντες

όπως έσοδα απαλλασσόμενα από τη φορολογία, έξοδα μη εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας), την επίπτωση των φορολογικών ζημιών και των φορολογικών συντελεστών εξωτερικού

(δ) Μία εξήγηση των μεταβολών στον εφαρμοστέο συντελεστή ή συντελεστές, σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο.

(ε) Το ποσό (και ημερομηνία λήξης, αν υπάρχει) των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων, για τους οποίους καμία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση δεν καταχωρείται στον Ισολογισμό.

(στ) Το συγκεντρωτικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, για το οποίο δεν έχουν καταχωρηθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (βλέπε παράγραφο 39).

(ζ) Σε σχέση με κάθε είδος προσωρινών διαφορών και σε σχέση με κάθε είδος αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων:

(i) το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που καταχωρήθηκε στον Ισολογισμό για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο,

(ii) το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου ή εξόδου που καταχωρήθηκε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που καταχωρήθηκαν στον Ισολογισμό.

η) Σε σχέση με διακοπείσες εκμεταλλεύσεις, το έξοδο φόρου που αφορά:

(i) στο κέρδος ή ζημία από τη διακοπή, και

(ii) στο κέρδος ή ζημία της περιόδου από συνήθεις δραστηριότητες της διακοπείσας εκμετάλλευσης, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται.

(θ) Το ποσό των συνεπειών του φόρου εισοδήματος των μερισμάτων προς τους μετόχους της επιχείρησης, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση, αλλά δεν καταχωρήθηκαν ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις.

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και τη φύση της απόδειξης που στηρίζει την καταχώρησή της, όταν: (α) η χρησιμοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επί πλέον των κερδών που ανακύπτουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών και (β) η επιχείρηση υπέστη ζημία είτε στην τρέχουσα είτε σε προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη φύση των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που θα προέρχονταν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους της. Επιπρόσθετα, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ποσά των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος που είναι εφικτά προσδιοριστέες καθώς και αν υπάρχουν κάποιες πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος μη εφικτά προσδιοριστέες.

Ο μέσος όρος του πραγματικού συντελεστή φόρου είναι το έξοδο (έσοδο) φόρου, διαιρούμενο με το λογιστικό αποτέλεσμα.

Συχνά δεν είναι εύκολο να υπολογιστεί το ποσό των μη καταχωρηθέντων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων που προκύπτουν από επενδύσεις

σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς και από δικαιώματα σε κοινοπραξίες. Για το λόγο αυτό, το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να γνωστοποιεί το συγκεντρωτικό ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών, αλλά δεν απαιτεί γνωστοποίηση των αναβαλλόμενων υποχρεώσεων φόρου. Πάντως, όπου είναι δυνατόν, οι επιχειρήσεις προτρέπονται να γνωστοποιούν τα ποσά των μη καταχωρηθέντων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, γιατί οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να βρουν αυτή την πληροφορία χρήσιμη.

Μια επιχείρηση γνωστοποιεί κάθε σχετική με φόρους ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενη απαίτηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 "προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις". Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις μπορεί να προκύψουν, για παράδειγμα, από μη επιλυθείσες διαφορές με τις φορολογικές αρχές. Ομοίως, όταν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού θεσπίζονται ή ανακοινώνονται μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή στους φορολογικούς νόμους, μια επιχείρηση γνωστοποιεί κάθε ουσιώδη επίδραση αυτών των μεταβολών στις τρέχουσες και στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις της (βλέπε ΔΛΠ 10 "γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού").

#### 4.5 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝ/ΣΕΙΣ.»

Το ΔΛΠ 16 είναι το πρότυπο που ασχολείται κυρίως με τις ενσώματες ακινητοποιήσεις (Property, Plant and Equipment). Αναφορές όμως γίνονται και στο ΔΛΠ Νο 17 (Χρηματ/κες Μισθώσεις) που αφορά τα μισθωμένα πάγια, στο ΔΛΠ Νο 20 (Κρατικές Επιχειρήσεις) που αφορά την περίπτωση προσαύξησης της αξίας του παγίου με τα κόστη δανείων στο ΔΛΠ 36 (Απομείωση αξίας σχετικών ενεργητικών) και το ΔΛΠ 40 που αφορά επενδύσεις σε ακίνητα τα οποία δεν ιδιοχρησιμοποιούνται αλλά προορίζονται για μίσθωση ή πώληση.

Σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για τα υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού (όπως πχ ακίνητα, μηχανήματα κλπ) και κυρίως :

- ∅ Τον καθορισμό της ημερομηνίας αναγνώρισης των στοιχείων.
- ∅ Τον υπολογισμό της λογιστικής αξίας.
- ∅ Την επιμέτρηση των αποσβέσεων.

Τα όσα ορίζει το πρότυπο θα πρέπει να εφαρμόζονται για όλα τα υλικά πάγια στοιχεία ενεργητικού εκτός εάν υπάρχει επιτρεπόμενος εναλλακτικός χειρισμός για συγκεκριμένο στοιχείο ο οποίος ορίζεται από άλλο ΔΛΠ.

Το Πρότυπο δεν καλύπτει α) ακίνητα για επένδυση (ΔΛΠ 40) β) βιολογικά στοιχεία ενεργητικού που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες (ΔΛΠ 41) και γ) δικαιώματα εξερεύνησης και εξόρυξης πετρελαίου, ορυκτών, φυσικού αερίου κλπ. Ωστόσο εάν υπάρχουν ακίνητα ή μηχανήματα που χρησιμοποιούνται στην κατασκευή ή συντήρηση των παραπάνω β & γ



περιπτώσεων και υπό την προϋπόθεση ότι μπορούν να διαχωριστούν, καλύπτονται από το ΔΛΠ 16.

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

- (α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οντότητα και
- (β) το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Το παρόν Πρότυπο δεν προσδιορίζει τη μονάδα αποτίμησης για την αναγνώριση, δηλαδή τι συνιστά στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Συνεπώς, απαιτείται κρίση στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στις ιδιαίτερες συνθήκες της οντότητας. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επί μέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία.

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να αποτιμάται στο κόστος του.

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνει:(α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών.(β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία

που η διοίκηση έχει προσδιορίσει.(γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι: (α) το κόστος των παροχών προς εργαζομένους (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζόμενους) που προκύπτουν άμεσα από την κατασκευή ή την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, (β) το κόστος τις προετοιμασίας του χώρου, (γ) τα αρχικά κόστη παράδοσης και μεταφοράς, (δ) το κόστος της εγκατάστασης και της συναρμολόγησης, (ε) το κόστος των δοκιμών καλής λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του καθαρού προϊόντος της πώλησης όποιων προϊόντων παράχθηκαν κατά τη διαδικασία της θέσης του περιουσιακού στοιχείου στη συγκεκριμένη τοποθεσία και κατάσταση (όπως τα δείγματα που παράγονται κατά τη δοκιμή του εξοπλισμού) και (στ) οι επαγγελματικές αμοιβές.

Το κόστος ενός ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται σύμφωνα με τις ίδιες αρχές που εφαρμόζονται για ένα αποκτηθέν στοιχείο. Αν η οντότητα κατασκευάζει όμοια περιουσιακά στοιχεία προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου περιουσιακού στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο με το κόστος παραγωγής ενός στοιχείου προς πώληση (βλέπε ΔΛΠ 2). Για το λόγο αυτό, κάθε εσωτερικό

κέρδος πρέπει να απαλείφεται, κατά τον προσδιορισμό του κόστους αυτού. Επίσης, το κόστος των ασυνήθιστων ποσών φύρας, αδράνειας ή άλλων πόρων, που πραγματοποιήθηκε κατά την παραγωγή του ιδιοκατασκευασμένου περιουσιακού στοιχείου, δεν περιλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Το ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού, καθιερώνει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως ενός συνθετικού στοιχείου της λογιστικής αξίας ενός ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά, μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23.

Η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου για το οποίο δεν υπάρχουν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι δυνατό να αποτιμηθεί με αξιοπιστία εάν (α) δεν υφίσταται για το περιουσιακό στοιχείο σημαντική διακύμανση του εύρους των ορθολογικών εκτιμήσεων της εύλογης αξίας, ή (β) είναι δυνατός ο ορθολογικός προσδιορισμός των πιθανοτήτων των διαφόρων εκτιμήσεων εντός του εύρους τιμών και η εφαρμογή τους στην εκτίμηση της εύλογης αξίας.

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που κατέχεται από μισθωτή βάση σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, προσδιορίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις.

Η λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων μπορεί να μειωθεί κατά τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης.

Η οντότητα θα πρέπει να επιλέξει τη λογιστική πολιτική που θα εφαρμόσει σε ολόκληρη την κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Δύο είναι οι μέθοδοι που αναγνωρίζει το Πρότυπο:

α) Μέθοδος Κόστους, βάσει της οποίας ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

β) Μέθοδος Αναπροσαρμογής, βάσει της οποίας ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η εύλογη αξία γηπέδων και κτιρίων συνήθως προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών που βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Η εύλογη

αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη με εκτίμηση.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις μεταβολές της εύλογης αξίας των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία του, απαιτείται μια περαιτέρω αναπροσαρμογή.

#### **4.5.1 Αποσβέσιμη αξία και περίοδος απόσβεσης.**

Το ποσό προς απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, οι μεταβολές θα αντιμετωπίζονται ως μεταβολή σε λογιστική εκτίμηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη.

Οι ακόλουθοι παράγοντες λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου :

(α) αναμενόμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα ή το παραγόμενο προϊόν του περιουσιακού στοιχείου.(β) η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από λειτουργικούς παράγοντες, όπως ο αριθμός των βαρδιών για τον

οποίο το περιουσιακό στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου, όσο είναι σε αδράνεια. (γ) η τεχνική ή εμπορική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο και (δ) νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την οντότητα. Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας της οντότητας μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων, ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα σε αυτά. Συνεπώς, η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από ό,τι η οικονομική ζωή του. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι θέμα κρίσης, που βασίζεται στην εμπειρία της οντότητας από όμοια στοιχεία.

#### **4.5.2. Γνωστοποιήσεις (παρ 73-79 του Προτύπου)**

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων:

- (α) τις βάσεις αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας,
- (β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,

- (γ) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,
- (δ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου
- (ε) μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και λήξη της περιόδου που δείχνει:
- (i) προσθήκες,
  - (ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 5 και άλλες διαθέσεις,
  - (iii) αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών συνενώσεων,
  - (iv) αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 31, 39 και 40 και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
  - (v) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
  - (vi) ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,
  - (vii) αποσβέσεις,
  - (viii) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής

συναλλάγματος της αλλοδαπής επιχείρησης στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οντότητας και

(ix) άλλες μεταβολές.

Οι οικονομικές καταστάσεις θα αποκαλύπτουν επίσης:

(α) την ύπαρξη και τα ποσά περιορισμών στους τίτλους και στις ενσώματες ακινητοποιήσεις που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων, (β) το ποσό των δαπανών που αναγνωρίστηκαν στη λογιστική αξία του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά το στάδιο της κατασκευής του, (γ) τα ποσά των συμβατικών δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων και

(δ) αν δε γνωστοποιείται ξεχωριστά στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, το ποσό της αποζημίωσης από τρίτα μέρη για στοιχεία ενσώματων ακινητοποιήσεων που απομειώθηκαν, χάθηκαν ή εγκαταλείφθηκαν που συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα, όταν αναγνωρίζεται.

Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης και η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων είναι θέματα κρίσης. Συνεπώς, η γνωστοποίηση των υιοθετημένων μεθόδων και των εκτιμήσεων της ωφέλιμης ζωής ή των συντελεστών αποσβέσεων, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση και να κάνουν συγκρίσεις με άλλες οντότητες. Για παρεμφερείς λόγους, είναι απαραίτητο να γνωστοποιούνται:

(α) η απόσβεση, είτε αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα είτε ως μέρος του κόστους άλλων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου και

(β) τη σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της περιόδου.



Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, η οντότητα γνωστοποιεί το είδος και την επίδραση μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης που έχει επίδραση στην τρέχουσα περίοδο ή που αναμένεται να έχει επίδραση σε μεταγενέστερες περιόδους. Για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, τέτοια γνωστοποίηση μπορεί να προκύψει από μεταβολές των εκτιμήσεων αναφορικά με:

- (α) τις υπολειμματικές αξίες,
- (β) το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων,
- (γ) τις ωφέλιμες ζωές και
- (δ) τις μεθόδους απόσβεσης.

Αν στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, θα γνωστοποιούνται τα εξής:

- (α) η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής,
- (β) αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής,
- (γ) οι μέθοδοι και οι σημαντικές παραδοχές που εφαρμόστηκαν για τον προσδιορισμό των εύλογων αξιών,
- (δ) η έκταση κατά την οποία οι εύλογες αξίες των στοιχείων προσδιορίστηκαν δια απευθείας παραπομπή σε τρέχουσες τιμές ενεργούς αγοράς ή πρόσφατες συναλλαγές σε καθαρά εμπορική βάση ή εκτιμήθηκαν με τη χρήση άλλων τεχνικών αποτίμησης,
- (ε) για κάθε αναπροσαρμοσμένη κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, τη λογιστική αξία που θα είχε αναγνωρισθεί αν τα περιουσιακά στοιχεία τηρούνταν λογιστικά βάσει της μεθόδου του κόστους και

(στ) τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής, που να δείχνουν τη μεταβολή αυτών για την περίοδο και κάθε περιορισμό στη διανομή του υπολοίπου στους μετόχους.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με απομειωμένες ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μπορεί επίσης να θεωρήσουν χρήσιμες για τις ανάγκες τους τις ακόλουθες πληροφορίες:

(α) τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε πρόσκαιρη αδράνεια,

(β) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ολοσχερώς αποσβεσμένων ενσώματων ακινητοποιήσεων, που είναι ακόμη σε χρήση,

(γ) τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που έχουν αποσυρθεί από την ενεργό χρήση και κατέχονται προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.

5.

(δ) την εύλογη αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όταν είναι σημαντικά διαφορετική από τη λογιστική αξία, εφόσον χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους.

Συνεπώς, οι οντότητες ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν τα ανωτέρω ποσά.

#### **4.6 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18 «ΕΣΟΔΑ».**

Στο Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, άλλη από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια. Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης. Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων.

Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησης του εσόδου. Τα έσοδα λογίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα. Αυτό το Πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς λογίζεται το έσοδο. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων, που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:

**(α) πώληση αγαθών** δηλ. αυτά που παράγει η επιχείρηση, με σκοπό την πώλησή τους, καθώς και τα αγορασμένα αγαθά προς μεταπώληση, όπως εμπορεύματα αγορασμένα από ένα λιανοπωλητή ή οικόπεδα και άλλη ιδιοκτησία που κατέχεται προς μεταπώληση.

**(β) παροχή υπηρεσιών**, δηλ. την εκτέλεση από την επιχείρηση ενός συμβατικώς συμφωνημένου έργου, κατά τη διάρκεια μιας συμφωνημένης χρονικής περιόδου. Οι υπηρεσίες μπορεί να παρασχεθούν μέσα σε μία μόνο περίοδο ή κατά τη διάρκεια περισσότερων περιόδων.

**(γ) την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.** Πιο συγκεκριμένα τα έσοδα αυτής της κατηγορίας περιλαμβάνουν: i) τόκους - καταλογισμούς για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλόμενων στην επιχείρηση, ii) δικαιώματα εκμετάλλευσης - καταλογισμοί για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, για παράδειγμα, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων, εκδοτικών δικαιωμάτων και λογισμικού, και iii) μερίσματα - διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος.

Το ποσό του εσόδου που προκύπτει από μια συναλλαγή, προσδιορίζεται συνήθως με συμφωνία μεταξύ της επιχείρησης και του αγοραστή ή του χρήστη του περιουσιακού στοιχείου. Αποτιμάται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος, λαμβάνοντας υπόψη, ως προς το ποσό, κάθε είδους έκπτωση που παρέχει η επιχείρηση.

Στις περισσότερες περιπτώσεις, το ανάλλαγμα έχει τη μορφή μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων και το ποσό του εσόδου είναι αυτό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Όμως, όταν η εισροή των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων αναβάλλεται, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση μπορεί να παρέχει άτοκη πίστωση στον αγοραστή ή να δέχεται από τον αγοραστή μια συναλλαγματική με επιτόκιο χαμηλότερο της αγοράς, ως ανάλλαγμα για την πώληση αγαθών. Όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως, η εύλογη αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλουσών εισπράξεων, που μπορεί να προσδιορίζεται με τον περισσότερο προσιτό από τους ακόλουθους δύο τρόπους:

- (α) με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο μέσο ενός εκδότη με την ίδια πιστωτική διαβάθμιση, ή
- (β) με το επιτόκιο που προεξοφλεί το ονομαστικό ποσό του μέσου στην τρέχουσα τιμή πώλησης μετρητοίς των αγαθών ή υπηρεσιών.

Η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος, καταχωρείται ως έσοδο τόκου, σύμφωνα με τις παραγράφους 29 και 30 και σύμφωνα με ΔΛΠ 39 "χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση".

Όταν αγαθά ή υπηρεσίες δίδονται ή ανταλλάσσονται έναντι αγαθών ή υπηρεσιών, που είναι όμοιας φύσης και αξίας, η ανταλλαγή δε θεωρείται πράξη προσοδοφόρος. Αυτό συμβαίνει συχνά με αγαθά (όπως πχ λάδι ή γάλα), όπου οι προμηθευτές δίδουν ή ανταλλάσσουν αποθέματα σε διαφορετικές τοποθεσίες για να καλύψουν τη ζήτηση εγκαίρως σε συγκεκριμένη περιοχή. Όταν πωλούνται αγαθά ή παρέχονται υπηρεσίες με ανταλλαγή ανόμοιων αγαθών ή υπηρεσιών, η ανταλλαγή θεωρείται πράξη προσοδοφόρος και το έσοδο αποτιμάται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν, προσαρμοζόμενη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που μεταβιβάστηκαν. Όταν η εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που λήφθηκαν δεν μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα, το έσοδο αποτιμάται στην εύλογη αξία των αγαθών ή υπηρεσιών που δόθηκαν, προσαρμοζόμενη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που μεταβιβάστηκαν.

#### **4.6.1. Έσοδο από πώληση αγαθών.**

Το έσοδο από πώληση αγαθών πρέπει να καταχωρείται, όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι:

**(α) η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας των αγαθών.** Η εκτίμηση του αν μια

επιχείρηση έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας στον αγοραστή, προϋποθέτει εξέταση των συνθηκών της συναλλαγής. Στις περισσότερες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας, συμπίπτει με τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή. Αυτό συμβαίνει στις περισσότερες λιανικές πωλήσεις. Σε άλλες περιπτώσεις, η μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών της κυριότητας συμβαίνει σε διαφορετικό χρόνο από τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή. Όταν η επιχείρηση διατηρεί έναν επουσιώδη μόνο κίνδυνο της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και καταχωρείται έσοδο. Για παράδειγμα, ένας πωλητής μπορεί να κρατήσει το νομικό τίτλο των αγαθών, μόνο για να εξασφαλίσει τη είσπραξη του οφειλόμενου ποσού. Στην περίπτωση αυτή, αν η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας, η συναλλαγή αποτελεί πώληση και καταχωρείται έσοδο. Ένα άλλο παράδειγμα μιας επιχείρησης που κρατάει έναν επουσιώδη μόνο κίνδυνο της κυριότητας μπορεί να είναι μία λιανική πώληση, όταν προσφέρεται επιστροφή χρημάτων, αν ο πελάτης δε μείνει ικανοποιημένος. Το έσοδο στις περιπτώσεις αυτές καταχωρείται κατά το χρόνο της πώλησης, εφόσον ο πωλητής μπορεί να υπολογίσει βάσιμα τις μελλοντικές επιστροφές, καταχωρώντας μια υποχρέωση για επιστροφές, βασιζόμενη σε προηγούμενη εμπειρία και άλλους σχετικούς παράγοντες.

Αν η επιχείρηση διατηρεί τους ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας, η συναλλαγή δεν αποτελεί πώληση και δεν καταχωρείται ως έσοδο. Μια επιχείρηση μπορεί να διατηρεί έναν ουσιαστικό κίνδυνο της κυριότητας με

πολλούς τρόπους. Παραδείγματα περιστάσεων κατά τις οποίες η επιχείρηση μπορεί να διατηρεί ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες της κυριότητας είναι:

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

***(β) η επιχείρηση δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά,***

***(γ) το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα,***

***(δ) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.*** Σε μερικές περιπτώσεις, αυτό μπορεί να μην είναι πιθανό μέχρι να εισπραχθεί το αντάλλαγμα ή μέχρι να αρθεί η αβεβαιότητα. Για παράδειγμα, μπορεί να είναι αβέβαιο ότι μια αλλοδαπή κρατική υπηρεσία θα χορηγήσει άδεια για να εμβασθεί το αντάλλαγμα από μια



πώληση σε ξένη χώρα. Όταν χορηγείται η άδεια, αίρεται η αβεβαιότητα και καταχωρείται το έσοδο. Όμως, όταν ανακύπτει αμφιβολία για την είσπραξη ενός ποσού, ήδη συμπεριλαμβανομένου στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό για το οποίο η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, καταχωρείται ως έξοδο μάλλον, παρά ως διόρθωση του ποσού του εσόδου που καταχωρήθηκε αρχικά.

***(ε) τα κόστη που αναλήφθηκαν ή πρόκειται να αναληφθούν σε σχέση με τη συναλλαγή, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα.***

Έσοδα και έξοδα που αφορούν την ίδια συναλλαγή ή γεγονός καταχωρούνται συγχρόνως. Αυτή η διαδικασία αναφέρεται κοινώς ως συσχετισμός εσόδων και εξόδων. Τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των εγγυήσεων και άλλου κόστους, που πρόκειται να αναληφθεί μετά την αποστολή των αγαθών, μπορεί κανονικά να αποτιμηθούν αξιόπιστα, εφόσον οι λοιπές προϋποθέσεις για την καταχώρηση του εσόδου έχουν ικανοποιηθεί. Όμως, δεν μπορεί να καταχωρηθεί ένα έσοδο, όταν τα έξοδα δεν μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, κάθε αντάλλαγμα που έχει ήδη εισπραχθεί για την πώληση των αγαθών, καταχωρείται ως υποχρέωση.

#### **4.6.2. Έσοδο από παροχή υπηρεσιών.**

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

**(α) το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.** Όταν το αποτέλεσμα της συναλλαγής που αφορά παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το έσοδο πρέπει να καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που τα καταχωρούμενα έξοδα είναι ανακτήσιμα. Κατά τη διάρκεια των πρώτων σταδίων μιας συναλλαγής, συμβαίνει συχνά το αποτέλεσμα της συναλλαγής να μην μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Παρόλα αυτά, μπορεί να είναι πιθανόν ότι η επιχείρηση θα ανακτήσει τα κόστη της συναλλαγής που έχει αναλάβει. Για το λόγο αυτό, το έσοδο καταχωρείται μόνον κατά την έκταση που τα αναληφθέντα κόστη αναμένεται να ανακτηθούν. Εφόσον το αποτέλεσμα της συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, δεν καταχωρείται κέρδος. Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα και δεν πιθανολογείται ότι το κόστος που αναλήφθηκε θα ανακτηθεί, το έσοδο δεν καταχωρείται, ενώ το αναληφθέν κόστος καταχωρείται ως έξοδο.

**(β) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη σύμβαση, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.** Όταν όμως προκύπτει αβεβαιότητα γύρω από την είσπραξη ενός ποσού που ήδη συμπεριλαμβάνεται στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό του οποίου η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, καταχωρείται ως έξοδο και όχι ως διόρθωση του ποσού που είχε καταχωρηθεί στα έσοδα. Η επιχείρηση είναι γενικά σε θέση να κάνει βάσιμες εκτιμήσεις, αφού έχει συμφωνήσει στα ακόλουθα με τα άλλα συμβαλλόμενα μέρη της συναλλαγής:

- I. τα δικαιώματα που μπορεί να ασκήσει κάθε συμβαλλόμενο μέρος, σχετικά με τις υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν και να ληφθούν από τα μέρη,

- II. την αμοιβή των υπηρεσιών, και
- III. τον τρόπο και τους όρους του διακανονισμού.

**(γ) το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα.** Συχνά αναφέρεται και ως ποσοστιαία μέθοδος ολοκλήρωσης βάσει της οποίας το έσοδο καταχωρείται στις λογιστικές περιόδους στις οποίες παρέχονται οι υπηρεσίες. Βέβαια το στάδιο ολοκλήρωσης μιας συναλλαγής μπορεί να προσδιοριστεί με μία ποικιλία μεθόδων. Η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο που αποτιμά αξιόπιστα τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν. Αναλόγως της φύσης της συναλλαγής, οι μέθοδοι μπορεί να συμπεριλαμβάνουν: (α) επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου, (β) υπηρεσίες εκτελεσθείσες μέχρι σήμερα, σε ποσοστό του συνόλου των υπηρεσιών που πρόκειται να εκτελεστούν ή (γ) την αναλογία την οποία το μέχρι σήμερα αναληφθέν κόστος έχει καλύψει από το εκτιμώμενο συνολικό κόστος της συναλλαγής. Μόνον τα κόστη που αφορούν σε ήδη εκτελεσθείσες υπηρεσίες περιλαμβάνονται στα κόστη που έχουν αναληφθεί μέχρι σήμερα. Μόνον τα κόστη που αφορούν σε υπηρεσίες που έχουν εκτελεστεί ή μέλλουν να εκτελεστούν περιλαμβάνονται στο συνολικώς εκτιμώμενο κόστος της συναλλαγής.

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

**(δ) τα κόστη που αναλήφθηκαν για τη συναλλαγή και αυτά που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα.**

Σε πολλές περιπτώσεις θα λέγαμε ότι είναι αναγκαίο για την επιχείρηση να διαθέτει έναν αποτελεσματικό εσωτερικό οικονομικό προγραμματισμό και πληροφοριακό σύστημα. Η επιχείρηση επανεξετάζει και, όταν είναι απαραίτητο, αναθεωρεί τις εκτιμήσεις του εσόδου, καθώς παρέχεται η υπηρεσία. Η ανάγκη για τέτοιες αναθεωρήσεις δε σημαίνει οπωσδήποτε ότι το αποτέλεσμα της συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Για πρακτικούς λόγους, όταν παρέχονται υπηρεσίες με απροσδιόριστο αριθμό πράξεων κατά τη διάρκεια μιας ορισμένης χρονικής περιόδου, το έσοδο κατανέμεται ισόποσα σε ολόκληρη τη διάρκεια της περιόδου αυτής, εκτός αν υπάρχει ένδειξη ότι κάποια άλλη μέθοδος αντιπροσωπεύει καλλίτερα το στάδιο της ολοκλήρωσης. Όταν μια ορισμένη πράξη είναι πολύ περισσότερο σημαντική από κάθε άλλη πράξη, η καταχώρηση του εσόδου αναβάλλεται, μέχρι να εκτελεσθεί η σημαντική πράξη.

#### **4.6.3. Έσοδα από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.**

Τα έσοδα αυτής της κατηγορίας πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά με βάση τους εξής κανόνες

(α) οι τόκοι θα αναγνωρίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (ΔΛΠ 39, παρ 9 και ΟΕ5-ΟΕ8)

(β) τα δικαιώματα θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, ανάλογα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης και

(γ) τα μερίσματα θα αναγνωρίζονται όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα είσπραξης τους από τους μετόχους.

Τα έσοδα από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα, πρέπει να καταχωρούνται όταν:

**(α) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.** Όμως, όταν προκύπτει αβεβαιότητα γύρω από την είσπραξη ενός ποσού που ήδη συμπεριλαμβάνεται στα έσοδα, το ανείσπρακτο ποσό ή το ποσό του οποίου η ανάκτηση έχει παύσει να είναι πιθανή, καταχωρείται ως έξοδο και όχι ως προσαρμογή του ποσού που είχε καταχωρηθεί στα έσοδα.

**(β) το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.**

#### **4.6.4 Γνωστοποιήσεις (παρ 35, 36 του Προτύπου)**

Μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

(α) Τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζει για την καταχώρηση των εσόδων, καθώς και τις μεθόδους προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης των συναλλαγών, που αφορούν σε παροχή υπηρεσιών.

(β) Το ποσό της κάθε σημαντικής κατηγορίας εσόδων, που έχουν καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων που προκύπτουν από:

(i) πώληση αγαθών,

- (ii) παροχή υπηρεσιών,
- (iii) τόκους,
- (iv) δικαιώματα εκμετάλλευσης,
- (v) μερίσματα, και
- (γ) το ποσό των εσόδων που προκύπτει από ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών, το οποίο συμπεριλαμβάνεται σε κάθε σημαντική κατηγορία εσόδων.

Η επιχείρηση γνωστοποιεί κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση και ενδεχόμενη απαίτηση σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 "προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις". Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις μπορεί να προκύψουν από στοιχεία τέτοια όπως κόστος εγγυήσεων, διεκδικήσεις, ποινές ή πιθανές ζημιές.

#### **4.7 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ & ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ».**

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.

Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με (α) τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανakλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες, (β) κρατική υποστήριξη, που παρέχεται στην επιχείρηση με τη μορφή οφέλους, που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζεται ή περιορίζεται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, τα φορολογικά κίνητρα επενδύσεων, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου), (γ) κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης, (δ) κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ 41, "γεωργία".

Η κρατική υποστήριξη ποικίλλει, τόσο στη φύση της παρεχόμενης βοήθειας, όσο και στους όρους που συναρτώνται σε αυτή. Ο σκοπός της κρατικής υποστήριξης μπορεί να αποβλέπει στην ενθάρρυνση της επιχείρησης να αναλάβει δραστηριότητες, που κανονικά, δε θα αναλάμβανε χωρίς την παροχή της υποστήριξης.

Δύο είναι οι λόγοι που η λήψη κρατικής υποστήριξης από μία επιχείρηση μπορεί να είναι σημαντική για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Πρώτον είναι

ότι, στην περίπτωση που έχουν μεταβιβαστεί πόροι στην επιχείρηση, πρέπει να βρεθεί η κατάλληλη μέθοδος λογιστικής απεικόνισης της μεταβίβασης αυτής. Δεύτερον, είναι επιθυμητή η παροχή ένδειξης της έκτασης κατά την οποία έχει ωφεληθεί η επιχείρηση, κατά την περίοδο που καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις. Αυτό διευκολύνει τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης με εκείνες των προηγούμενων περιόδων, όσο και με εκείνες άλλων επιχειρήσεων.

#### **4.7.1. Κρατικές επιχορηγήσεις.**

Οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένης και της εύλογης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, δεν καταχωρούνται ώσπου να υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τη διέπουν και η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Η είσπραξη επιχορήγησης δεν αποτελεί καταληκτική απόδειξη ότι έχουν εκπληρωθεί ή θα εκπληρωθούν οι όροι, που διέπουν την επιχορήγηση.

Ο τρόπος είσπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο, που θα υιοθετηθεί σχετικά με την επιχορήγηση. Έτσι, η επιχορήγηση λογιστικοποιείται με τον ίδιο τρόπο, είτε εισπράττεται σε μετρητά είτε μειωτικά κάποιας υποχρέωσης προς το κράτος.

Όταν μία κρατική επιχορήγηση έχει καταχωρηθεί, κάθε σχετική ενδεχόμενη υποχρέωση ή ενδεχόμενη απαίτηση αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, "προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις".

Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρούνται, σε συστηματική βάση, ως έσοδα στις περιόδους που είναι αναγκαίο για το συσχετισμό τους με τα



αντίστοιχα κόστη που σκοπό έχουν να αντισταθμίσουν. Δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Δύο είναι οι τρόποι γενικής προσέγγισης του λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων: η προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με την οποία η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται απευθείας σε πίστωση των ιδίων κεφαλαίων και η προσέγγιση μέσω των εσόδων, σύμφωνα με την οποία η επιχορήγηση μεταφέρεται στα έσοδα μιας ή περισσότερων περιόδων.

Όσοι υποστηρίζουν την προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, προβάλλουν τα εξής επιχειρήματα: (α) οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν μέσο χρηματοδότησης, και επομένως, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, παρά να περνούν μέσα από την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και να συμψηφίζονται με τα έξοδα τα οποία χρηματοδοτούν. Εφόσον δεν αναμένεται επιστροφή τους, πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, και (β) δεν είναι σωστό να καταχωρούνται οι κρατικές επιχορηγήσεις στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δεν συνιστούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο, που παρέχεται από το κράτος, χωρίς αντίστοιχο κόστος.

Από την άλλη πλευρά, τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ της προσέγγισης μέσω των εσόδων, είναι τα ακόλουθα: (α) δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισπράξεις που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν μπορεί να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αλλά πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα στις σχετικές περιόδους, (β) οι κρατικές επιχορηγήσεις σπάνια δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί μια επιχείρηση πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες δεσμεύσεις. Πρέπει, κατά συνέπεια, να

καταχωρούνται ως έσοδα και να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα κόστη που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να αντισταθμίσουν, και (γ) εφόσον οι φόροι εισοδήματος και οι λοιποί φόροι αποτελούν χρεώσεις έναντι των εσόδων, λογικό είναι και οι κρατικές επιχορηγήσεις που αποτελούν προέκταση δημοσιονομικών πολιτικών να αντιμετωπίζονται ως στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Για το χειρισμό μέσω των αποτελεσμάτων, αποτελεί θεμελιώδη προϋπόθεση οι κρατικές επιχορηγήσεις να καταχωρούνται, με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό, στα έσοδα των περιόδων, μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει ο συσχετισμός των επιχορηγήσεων αυτών με τα αντίστοιχα κόστη. Η καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την είσπραξη τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων (ΔΛΠ 1 "παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων") και θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή, μόνο σε περίπτωση που δεν θα υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε άλλες περιόδους από εκείνη στην οποία εισπράχθηκε.

Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι περίοδοι στις οποίες η επιχείρηση καταχωρεί το κόστος ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση και κατά συνέπεια, οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα καταχωρούνται στα έσοδα της ίδιας περιόδου που επιβαρύνθηκε τα έξοδα αυτά. Ομοίως, οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις σε αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται, συνήθως, ως έσοδα στις περιόδους που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων και η καταχώρησή τους γίνεται αναλογικά με τις αποσβέσεις που χρεώνονται.

Είναι δυνατόν, επίσης, οι επιχορηγήσεις που συνδέονται με μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων

δεσμεύσεων. Στην περίπτωση αυτή, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται στα έσοδα των περιόδων που επιβαρύνθηκαν με τα κόστη αντιμετώπισης αυτών των δεσμεύσεων. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου μπορεί να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν σωστό να καταχωρηθεί ως έσοδο κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.

Μερικές φορές, η λήψη επιχορηγήσεων αποτελεί μέρος μιας δέσμης οικονομικών ή δημοσιονομικών ευνοϊκών μέτρων, τα οποία διέπονται από ορισμένους όρους. Στις περιπτώσεις αυτές, απαιτείται προσοχή για την καταχώρηση των συνθηκών δημιουργίας κόστους και εξόδων, που προσδιορίζουν τις περιόδους στις οποίες θα καταχωρηθεί ως έσοδο η επιχορήγηση. Μπορεί να είναι θεμιτή η κατανομή μέρους της επιχορήγησης με μία βάση και μέρους αυτής με άλλη βάση.

Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αποζημίωση για δαπάνες ή ζημίες που επιβάρυναν την οντότητα ή προκειμένου να της παρασχεθεί άμεση οικονομική υποστήριξη χωρίς να επισύρει σχετικά μελλοντικά κόστη, θα αναγνωρίζεται ως έσοδο της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παροχή κρατικής επιχορήγησης μπορεί να δίδεται ως άμεση οικονομική ενίσχυση της οντότητας και όχι ως κίνητρο για την ανάληψη συγκεκριμένης δαπάνης. Τέτοιες επιχορηγήσεις μπορεί να περιορίζονται σε μια μεμονωμένη οντότητα και να μην είναι διαθέσιμες σε μία ολόκληρη κατηγορία δικαιούχων. Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να απαιτούν την αναγνώριση της επιχορήγησης ως έσοδο στην περίοδο στην οποία η οντότητα δικαιούται να την εισπράξει μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

Είναι δυνατό μια οντότητα να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη δαπανών ή ζημιών που τη βάρυναν σε προηγούμενη περίοδο. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής αναγνωρίζεται ως έσοδο στην περίοδο στην οποία καθίσταται εισπρακτέα, μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεων της (ΔΛΠ 8).

### **Μη νομισματικές κρατικές επιχορηγήσεις.**

Στις περιπτώσεις των μη νομισματικών κρατικών επιχορηγήσεων, όπως ενός οικοπέδου ή άλλων πόρων για εκμετάλλευση από την επιχείρηση, η εκτίμηση της εύλογης αξίας του μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου και η λογιστικοποίηση, τόσο της επιχορήγησης, όσο και αυτού του περιουσιακού στοιχείου, γίνεται συνήθως στην εύλογη αξία. Ένας εναλλακτικός τρόπος, που ακολουθείται μερικές φορές, είναι η καταχώρηση τόσο του περιουσιακού στοιχείου, όσο και της επιχορήγησης, σε συμβολικό ποσό.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των μη νομισματικών κρατικών επιχορηγήσεων σε εύλογη αξία, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε ως αναβαλλόμενο έσοδο, είτε αφαιρετικά της λογιστικής αξίας των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

Δύο είναι οι μέθοδοι που θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση, στις οικονομικές καταστάσεις, των επιχορηγήσεων για περιουσιακά στοιχεία (ή του αναλογούντος μέρους τέτοιων επιχορηγήσεων).

Με τη μία μέθοδο η επιχορήγηση θεωρείται ως αναβαλλόμενο έσοδο, το οποίο καταχωρείται με συστηματική και ορθολογική βάση στα έσοδα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Με την άλλη μέθοδο, η επιχορήγηση μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση καταχωρείται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ζωής αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου, μέσω της μειωμένης χρέωσης των αποσβέσεων.

Η αγορά περιουσιακών στοιχείων και η λήψη των σχετικών επιχορηγήσεων μπορεί να προκαλέσει σημαντικές μεταβολές στις ταμιακές ροές της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό, αλλά και για να δοθεί η εικόνα της συνολικής επένδυσης σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές εμφανίζονται πολλές φορές σε ξεχωριστό κονδύλι στην Κατάσταση Ταμιακών Ροών, άσχετα αν, για τους σκοπούς παρουσίασης στον ισολογισμό, η επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί ή όχι, από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία.

Σε μερικές περιπτώσεις, οι επιχορηγήσεις που είναι συναφείς με έσοδα παρουσιάζονται σε πίστωση της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε ξεχωριστά, είτε κάτω από κάποιο γενικό τίτλο, όπως "Λοιπά έσοδα". Εναλλακτικά αφαιρούνται από τα αντίστοιχα Έξοδα.

Οι υποστηρικτές της πρώτης μεθόδου ισχυρίζονται ότι δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός εσόδων και εξόδων και ότι ο διαχωρισμός της επιχορήγησης από τα έξοδα διευκολύνει τη σύγκριση με άλλα έξοδα, που θα επηρεάζονταν από την επιχορήγηση. Υπέρ της δεύτερης μεθόδου υπάρχει το επιχείρημα ότι τα έξοδα θα μπορούσαν κάλλιστα να μην είχαν γίνει από την επιχείρηση, αν η επιχορήγηση δεν ήταν διαθέσιμη και, η παρουσίαση του εξόδου χωρίς συμψηφισμό με την επιχορήγηση θα ήταν παραπλανητική.

Και οι δύο μέθοδοι θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα. Η γνωστοποίηση της επιχορήγησης μπορεί να είναι αναγκαία για μια καλύτερη κατανόηση των

οικονομικών καταστάσεων. Συνήθως γνωστοποιείται η επίδραση της επιχορήγησης σε κάθε κονδύλι εσόδου ή εξόδου για το οποίο απαιτείται ξεχωριστή παρουσίαση.

### **Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων.**

Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της, πρέπει να λογιστικοποιείται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης (βάσει του ΔΛΠ 8 "καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές"). Η επιστροφή μιας επιχορήγησης συναφούς με έσοδα, πρέπει πρώτα να συμψηφίζεται με το αναπόσβεστο πιστωτικό υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων περιόδων. Εφόσον η επιστροφή υπερβαίνει αυτό το υπόλοιπο, ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η επιστροφή πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο. Η επιστροφή επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού, ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων περιόδων. Το σωρευμένο ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα είχε καταχωρηθεί ως έξοδο, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο.

Οι συνθήκες που δημιουργούν θέμα επιστροφής της επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απαιτούν εξέταση της πιθανής απομείωσης της νέας λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

#### **4.7.2. Κρατική υποστήριξη.**

Από τις κρατικές επιχορηγήσεις, όπως ορίζονται από το πρότυπο, εξαιρούνται ορισμένες μορφές κρατικής υποστήριξης, που δεν είναι εύλογα επιδεκτικές αποτίμησης όπως οι δωρεάν τεχνικές ή εμπορικές συμβουλές και η παροχή εγγυήσεων, καθώς και συναλλαγές με το κράτος, για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης όπως η περίπτωση που μέρος των πωλήσεων της επιχείρησης βασίζεται στο πρόγραμμα κρατικών προμηθειών.

Ο λόγος, αν και δεν αμφισβητείται το όφελος για επιχείρηση, είναι το γεγονός ότι κάθε προσπάθεια για διαχωρισμό των συνήθων συναλλαγών της από εκείνες που σχετίζονται με την κρατική υποστήριξη θα ήταν μάλλον αυθαίρετη.

Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο, αποτελούν μορφή κρατικής υποστήριξης, χωρίς όμως να προσδιορίζεται ποσοτικά το όφελος με τον καταλογισμό τόκων.

#### **4.7.3. Γνωστοποιήσεις (παρ 39 του Προτύπου).**

Τα ακόλουθα πρέπει να γνωστοποιούνται: (α) η ακολουθούμενη λογιστική αρχή για τις κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένων και των μεθόδων παρουσίασής τους στις οικονομικές καταστάσεις, (β) η φύση και έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και μία ένδειξη για άλλες μορφές κρατικής υποστήριξη, από τις οποίες η επιχείρηση έχει ωφεληθεί άμεσα και, (γ) ανεκπλήρωτοι όροι και λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει καταχωρηθεί.

Η επιχείρηση κατά την πρώτη εφαρμογή αυτού του Προτύπου, πρέπει να: (α) συμμορφωθεί, όπου συντρέχει περίπτωση, στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις,

και (β) είτε: (i) προσαρμόσει τις οικονομικές καταστάσεις της για την αλλαγή της λογιστικής αρχής, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 "καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές", είτε, (ii) εφαρμόσει τις λογιστικές διατάξεις του Προτύπου αυτού μόνο για τις επιχορηγήσεις ή το μέρος των επιχορηγήσεων, που το δικαίωμα είσπραξης ή η υποχρέωση επιστροφής τους, δημιουργείται μετά από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Προτύπου.



#### 4.8 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ»

Τα ΔΛΠ δίνουν μεγάλη βαρύτητα στο θέμα των προβλέψεων. Βασικοί τομείς τους οποίους αφορούν οι προβλέψεις είναι οι παροχές προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία και οι επισφαλείς απαιτήσεις.

Σε κάποιες περιπτώσεις υπάρχει ανάγκη και για πιο εξειδικευμένες προβλέψεις που μπορεί να αφορούν κάλυψη εγγυήσεων από πωλήσεις προϊόντων, εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις σε βάρος της εταιρείας αποκατάσταση περιβάλλοντος κλπ.

Η αρχή της συσχέτισης των εσόδων με τα έξοδα είναι η βασική αρχή η εφαρμογή της οποίας επιβάλλει τον υπολογισμό την καταχώρηση και κατά συνέπεια την εμφάνιση στις Οικονομικές Καταστάσεις των προβλέψεων.

Σύμφωνα με την παραπάνω αρχή δεν θα πρέπει ένα έξοδο να επιβαρύνει μόνο τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκε αλλά να επιμερίζεται, μέσω προβλέψεων σε κάθε χρήση ή περίοδο που αφορά,

Ο υπολογισμός του ύψους προβλέψεων γίνεται με την εφαρμογή επιστημονικών μεθόδων (όπως π.χ. αναλογιστικής μελέτης). Σε αρκετές περιπτώσεις επίσης απαιτείται η εκτίμηση της διακίνησης της εταιρείας για τη διαμόρφωση του ύψους της πρόβλεψης βασισμένη όμως σε έκθεση εμπειρογνομόνων.

Το ΔΛΠ 37 ορίζει τις προβλέψεις ως υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου ή αβέβαιου ποσού.

Μια πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται όταν (παραγρ. 14):

- Μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση (νόμιμη ή τεκμαιρόμενη) ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος.
- Είναι πιθανόν ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης.
- Μια αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της δέσμευσης.

Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη πρέπει να είναι ορθή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Αν αυτοί οι όροι δεν πληρούνται δεν πρέπει να καταχωρείται πρόβλεψη. Θα πρέπει επίσης να λαμβάνονται υπ' όψιν κίνδυνοι και αβεβαιότητες που περιβάλλουν γεγονότα και καταστάσεις για τη σωστή προσέγγιση της εκτίμησης της πρόβλεψης καθώς επίσης και όλες οι σχετικές πληροφορίες συμπεριλαμβανομένων και πληροφοριών μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Θα πρέπει επίσης να λαμβάνεται υπ' όψιν, όταν η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι ουσιώδης, ότι το ποσό της πρόβλεψης πρέπει να είναι η παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό της υποχρέωσης. Το επιτόκιο προεξόφλησης που θα χρησιμοποιηθεί σ' αυτή την περίπτωση είναι ένα προ φόρου επιτόκιο βασισμένο στις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους σχετικούς/συναφείς με την υποχρέωση κινδύνους.

Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού και να αναπροσαρμόζονται ώστε να αντανακλούν την τρέχουσα ορθή εκτίμηση.

Επίσης πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνο για δαπάνες για τις οποίες η πρόβλεψη είχε αρχικώς καταχωρηθεί.

Μια επιχείρηση δεν πρέπει να καταχωρεί μια ενδεχόμενη υποχρέωση ή μια ενδεχόμενη απαίτηση (παρ. 27 και 31 του Προτύπου αντίστοιχα),

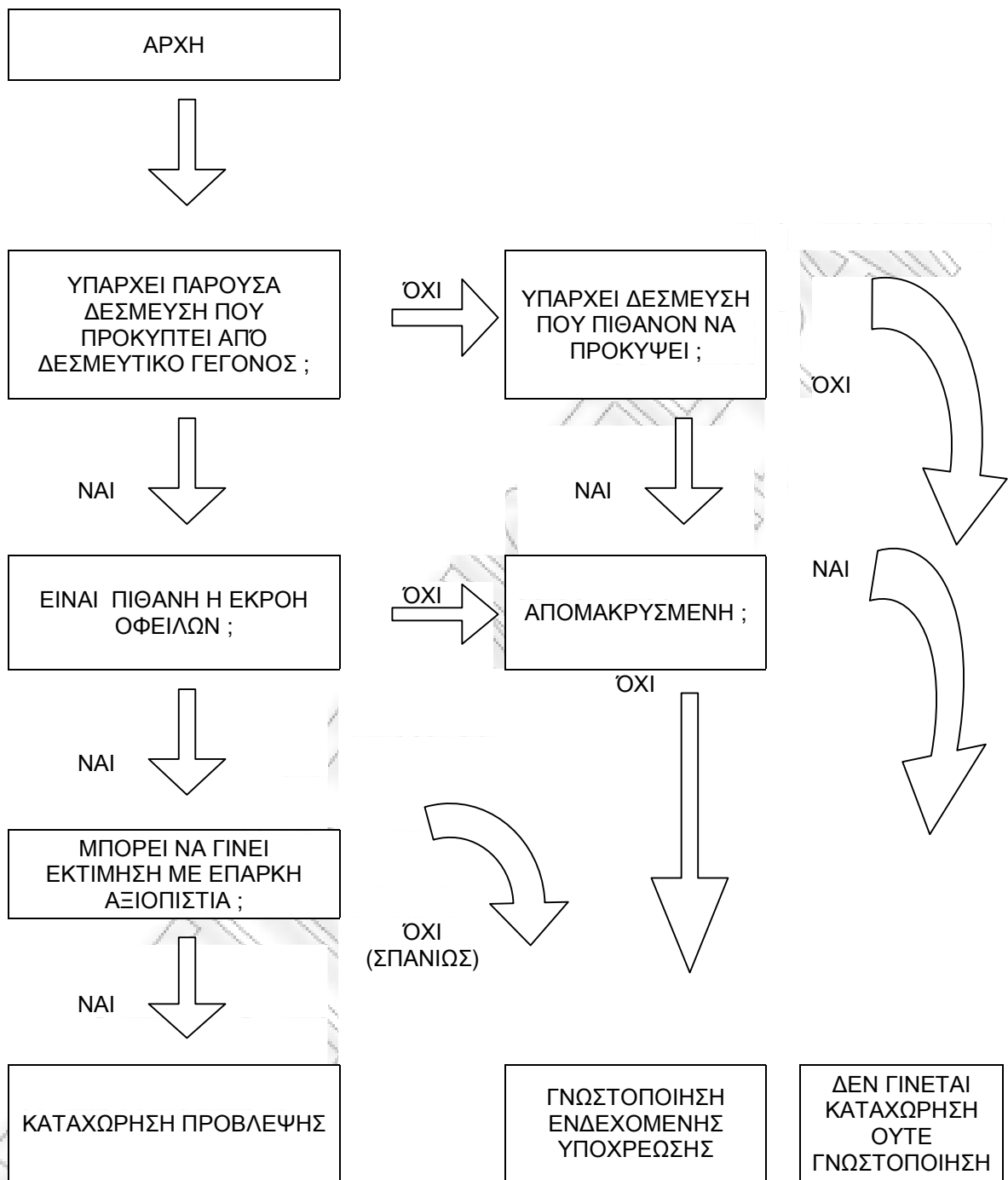
Εάν οι προβλέψεις αφορούν περιπτώσεις αποσβέσεων απομειώσεων στοιχείων ενεργητικού και επισφαλών χρεωστών δεν διέπονται από όσα ορίζει το ΔΛΠ 37 γιατί αντλούν αναπροσαρμογές στις λογιστικές αξίες στοιχείων ενεργητικού.

Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις όπου δεν μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση υπάρχει υποχρέωση αλλά δεν μπορεί να αναγνωρισθεί. Κατά συνέπεια η υποχρέωση γνωστοποιείται ως ενδεχόμενη υποχρέωση και δεν καταχωρείται πρόβλεψη.

Υπάρχει όμως και η περίπτωση μη γνωστοποίησης μιας ενδεχόμενης υποχρέωσης στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις (Notes) όταν δεν υπάρχει πιθανότητα εκροής οικονομικών οφελών.

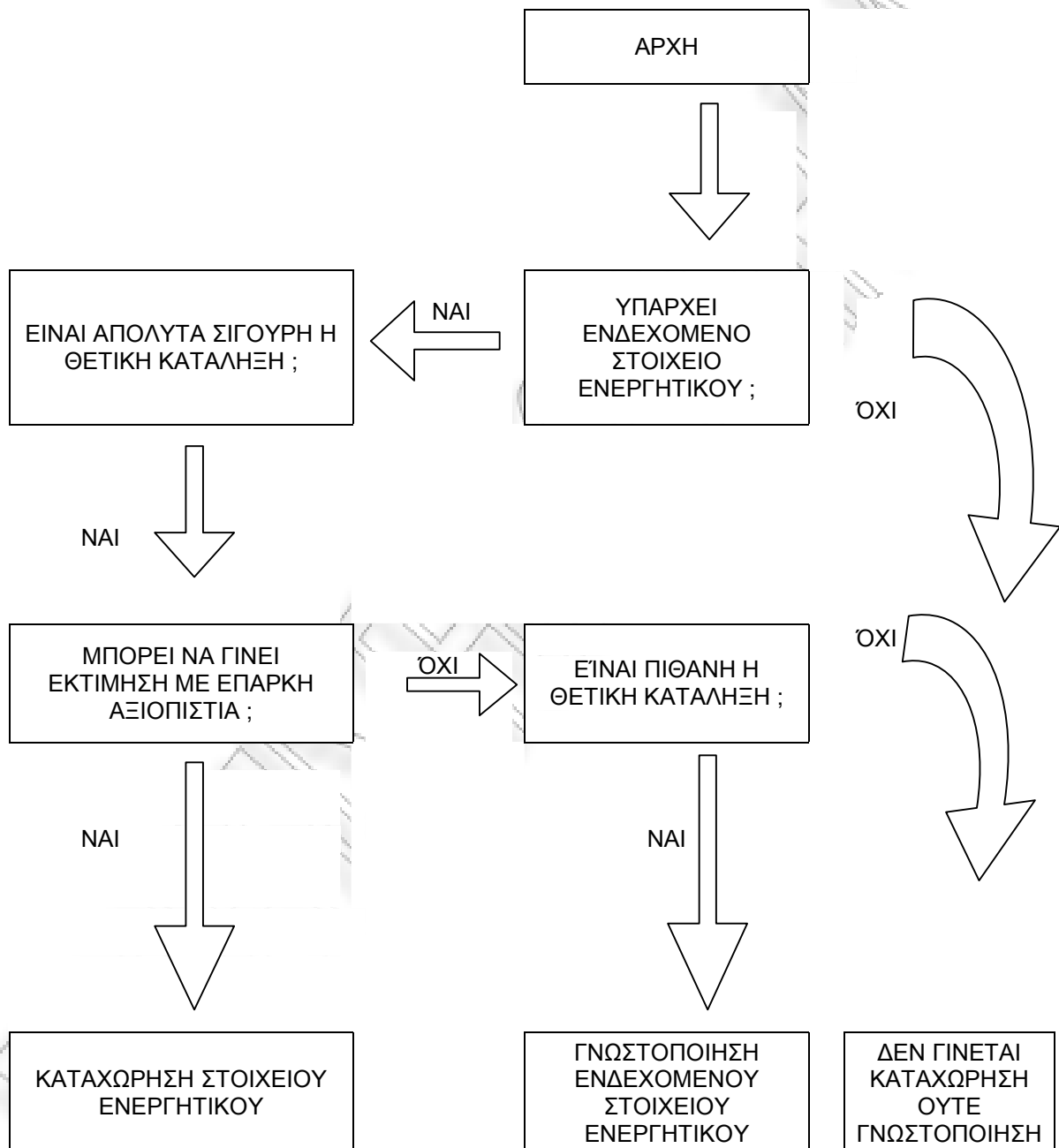
Κατά συνέπεια θα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στην εξέλιξη μιας υποχρέωσης ώστε να υπάρχει και ο σωστός τρόπος αντιμετώπισης της εάν π.χ. απαιτείται ή όχι γνωστοποίηση στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις ή είναι τόσο πιθανό να συμβεί ώστε πρέπει να γίνει πρόβλεψη.

Το σχεδιάγραμμα παρακάτω εμφανίζει τα διαδοχικά στάδια εκτίμησης του χειρισμού ενός γεγονότος ως Πρόβλεψη ή Ενδεχόμενη Υποχρέωση.



Στις περιπτώσεις ενδεχομένων απαιτήσεων αυτές γνωστοποιούνται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις όταν είναι πιθανή η εισροή οικονομικών οφελών. Εάν η εισροή οικονομικών οφελών γίνει απόλυτα σίγουρη τότε η ενδεχόμενη απαίτηση γίνεται στοιχείο του ενεργητικού και καταχωρείται.

Το σχεδιάγραμμα παρακάτω εμφανίζει τα διαδοχικά στάδια εκτίμησης του χειρισμού ενός γεγονότος ως Ενδεχόμενο Στοιχείο Ενεργητικού.



#### **4.8.1. Γνωστοποιήσεις (παρ 84-92 του Προτύπου).**

Για κάθε κατηγορία πρόβλεψης, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

(α) Τη λογιστική αξία κατά την έναρξη και λήξη της περιόδου.

(β) Πρόσθετες προβλέψεις που έγιναν στην περίοδο, συμπεριλαμβανομένων των αυξήσεων των υπαρχόντων προβλέψεων.

(γ) Ποσά που χρησιμοποιήθηκαν (δηλαδή, πραγματοποιήθηκαν και μείωσαν την πρόβλεψη) κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(δ) Αχρησιμοποίητα ποσά που αναστράφηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.

(ε) Την αύξηση κατά τη διάρκεια της περιόδου στο προεξοφλημένο ποσό που προκύπτει από το πέρασμα χρόνου και την επίδραση κάθε μεταβολής στο επιτόκιο προεξόφλησης.

Συγκριτικές πληροφορίες δεν χρειάζονται.

Μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία πρόβλεψης: (α) Μία σύντομη περιγραφή της φύσης της δέσμευσης και το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα κάθε προκύπτουσας εκροής οικονομικών οφελών. (β) Μία ένδειξη των αβεβαιοτήτων για το ποσό ή το χρόνο - διάγραμμα αυτών των εκροών. Όπου είναι αναγκαίο να παρέχει ικανοποιητική πληροφόρηση, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις κύριες παραδοχές που έγιναν σχετικά με μελλοντικά γεγονότα, και (γ) Το ποσό κάθε αναμενόμενης αποζημίωσης, δηλώνοντας το ποσό κάθε απαίτησης που έχει καταχωρηθεί για αυτή την αναμενόμενη αποζημίωση.

Εκτός από την περίπτωση που η πιθανότητα κάθε εκροής για διακανονισμό είναι απομακρυσμένη, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί για κάθε κατηγορία ενδεχόμενων υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,

μία σύντομη περιγραφή της φύσης της ενδεχόμενης υποχρέωσης και όπου είναι εφικτό:

(α) Μία εκτίμηση της οικονομικής επίπτωσής της, η οποία αποτιμάται σύμφωνα με τα όσα ορίζει το Πρότυπο στις παραγράφους 36-52. (β) Μία ένδειξη των αβεβαιοτήτων που αφορούν στο ποσό ή στο χρονοδιάγραμμα κάθε εκροής. (γ) Την πιθανότητα κάθε αποζημίωσης.

Κατά τον προσδιορισμό, των προβλέψεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων που μπορεί να συναθροιστούν για να αποτελέσουν μία κατηγορία, είναι αναγκαίο να λαμβάνεται υπόψη αν η φύση των στοιχείων είναι επαρκώς όμοια έτσι ώστε να καταχωρείται μια ενιαία απλή δήλωση σχετικά με αυτά. Έτσι, μπορεί να είναι σωστό να αντιμετωπίζονται ως μία απλή κατηγορία πρόβλεψης ποσά που αφορούν σε εγγυήσεις διαφόρων προϊόντων, αλλά δε θα ήταν σωστό να αντιμετωπίζονται ως μία απλή κατηγορία ποσά που αφορούν κανονικές εγγυήσεις και ποσά που υπόκεινται σε νομικές διαδικασίες.

Όταν μια πρόβλεψη και μία ενδεχόμενη υποχρέωση ανακύπτουν από την ίδια σειρά συνθηκών, μία επιχείρηση προβαίνει στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται κατά τρόπο που να φαίνεται η σχέση μεταξύ της πρόβλεψης και της ενδεχόμενης υποχρέωσης.

Όταν μία εισροή οικονομικών οφελών είναι πιθανή, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί μία σύντομη περιγραφή της φύσης των ενδεχόμενων απαιτήσεων

κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και όπου είναι εφικτό, μία εκτίμηση της οικονομικής επίδρασης τους.

Οι γνωστοποιήσεις για ενδεχόμενες απαιτήσεις να αποφεύγουν να δίδουν παραπλανητικές ενδείξεις πιθανότητας δημιουργίας εσόδου.

Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, γνωστοποίηση μερικών ή όλων των πληροφοριών που απαιτούνται από το Πρότυπο, ενδέχεται να προδικάζει σοβαρά τη θέση της επιχείρησης σε μία διαμάχη με άλλα μέρη στο υπό εξέταση θέμα της πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενης απαίτησης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μία επιχείρηση δε χρειάζεται να γνωστοποιεί τις πληροφορίες, αλλά πρέπει να γνωστοποιεί τη γενική φύση της διαμάχης, μαζί με το γεγονός ότι, και το λόγο γιατί, η πληροφόρηση δεν έχει γνωστοποιηθεί.



## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΜΕΡΟΥΣ

- PricewaterhouseCoopers, Understanding I.A.S., 2002
- Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες: Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 2002.
- Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Συνοπτικός Οδηγός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ΣΟΛ αεοε, Αθήνα 2004.
- Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Καταχωρήσεις και Αποτιμήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ΣΟΛ αεοε, Αθήνα 2004.
- Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Γνωστοποιήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ΣΟΛ αεοε, Αθήνα 2004.
- Κοτσιλίνης Κ, «Οδηγός εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Πρότυπο Νο 7- Καταστάσεις Ταμιακών Ροών», Κέρδος, 1 Νοεμβρίου 2002.
- Κοτσιλίνης Κ, «Πρότυπο Νο 18 – Έσοδα, Απαιτείται η δημοσιοποίηση τριών γνωστοποιήσεων», Κέρδος, 10 Ιανουαρίου 2003.
- Κοτσιλίνης Κ, «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων κατά ΔΛΠ», Κέρδος, 10 Οκτωβρίου 2005.
- Φίλος Ιωάννης, «Ανάλυση (των κατά ΔΛΠ) Οικονομικών Καταστάσεων», Λογιστής, Ιούνιος 2002, τεύχος 567.
- ΔΠΧΠ 1 «1<sup>η</sup> ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ».
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1 «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ».

- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ».
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7 «ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ».
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ».
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝ/ΣΕΙΣ».
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18 «ΕΣΟΔΑ».
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡ/ΣΕΩΝ & ΓΝΩΣΤ/ΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ».
- ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ».
- [www.iasb.org](http://www.iasb.org), International Accounting Standards Board.
- [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- [www.fasb.org](http://www.fasb.org), Financial Accounting Standards Board.

**ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ**  
**ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**  
**ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ ΣΤΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.**

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5°

### 5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Για την απεικόνιση των παραπάνω θα χρησιμοποιήσουμε τα οικονομικά στοιχεία μιας ελληνικής μεσαίου μεγέθους βιομηχανίας παραγωγής ανοξείδωτων προϊόντων, εισηγμένης στο ΧΑ (στο εξής «Εταιρεία»). Ως Α Ύλη χρησιμοποιείται χάλυβας. Το εργοστάσιο έχει δύο γραμμές παραγωγής. Τη Γραμμή Α η οποία παράγει ανοξείδωτους σωλήνες και τη Γραμμή Β η οποία παράγει ανοξείδωτες ράβδους.

Η Εταιρεία δεν έχει υποχρέωση σύνταξης Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων.

### 5.2 ΣΧΕΔΙΟ ΔΡΑΣΗΣ ΓΙΑ ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.

Γενικά η μετάβαση στα ΔΛΠ μπορεί να αποδειχτεί επωφελής για μία επιχείρηση η οποία έχει προετοιμαστεί σωστά , έχει μελετήσει το θέμα που θα αντιμετωπίσει και έχει υιοθετήσει τη νέα φιλοσοφία που εισάγουν τα Πρότυπα.

Η Εταιρεία μεθόδευσε τη μετάβασή της στα ΔΛΠ, ως εξής :

- Καθόρισε μία ομάδα ατόμων που είχαν το γνωστικό υπόβαθρο αλλά και την εμπειρία του ΕΓΛΣ, ώστε να εμπλακεί με το συγκεκριμένο project.
- Υποστήριξε την ομάδα με εκπαιδευτικά προγράμματα και εξωτερικούς συμβούλους με εμπειρία στο αντικείμενο.

- Δόθηκε έμφαση στην κατανόηση των σημαντικότερων αλλαγών που θα επιφέρουν τα ΔΛΠ, λόγω του νέου τρόπου χειρισμού των λογιστικών γεγονότων, αλλά και της εισαγωγής νέων εννοιών όπως αυτή της αναβαλλόμενης φορολογίας.
- Καθόρισε, βάσει των ΔΛΠ και του ΔΠΧΠ 1, τις λογιστικές πολιτικές που θα εφαρμόσει κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων χρήσης 2005.
- Έλαβε αποφάσεις για το αν θα κάνει χρήση και ποιών, εξαιρέσεων και απαλλαγών, βάσει του ΔΠΧΠ 1.
- Έγινε εκτίμηση της εύλογης αξίας των οικοπέδων και των κτιρίων από ανεξάρτητους ορκωτούς εκτιμητές. Επίσης συντάχθηκαν εκθέσεις εκτίμησης της εύλογης αξίας των μηχανημάτων και του πάγιου μηχανολογικού εξοπλισμού από τους μηχανικούς της εταιρείας.
- Έγινε αναλογιστική μελέτη για αποζημίωση του προσωπικού βάσει των κατοχυρωμένων δικαιωμάτων κάθε εργαζομένου.
- Μετέτρεψε τον Ισολογισμό της 31/12/2003, ο οποίος είχε συνταχθεί βάσει του ΚΝ 2190/20 και του ΕΓΛΣ , σε Ισολογισμό έναρξης εφαρμογής των ΔΛΠ της 1/1/2004. Η μετατροπή αφορά μόνο τον Ισολογισμό και όχι την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης 2003.

Κατά την καταχώρηση εγγραφών σε ήδη υπάρχοντες λογαριασμούς του ΕΓΛΣ όπως πχ «Προβλέψεις Πελατών» κρίθηκε προτιμότερο για ελεγκτική ευκολία να αντιλογιστούν οι παλιές εγγραφές και να γίνουν νέες βάσει των κριτηρίων που θέτουν τα ΔΛΠ.

Ιδιαίτερη προσοχή δόθηκε στην επιλογή μεθόδων αντιμετώπισης-απεικόνισης των λογιστικών θεμάτων, λόγω του ότι δεν είναι εύκολη η μεταγενέστερη τροποποίηση τους.

Η ανάλυσή μας θα ξεκινήσει βήμα-βήμα από τον Ισολογισμό της 31/12/2003 της Εταιρείας όπως έχει δημοσιευθεί βάσει του ΕΓΛΣ και του ΚΝ 2190/1920.

Βάσει του ΔΠΧΠ 1 η Εταιρεία πρέπει να καταχωρήσει όλα τα στοιχεία Ενεργητικού και τις Υποχρεώσεις που απαιτούνται από το Πρότυπο, αλλά και να αναταξινομήσει τα παραπάνω στοιχεία όπου αυτό είναι απαραίτητο. Επίσης, να εφαρμόσει όλα τα ΔΛΠ για την αποτίμηση των αναγνωρισμένων στοιχείων Ενεργητικού και Υποχρεώσεων.

Τα βήματα που θα ακολουθηθούν για τη μετατροπή του Ισολογισμού της 31/12/2003 σε Ισολογισμό έναρξης 1/1/2004, βάσει των ΔΛΠ είναι τα ακόλουθα:

1. Ανάλυση του περιεχομένου κάθε λογαριασμού του Ισολογισμού Ν. 2190/20 της 31/12/2003 και επισήμανση των διαφορών με τα ΔΛΠ, είτε ως προς το περιεχόμενο, είτε ως προς τον τρόπο αποτίμησης.
2. Δημιουργία εγγραφών προσαρμογής των λογαριασμών από ΕΓΛΣ σε ΔΛΠ. Από αυτές τις εγγραφές θα προκύψει ένα νέο ισοζύγιο από το οποίο θα δομηθεί ένας νέος ισολογισμός.
3. Δημιουργία ενός νέου Ισολογισμού της 31/12/2003 ο οποίος θα έχει τη δομή του ΕΓΛΣ αλλά τα κονδύλια θα είναι προσαρμοσμένα βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.
4. Ομαδοποίηση των κονδυλίων σύμφωνα με τα όσα ορίζει το ΔΛΠ 1.

### 5.3. ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Το Ενεργητικό της Εταιρείας, όπως δημοσιεύθηκε στον Ισολογισμό χρήσης 2003, εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα:

<b>Ε Ν Ε Ρ Γ Η Τ Ι Κ Ο</b>	<b>ΠΟΣΑ ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ 2003</b>		
	<b>Λεία κτήσεως</b>	<b>Αποσβέσεις</b>	<b>Αναποσβ Λεία</b>
<b>Β. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</b>			
1. Έξοδα Ιδρύσεως-Α' Εγκ/σης	4.300	3.800	500
3. Τόκοι Δανείου Κατασκ/κης Περιόδου	180.000	180.000	-
4. Λοιπά έξοδα εγκ/σης	<u>570.000</u>	<u>316.000</u>	<u>254.000</u>
	754.300	499.800	254.500
<b>Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>			
<b><u>I. Ασόματες Ακίνητοποιήσεις</u></b>			
2. Παραχωρήσεις για δικαιομ βιομ ιδιοκτ	<u>47.000</u>	<u>35.000</u>	<u>12.000</u>
	47.000	35.000	12.000
<b><u>II. Ενσώματες ακίνητοποιήσεις</u></b>			
1. Γήπεδα - Οικόπεδα	1.100.000	-	1.100.000
3. Κτίρια και τεχνικά έργα	6.000.000	2.100.000	3.900.000
4. Μηχ/τα-τεχνικές εγκατ. Λοιπ.Μηχ.Εξοπλ.	19.400.000	10.400.000	9.000.000
5. Μεταφορικά μέσα	200.000	147.000	53.000
6. Έπιπλα & λοιπός εξοπλισμός	550.000	398.000	152.000
7. Ακίνητ/σεις υπό εκτέλεση & προκαταβολές	1.100.000	-	1.100.000
	<u>28.350.000</u>	<u>13.045.000</u>	<u>15.305.000</u>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ (Γ I + Γ II)</b>	28.397.000	13.080.000	15.317.000
<b><u>III Συμμετοχές και λοιπές μακρ/σμες απαιτήσεις</u></b>			
2. Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις			250.000
7. Λοιπές μακρ/σμες απαιτήσεις			<u>18.600</u>
			<u>268.600</u>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Γ I+Γ II+Γ III)</b>			15.585.600
<b>Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>			
<b><u>I. Αποθέματα</u></b>			
1. Εμπορεύματα			28.300
2. Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή-Υποπροϊόντα & Υπολείμματα			810.000
3. Παραγωγή σε εξέλιξη			920.000
4. Πρώτες & βοηθητικές ύλες-Αναλώσιμα υλικά-Ανταλλάκτικά και Είδη συσκευασίας			<u>1.175.000</u>
			2.933.300
<b><u>II. Απαιτήσεις</u></b>			
1. Πελάτες		4.400.000	
Μείον : Προβλέψεις		<u>(126.500)</u>	
3α. Επιταγές εισπρακτέες (μεταχρ/νες)			1.550.000
3β. Επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγ/νες)			68.000
5. Βραχυπρ/μες απαιτήσεις κατά συνδεμένων επιχειρήσεων			655.000
11. Χρεώστες διάφοροι			194.000
12. Λογαρ διαχειρίσεως προκατ/λων & πιστώσεων			<u>3.000</u>
			6.743.500
<b><u>IV. Διαθέσιμα</u></b>			
1. Ταμείο			23.000
3. Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας			<u>334.000</u>
			357.000
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Δ I+Δ II+ΔIV)</b>			10.033.800
<b>Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>			
1. Έξοδα Επομένων Χρήσεων			<u>7.600</u>
			7.600
<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Β + Γ + Δ + Ε)</b>			<u>25.881.500</u>

### **5.3.1. Ασώματες Ακινήτοποιήσεις και Έξοδα πολυετούς απόσβεσης .**

Θα πρέπει πρώτα να γίνουν κάποιες εκτιμήσεις βάσει του Προτύπου 38 όπως  
α) εάν υπάρχουν έξοδα πολυετούς απόσβεσης τα οποία θα έπρεπε να βαρύνουν τα αποτελέσματα β) εάν υπάρχουν δαπάνες ανάπτυξης που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των ΔΛΠ και θα έπρεπε, επίσης, να βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Σε αυτή την κατηγορία δαπανών – λογαριασμός 16 του ΕΓΛΣ - η υπό εξέταση επιχείρηση έχει καταχωρήσει Σήματα Πιστοποίησης κατά ISO, Έξοδα Ίδρυσης και Πρώτης Εγκατάστασης, Έξοδα Αύξησης Μετοχικού Κεφαλαίου λόγω εισαγωγής στο ΧΑ, Έξοδα Κτήσεως Ακινήτοποιήσεων , Τόκους Κατασκευαστικής Περιόδου.

Κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ το αναπόσβεστο υπόλοιπο των παραπάνω λογαριασμών μεταφέρεται στο λογαριασμό «Υπόλοιπο Κερδών εις Νέο»

Κατ' εξαίρεση τα Έξοδα Αύξησης Μετοχικού Κεφαλαίου λόγω εισαγωγής στο ΧΑ (αρχική αξία), θα πρέπει να μεταφερθούν σε μείωση του κονδυλίου του Παθητικού «Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο». Το ποσό των αποσβέσεων που αφορά τα Έξοδα Αύξησης Μετοχικού Κεφαλαίου θα πρέπει να μεταφερθεί σε μείωση του κονδυλίου «Υπόλοιπο κερδών εις νέον».

Όσοι, όμως, λογαριασμοί από τις παραπάνω κατηγορίες έχουν αποσβεστεί πλήρως, αυτοί δεν επηρεάζουν, όπως είναι λογικό, κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ, κανένα λογαριασμό Ενεργητικού, Παθητικού ή Αποτελεσμάτων. Δεν γίνεται δηλαδή εκτίμηση εκ νέου κάποιας δαπάνης πλήρους αποσβεσμένης.



Σε επόμενες χρήσεις οι Τόκοι Κατασκευαστικής Περιόδου θα πρέπει να αυξάνουν την αξία του παγίου που αφορούν (ΔΛΠ 23 παρ 11), ενώ οι υπόλοιποι λογαριασμοί του 16 (ΕΓΛΣ) όπου υπάρχει αναπόσβεστο υπόλοιπο, θα πρέπει αυτό να μεταφέρεται στα αποτελέσματα και ειδικότερα στην κατηγορία εξόδου που αφορά, Λειτουργία Παραγωγής, Λειτουργία Διοίκησης, Διάθεσης ή Χρηματοοικονομική.

Τονίζουμε εδώ ότι δεν υπάρχει περιορισμός από τα ΔΛΠ στη χρήση λογαριασμών του ΕΓΛΣ. Η παράλληλη όμως τήρηση των βιβλίων των εταιρειών με τρόπο ώστε να προκύπτει φορολογικό αποτέλεσμα και αποτέλεσμα βάσει των κανόνων των ΔΛΠ δημιουργεί κάποιες δυσκολίες και ιδιαιτερότητες στον τρόπο παρακολούθησης των λογιστικών γεγονότων. Το ΣΛΟΤ με την από 2/2/2005 Γνωμάτευση Ν. 27/339, δίνει κάποιες οδηγίες για τη χρήση λογαριασμών του λογιστικού σχεδίου. Ωστόσο η υπό εξέταση εταιρεία χρησιμοποίησε τους κανονικούς λογαριασμούς που ορίζει το ΕΓΛΣ, διακρίνοντας τους λογαριασμούς που αφορούν ΔΛΠ με κάποιο κοινό χαρακτηριστικό όπως πχ κάποιο κοινό ψηφίο στο λογαριασμό, και όχι λογαριασμούς τάξεως – όπως προτείνει η παραπάνω γνωμάτευση του ΣΛΟΤ. Άλλωστε τα Πρότυπα αναφέρονται σε παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων και όχι στον τρόπο τήρησης λογιστικών βιβλίων.

Εναλλακτικός τρόπος αντιμετώπισης της υποχρέωσης παρακολούθησης των λογιστικών βιβλίων σε Φορολογική και ΔΛΠ βάση, θα ήταν η αντιγραφή των αρχείων της εταιρείας σε ένα νέο υποσύστημα και η παράλληλη λειτουργία των δύο συστημάτων – ένα για φορολογικούς σκοπούς και το δεύτερο για σκοπούς ΔΛΠ.

Σημαντικό ρόλο στον τρόπο που θα επιλεγεί, έχει το Τμήμα Μηχανογράφησης κάθε εταιρείας και οι δυνατότητες του λογισμικού που χρησιμοποιείται.

### **5.3.2. Εγγραφές μεταφοράς των κονδυλίων ΚΝ 2190/20 και του ΕΓΛΣ σε λογαριασμούς ώστε να προκύπτει αποτέλεσμα βάσει των ΔΛΠ.**

Στις εγγραφές που ακολουθούν έχει προστεθεί εκτός από τις στήλες της χρέωσης και πίστωσης και μία τρίτη στήλη για τις περιπτώσεις που προκύπτει αναβαλλόμενος φόρος. Κατά συνέπεια στις εγγραφές που εμφανίζεται ποσό στην τρίτη στήλη αφορά αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση εάν το ποσό είναι αρνητικό (εντός παρένθεσης) ή αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση εάν το ποσό είναι θετικό.

Σε κάθε εγγραφή μεταφοράς στο λογαριασμό Υπόλοιπο Κερδών εις νέο, υπολογίζουμε και αναβαλλόμενη φορολογία με συντελεστή 35% (βάσει του Προτύπου ο συντελεστής πρέπει να είναι ο ισχύων στη συγκεκριμένη περίοδο).

-----	1	-----		
Αποθεματικό έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο		280.000		
Δαπάνες πολυετούς απόσβεσης			280.000	
Μεταφορά αξίας κτήσης δαπανών αύξησης μετοχικού κεφαλαίου σε αποθεματικό υπέρ το άρτιο.				
-----	2	-----		
Αποσβεσθείσες δαπάνες πολυετούς απόσβεσης		170.000	(59.500)	
Υπόλοιπο Κερδών εις νέον			170.000	
Αντιλογισμός συσσωρευμένων αποσβέσεων εξόδων αύξησης Μ.Κ.				
-----	3	-----		
Συσσωρευμένες αποσβέσεις παραχωρήσεων & δικαιωμάτων βιομηχ ιδιοκτησίας		35.000		
Παραχωρήσεις & δικαιωμ βιομ ιδιοκτ			35.000	
Μεταφορά αποσβέσεων Παραχωρ & δικαιωμάτων βιομ ιδιοκτησίας.				
-----	4	-----		
Υπόλοιπο Κερδών χρήσεως εις νέο		12.000		
Παραχ & Δικαιωμ Βιομ Ιδιοκτησίας			12.000	4.200
Μεταφορά αναπόσβεστου υπολοίπου λογ/μου σε Υπολ Κερδών εις Νέον.				
-----	5	-----		
Συσσωρευμένες αποσβέσεις εξόδων ίδρυσης & πρώτης εγκατάστασης		3.800		
Εξοδα ίδρυσης& πρώτης εγκατάστασης			3.800	
Μεταφορά αποσβέσεων εξόδων ίδρυσης& πρώτης εγκατάστασης.				
-----	6	-----		
Υπόλοιπο Κερδών χρήσεως εις νέο		500		
Έξοδα ίδρυσης& πρώτης εγκατάστασης			500	175
Μεταφορά αναπόσβεστου υπολοίπου λογ/μου σε Υπολ Κερδών εις Νέον .				
-----		-----		

7

Συσσωρ αποσβέσεις λοιπών εξόδων εγκατ/σης 146.000

Λοιπά έξοδα εγκατάστασης 146.000

Μεταφορά αποσβέσεων λοιπών εξόδων εγκατάστασης

8

Υπόλοιπο Κερδών χρήσεως εις νέο 290.000

Λοιπά έξοδα εγκατάστασης 290.000 101.500

Μεταφορά αναπόσβεστου υπολοίπου λογ/μου σε Υπολ Κερδών εις Νέον .

9

Συσσωρ αποσβέσεις τόκων κατασκ περιόδου 180.000

Τόκοι κατασκ περιόδου 180.000

Μεταφορά αποσβέσεων Τόκων Κατασκ/κης Περιόδου.

10

Υπόλοιπο Κερδών χρήσεως εις νέο 0

Τόκοι κατασκ περιόδου 0

Μεταφορά αναπόσβεστου υπολοίπου λογ/μου σε Υπολ Κερδών εις Νέον .

Μετά την ολοκλήρωση των παραπάνω εγγραφών όλοι οι υπολογαριασμοί του 16 του ΕΓΛΣ «Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης» παρουσιάζουν μηδενικό υπόλοιπο.

Από 1/1/2004 και μετά, τα έξοδα αυτής της κατηγορίας θα επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης ανάλογα με τη λειτουργία που αφορούν (Παραγωγική, Διοικητική, Διάθεσης ή Χρηματοοικονομικά).

Μόνο οι δαπάνες που πληρούν τις έξι προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν σε προηγούμενο κεφάλαιο μπορούν να καταχωρηθούν σε αυτή την κατηγορία λογαριασμών (όπως πχ η αγορά νέου λογισμικού κλπ).

### 5.3.3 Ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Η εισαγωγή της έννοιας της δίκαιης αξίας σε σχέση με αυτή του ιστορικού κόστους είναι μία από τις σημαντικότερες αλλαγές που εισάγουν τα πρότυπα.

Τα νεοαποκτηθέντα πάγια συνεχίζουν να αποτιμώνται στο κόστος κτήσης τους όπως διαμορφώνεται με την προσθήκη των εισαγωγικών δασμών ή των επιστρεπτέων φόρων αγοράς καθώς και κάθε άλλου άμεσα επιρριπτέου εξόδου για να φθάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας (πχ χρηματοοικονομικά έξοδα, έξοδα διαμόρφωσης χώρου, έξοδα μεταφοράς και παράδοσης, έξοδα εγκατάστασης, επαγγελματικές αμοιβές, συμβολαιογραφικά μεσιτικά έξοδα, έξοδα μελετών κλπ).

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ αυτά τα έξοδα δεν επιβάρυναν το κόστος κτήσης του παγίου αλλά χωριστό λογαριασμό του Ενεργητικού ο οποίος αποσβενόταν από μία έως πέντε χρήσεις.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 αυτά τα έξοδα αποτελούν μέρος του κόστους του παγίου. Το Πρότυπο δίνει επίσης και κάποιες οδηγίες για το πως καταχωρούνται οι αξίες των στοιχείων που αποκτώνται από ανταλλαγή (ολική ή μερική) με ένα διαφορετικό πάγιο ή άλλο στοιχείο.

Μεταγενέστερες δαπάνες που αφορούν κάποιο πάγιο προστίθενται στη λογιστική αξία εφόσον κρίνεται / πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, για την επιχείρηση, από τη χρήση του στοιχείου αυτού θα υπερβαίνουν την αρχικά προσδιορισμένη απόδοση του στοιχείου. Τέτοιου είδους δαπάνες αφορούν κυρίως παράταση της ωφέλιμης ζωής του παγίου, αύξηση της δυναμικότητας του, βελτίωση στην ποιότητα των παραγόμενων, ουσιαστική μείωση του αρχικώς υπολογιζόμενου κόστους εκμετάλλευσης κλπ. Υπάρχει

επίσης η δυνατότητα, μεταγενέστερες δαπάνες, να καταχωρηθούν ως ξεχωριστό πάγιο μόνο εάν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην Εταιρεία και το κόστος τους, μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Το κόστος επισκευών και συντηρήσεων, όπως και στο ΕΓΛΣ, καταχωρείται στα αποτελέσματα της περιόδου που αφορά.

### **Αποσβέσεις.**

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με μία μέθοδο που σκοπό έχει την συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού του παγίου σε όλη την ωφέλιμη ζωή του. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 το αποσβεστέο ποσό ενός παγίου προσδιορίζεται εάν από την αξία κτήσης αφαιρεθεί η υπολειμματική αξία του παγίου – η οποία συνήθως, όμως, είναι ασήμαντη. Σε τακτά χρονικά διαστήματα πρέπει να επανεξετάζεται η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου αλλά και η μέθοδος απόσβεσης.

Ο Νόμος 2190/20 αναφέρει ότι οι αποσβέσεις πρέπει να ενεργούνται ανάλογα με την ετήσια μείωση της αξίας του παγίου που οφείλεται στη χρησιμοποίηση του, την τεχνολογική και οικονομική απαξίωση του.

Συνεπώς το πνεύμα του Ν 2190 είναι παρόμοιο με αυτό των ΔΛΠ, λόγω όμως της συμπλήρωσης του Νόμου από το ΕΓΛΣ βάσει του οποίου απαιτείται η χρήση των φορολογικών συντελεστών απόσβεσης όπως ορίζονται στο ΠΔ 100/1998 και ΠΔ 299/2003, καταλήγουμε τελικά σε διαφορετική έννοια των αποσβέσεων μεταξύ των δύο Προτύπων (Ελληνικών και Διεθνών).

Τα οικόπεδα δεν αποσβένονται. Οι αποσβέσεις των υπόλοιπων ενσώματων παγίων υπολογίζονται, από την Εταιρεία, με βάση την ωφέλιμη ζωή τους ως εξής:

- ü Κτίρια 10-33 έτη
- ü Μηχαν/κός Εξοπλισμός 5-20 έτη

ü Αυτοκίνητα	6-10 έτη
ü Λοιπός εξοπλισμός	3 - 8 έτη.

Η Εταιρεία βάσει των οδηγιών του ΔΠΧΠ 1 παρ 11 & 16-19, αναπροσάρμοσε την αναπόσβεστη αξία του πάγιου εξοπλισμού της, βάσει του αρχικού κόστους κτήσης και εκτίμησης για την ωφέλιμη ζωή. Η αποτίμηση της ακίνητης περιουσίας της έγινε από ορκωτούς εκτιμητές στην εύλογη/δίκαιη αξία.

Πιο συγκεκριμένα για τον προσδιορισμό της αναπροσαρμοσμένης αξίας χρησιμοποιήθηκαν τα παρακάτω στοιχεία:

- Έτος κτήσης ανά Μηχάνημα.
- Αξία κτήσης ανά Μηχάνημα και Εξοπλισμό.
- Για κάθε Μηχάνημα με έτος κτήσης προηγούμενο του 1995, προσαύξηση της αξίας κτήσης με συντελεστή 8% μέχρι το 1995 και με συντελεστή 4% από το 1995 και μετά.
- Για κάθε Μηχάνημα με έτος κτήσης μεταγενέστερο του 1995 και έως το 2003, προσαύξηση της αξίας κτήσης με συντελεστή 4%.

Κατά συνέπεια ο τύπος υπολογισμού της αναπροσαρμοσμένης αξίας είναι:

$$\text{Αναπροσαρμοσμένη Αξία} = \text{Αξία κτήσης} \times 1,08^v \times 1,04^v *$$

\* v : αριθμός των ετών

- Λόγω της παλαιότητας ορισμένων μηχανημάτων αλλά και της τεχνολογικής εξέλιξης που έχει συντελεστεί, υπολογίστηκε από τους μηχανικούς της εταιρείας αξία απομείωσης :

### **Εύλογη αξία Μηχανημάτων = Αναπροσαρμοσμένη Αξία – Αξία Απομείωσης**

Ως βάση υπολογισμού αλλά και επαλήθευσης των παραπάνω στοιχείων χρησιμοποιήθηκαν προσφορές των Οίκων κατασκευής των υπαρχόντων ή αντίστοιχων μηχανημάτων αφού ελήφθησαν υπ' όψιν στοιχεία δυναμικότητας, κόστους παραγωγής, τεχνολογικής εξέλιξης κλπ. Για την τεκμηρίωση όλων των παραπάνω συντάχθηκε από τους Μηχανικούς της Εταιρείας αναλυτική έκθεση αποτίμησης μηχανημάτων και μηχανολογικού εξοπλισμού.

Για τον προσδιορισμό της εύλογης/δίκαιης αξίας των ακινήτων, συντάχθηκε έκθεση ορκωτών εκτιμητών η οποία βασίστηκε εκτός από τη μελέτη και ανάλυση των χορηγηθέντων από τη Εταιρεία στοιχείων, σε επιτόπου αυτοψία στα υπό μελέτη ακίνητα αλλά και σε έρευνα της κτηματαγοράς για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας. Η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση της εύλογης αξίας είναι αυτή του Υπολειμματικού Κόστους Αντικατάστασης. Αποτελεί την πλέον ενδεικνυόμενη μέθοδο εκτίμησης βιομηχανικών εγκαταστάσεων, αποθηκών κλπ και προσφέρεται για σκοπούς ΔΛΠ δεδομένου ότι επιμερίζονται οι αξίες του οικοπεδικού και κτιριακού σκέλους κάθε ακινήτου. Βάσει αυτής της μεθοδολογίας προσδιορίζεται η υπολειμματική αξία των υφιστάμενων κτισμάτων, του περιβάλλοντα χώρου και της οικοπεδικής έκτασης πάνω στην οποία έχουν ανεγερθεί τα κτίσματα. Η αξία των κτισμάτων εξαρτάται από την υφιστάμενη κατάσταση κάθε κτίσματος, τη χρήση, την παλαιότητά του, τον εξοπλισμό του, τη συντήρησή του και γενικότερα ό,τι επηρεάζει τα ποιοτικά χαρακτηριστικά του κτίσματος. Στην εκτιμώμενη υπολειμματική αξία των κτιριακών εγκαταστάσεων και έργων



υποδομής προστίθενται το αγοραίο τίμημα της οικοπεδικής έκτασης, στην οποία βρίσκονται τα κτίσματα, όπως προκύπτει βάσει συγκριτικών στοιχείων και της κτηματαγοράς.

Το άθροισμα της υπολειμματικής αξίας των κτιριακών εγκαταστάσεων και της αξίας της οικοπεδικής έκτασης αποτελεί την εύλογη αξία του ακινήτου, η οποία έχει σαν βάση την υφιστάμενη χρήση, κατάσταση και λειτουργία.

Σχετικά με τις αξίες των λοιπών παγίων (μεταφορικών μέσων, επίπλων και λοιπού εξοπλισμού) καμία αλλαγή δεν έγινε σε σχέση με τον ΚΝ 2190/20 και το ΕΓΛΣ.

Μετά την αναπροσαρμογή των αξιών των ενσώματων ακινητοποιήσεων, το πάγιο ενεργητικό της εταιρείας διαμορφώνεται ως εξής :

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2003	ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΑΞΙΑ 1/1/2004	ΥΠΕΡΑΞΙΑ
ΓΗΠΕΔΑ ΟΙΚΟΠΕΔΑ	1.100.000		1.100.000	4.300.000	3.200.000
ΚΤΙΡΙΑ	6.000.000	2.100.000	3.900.000	9.300.000	5.400.000
ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ & ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	19.400.000	10.400.000	9.000.000	18.000.000	9.000.000
ΛΟΙΠΑ	1.850.000	545.000	1.305.000	1.305.000	0
ΣΥΝΟΛΟ	28.350.000	13.045.000	15.305.000	32.905.000	17.600.000

Οι εγγραφές που θα γίνουν στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας είναι:

-----	11	-----		
Γήπεδα – Οικόπεδα		3.200.000		(1.120.000)
Υπόλοιπο Κερδών Χρήσεως εις Νέον			3.200.000	
Υπεραξία γηπέδων-οικοπέδων				
-----	12	-----		
Συσ/νες Αποσβέσεις Κτιρίων & Τεχν Έργων		2.100.000		
Κτίρια & Τεχνικά Έργα			2.100.000	
Μεταφορά συσσωρευμένων αποσβέσεων Κτιρίων & Τεχνικών Έργων.				
-----	13	-----		
Κτίρια		5.400.000		(1.890.000)
Υπόλοιπο Κερδών Χρήσεως εις Νέον			5.400.000	
Υπεραξία κτιρίων				
-----	14	-----		
Συσ/νες Αποσβ Μηχ/των & Μηχαν Εξοπλ		10.400.000		
Μηχανήματα & Λοιπός Μηχαν/κος Εξοπλ			10.400.000	
Μεταφορά συσσωρευμένων αποσβέσεων μηχανημάτων & μηχαν/κου εξοπλ/σμού				
-----	15	-----		
Μηχανήματα & Μηχαν Εξοπλ/σμος		9.000.000		(3.150.000)
Υπόλοιπο Κερδών Χρήσεως εις Νέον			9.000.000	
Υπεραξία μηχανημάτων & μηχαν/κου εξοπλ/σμού.				
-----		-----		

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή κάθε παγίου υπόκειται σε επανεξέταση όποτε αυτό κριθεί αναγκαίο.

Κατά την πώληση ενσώματων παγίων, οι διαφορές μεταξύ του τιμήματος που λαμβάνεται και της λογιστικής τους αξίας καταχωρούνται ως κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα.

#### 5.3.4. Συμμετοχές.

Στο συνταγμένο ισολογισμό βάσει του ΚΝ 2190/20 και του ΕΓΛΣ, οι συμμετοχές αποτιμώνται, βάσει του άρθρου 28 του ΚΒΣ δηλ. στην αξία κτήσης ή στην εσωτερική λογιστική αξία μετά την τροποποίηση του άρθρου 28. Με τα ΔΛΠ εισάγεται η έννοια της δίκαιης αξίας.

Η Εταιρεία συμμετέχει σε μία εμπορική ανώνυμη εταιρεία με έδρα χώρα εκτός ΕΕ με ποσοστό κάτω του 15% χωρίς να ασκεί διοίκηση ή να επηρεάζει τη σύνθεση του Διοικητικού της Συμβουλίου. Κατά συνέπεια η Εταιρεία δεν έχει υποχρέωση ενοποίησης της συγκεκριμένης συμμετοχής και η αποτίμησή της θα γίνει βάσει του ΔΛΠ 39 δηλαδή στην εύλογη αξία..

Γενικά η πιο αδιαμφισβήτητη εύλογη αξία μιας μετοχής, θεωρείται η χρηματιστηριακή της τιμή. Στις περιπτώσεις, όμως, που κατέχουμε μετοχές Εταιρειών μη εισηγμένων σε κάποιο Χρηματιστήριο ή συμμετέχουμε σε μικρές εταιρείες που δεν διαπραγματεύονται σε ενεργή αγορά, χρησιμοποιούμε για την αποτίμησή τους κατάλληλες τεχνικές αποτίμησης όπως το μοντέλο Black and Scholes, το Διωνυμικό μοντέλο, κλπ.

Το μοντέλο αποτίμησης που θα επιλεγεί εξαρτάται κυρίως από το αντικείμενο δραστηριότητας της εταιρείας. Διαφορετικά μοντέλα προτιμώνται για εμπορικές επιχειρήσεις απ' ότι για βιομηχανικές – χωρίς όμως αυτό να είναι και κανόνας.

Για πρακτικούς λόγους, η Εταιρεία, προκειμένου να αποτιμήσει τη συμμετοχή της συνέταξε πίνακα με την επωνυμία της εταιρείας στην οποία συμμετέχει, το αντικείμενο εργασιών της, τη χώρα δραστηριότητάς της, το συνολικό αριθμό των μετοχών της και τέλος το ποσοστό συμμετοχής. Αν και για τη συγκεκριμένη συμμετοχή η σύνταξη ενός τέτοιου πίνακα δεν έχει ιδιαίτερη σημασία στην

περίπτωση περισσότερων συμμετοχών αυτός ο πίνακας είναι αρκετά λειτουργικός γιατί περιέχει το σύνολο των πληροφοριών που αφορούν συγγενείς ή θυγατρικές εταιρείες.

Η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε για την αποτίμηση της TRADE SA είναι αυτή του Μέσου Σταθμικού Κόστους Κεφαλαίου, και η συμβολή ανεξάρτητου διεθνή ελεγκτικού Οίκου για τη συλλογή των απαιτούμενων συντελεστών και στοιχείων ήταν απαραίτητη. Τα οικονομικά στοιχεία που αναλύθηκαν αφορούσαν την τελευταία τριετία. Αναλυτικά:

Μέσος όρος ΚΠΤΦΑ\* 3 ετών (EBITDA): 200.000 Ευρώ.

(\*ΚΠΤΦΑ: κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων )

Ρυθμός ανάπτυξης (growth): 2,5 %

(t) : 31,4 %

Μεσοσταθμικό κόστος κεφαλαίου (WACC) : 9,5 %

Καθαρός δανεισμός (Net debt): 350.000 Ευρώ.

(Marketability discount): 20 %

Τα παραπάνω εφαρμόζοντας τον τύπο του μοντέλου

$(EBITDA * (1-t)(1+g) / (WACC-g)) - Net Debt$

και λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι το ποσοστό συμμετοχής είναι 15%, καταλήγουν σε μία αξία αποτίμησης της συμμετοχής στα 200.000 Ευρώ.

Κατά συνέπεια θα πρέπει να γίνει υποτίμηση της αξίας της συμμετοχής κατά 50.000 Ευρώ . Η εγγραφή θα γίνει όπως παρακάτω:

-----	16	-----
Κέρδη εις Νέον	50.000	
Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις		50.000
Υποτίμηση συμμετοχής μας στην εταιρεία TRADE SA .		
-----		-----

### **5.3.5. Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.**

Η έννοια του λογαριασμού δεν διαφοροποιείται με τα ΔΛΠ . Λόγω όμως της συνοπτικότερης παρουσίασης τα οικονομικών καταστάσεων δεν εμφανίζεται χωριστά αλλά περιλαμβάνεται στο κονδύλι «Συμμετοχές και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις».

### **5.3.6. Αποθέματα.**

Ο λογιστικός χειρισμός και οι βασικές έννοιες για τον ορισμό των αποθεμάτων περιγράφονται στο ΔΛΠ 2 .

Η ελάχιστη πληροφόρηση που απαιτείται στον Ισολογισμό κατά τα ΔΛΠ αφορά ένα συγκεντρωτικό κονδύλι για το σύνολο των αποθεμάτων. Στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, όμως, τα αποθέματα πρέπει να αναλύονται ανά κατηγορία (εμπορεύματα, προϊόντα, υλικά παραγωγής κλπ).

Βασικό θέμα στο λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων είναι η επιμέτρηση του κόστους των αποθεμάτων που πωλήθηκαν κατά την περίοδο και η επιμέτρηση του κόστους των αποθεμάτων που θα αναγνωριστούν ως στοιχείο ενεργητικού και θα μεταφερθούν στην επόμενη περίοδο.

Βασικές αρχές που διέπουν το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων είναι α) η αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων και Συσχέτισης (Accruals and Matching), βάσει της οποίας τα αποθέματα που εμφανίζονται στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης είναι αυτά που η επιχείρηση έχει στην κατοχή της κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, ενώ τα αποθέματα που έχουν πωληθεί εντός της χρήσης πρέπει να σχετιστούν με τα έσοδα από τις πωλήσεις της χρήσης.. β) η αρχή της Συντηρητικότητας (Prudence), βάσει της οποίας η αξία που εμφανίζονται τα αποθέματα στον Ισολογισμό θα πρέπει να είναι το κόστος

αγοράς ή παραγωγής τους εκτός αν η τρέχουσα τιμή αγοράς τους (ή η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους ) είναι μικρότερη του κόστους τους, οπότε παρουσιάζονται με την υποτιμημένη αυτή αξία.

Η έννοια των Αποθεμάτων κατά το ΔΛΠ 2 ταυτίζεται με αυτή των Ελληνικών Προτύπων, πλην της μεθόδου αποτίμησης αλλά και της δυνατότητας το κόστος κτήσης των αποθεμάτων να επιβαρύνεται και με τόκους δανείων (υπό τις προϋποθέσεις του ΔΛΠ 23) όταν πχ απαιτείται χρόνος ωρίμανσης.

Η Εταιρεία λαμβάνοντας υπ' όψιν τα όσα ορίζει το Πρότυπο διατύπωσε τις παρακάτω λογιστικές αρχές-οδηγίες περί αποθεμάτων:

- Τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ Κόστους Κτήσης και Καθαρής Ρευστοποιήσιμης Αξίας.
- Το κόστος προσδιορίζεται με τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους.
- Το κόστος των έτοιμων και ημιτελών αποθεμάτων περιλαμβάνει το κόστος των υλικών, το άμεσο εργατικό κόστος και αναλογία των γενικών βιομηχανικών εξόδων (ΓΒΕ).
- Χρηματοοικονομικά έξοδα δεν περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης των αποθεμάτων.
- Η Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία εκτιμάται με βάση τις τρέχουσες τιμές πώλησης των αποθεμάτων στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας αφαιρουμένων και των τυχόν εξόδων πώλησης
- Διαγραφές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της χρήσης κατά την οποία προκύπτουν.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων, καλό είναι να πραγματοποιείται μόλις ολοκληρώνεται ο επαναπροσδιορισμός των κοστολογούμενων δαπανών που προκύπτουν από την εφαρμογή των αντίστοιχων Προτύπων. Γι' αυτό το λόγο, η

αποτίμηση, είναι μία εργασία που κατατάσσεται από τις τελευταίες στην όλη διαδικασία εφαρμογής των ΔΛΠ.

Κατά τη μετάβαση από τα Ελληνικά Πρότυπα στα ΔΛΠ δεν τίθεται θέμα επαναπροσδιορισμού των κοστολογούμενων δαπανών και κατά συνέπεια δεν υπάρχει καμία μεταβολή στην αξία των αποθεμάτων.

Εάν η νέα αποτίμηση των αποθεμάτων ήταν μικρότερη από την αρχική, βάσει του Κ Ν 2190/20, θα έπρεπε να γίνει αντίθετη εγγραφή. Δεν ισχύει, όμως, το ίδιο και στην περίπτωση που η αποτίμηση είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων. Σύμφωνα με το Πρότυπο το αρχικό κόστος κτήσης πρέπει να παραμένει αμείωτο. Η ζημιά υποτίμησης πρέπει να καταχωρείται σε αντίθετο λογαριασμό «πρόβλεψης» για το είδος που αφορά ώστε εάν μελλοντικά αυξηθεί η αξία ρευστοποίησής του, να αντλογοιστεί η πρόβλεψη.

Αξίζει να σημειώσουμε εδώ, για τις μεταγενέστερες αποτιμήσεις, μία ιδιαιτερότητα μεταξύ τιμής βάσει της οποίας γίνεται αποτίμηση σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και τα ΔΛΠ. Η αποτίμηση των αποθεμάτων κατά το ΕΓΛΣ γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της κτήσης και της τρέχουσας και μόνο αν η τρέχουσα είναι μεγαλύτερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αξία (ρευστοποίησης). Σύμφωνα, όμως, με το Πρότυπο 2 οι συγκρινόμενες για τα ΔΛΠ τιμές είναι μόνο η τιμή κτήσης κατ' είδος σε σχέση με την καθαρή αξία ρευστοποίησης. Έτσι σε μία υποθετική περίπτωση όπου η τρέχουσα τιμή ενός είδους, είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσης και η καθαρή αξία ρευστοποίησης μεγαλύτερη της κτήσης, η αποτίμηση βάσει του ΕΓΛΣ θα γίνει στην τρέχουσα αξία του είδους, ενώ βάσει των ΔΛΠ στην αξία κτήσης.

### 5.3.7. Πελάτες.

Στο λογαριασμό αυτό εντάσσονται υπολογαριασμοί του 30,31 και 33 του ΕΓΛΣ, των οποίων οι καταχωρήσεις αφορούν απαιτήσεις, της Εταιρείας, από πωλήσεις.

Οι απαιτήσεις από πωλήσεις εντάσσονται στα όσα αναφέρει το ΔΛΠ 39 ως « δάνεια και απαιτήσεις » και είναι βραχυπρόθεσμα ρευστοποιήσιμες (εντός δωδεκαμήνου).

Είναι, με άλλα λόγια βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις που δημιουργούνται από την επιχείρηση με αντιπαροχή πωλούμενων εμπορευμάτων, προϊόντων, υπηρεσιών ή χορηγούμενων δανείων.

Η απαίτηση της επιχείρησης γεννάται κατά την παράδοση των εμπορευμάτων/προϊόντων, ενώ η καταχώρηση των απαιτήσεων γίνεται στην εύλογη αξία της αντιπαροχής ή στο συμφωνηθέν αντίτιμο της πώλησης πλέον των άμεσων εξόδων πώλησης/συναλλαγής που εισπράττονται από τον πελάτη. Από τα παραπάνω δεν συνάγεται, μέχρι στιγμής, καμία ουσιαστική διαφορά μεταξύ ΔΛΠ και ΕΓΛΣ.

Η σημαντική διαφορά μεταξύ των δύο Προτύπων (Ελληνικών και Διεθνών) βρίσκεται στον τρόπο υπολογισμού της απομείωσης της αξίας των απαιτήσεων.

Τα Ελληνικά Λογιστικά και Φορολογικά Πρότυπα, έδιναν τη δυνατότητα μείωσης των απαιτήσεων από πωλήσεις με βάση τόσο πραγματικών στοιχείων όσο και ποσοστού επί των πωλήσεων (άρθρο 9 παρ. 3θ του Ν3296/2004). Αν και ο ΚΝ 2190 αναφέρει ότι η επιχείρηση για την ορθότερη παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων πρέπει να κάνει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων άσχετα με τη φορολογική της έκπτωση ή όχι, ελάχιστες ήταν οι εταιρείες που πραγματοποιούσαν τέτοια πρόβλεψη.



Κατά τα ΔΛΠ, εάν υπάρχουν σημαντικές ενδείξεις ότι μία απαίτηση δεν πρόκειται να εισπραχθεί στο ακέραιο, σύμφωνα με τους όρους της πώλησης, τότε η απαίτηση έχει υποστεί μείωση της αξίας της.

Το ποσό αυτής της μείωσης θα υπολογιστεί ως εξής:

**Μείωση απαίτησης = Λογιστική (αρχική) αξία απαίτησης – Ανακτήσιμο ποσό**

**Λογιστική αξία απαίτησης :** η εύλογη αξία της αντιπαροχής ή το συμφωνηθέν αντίτιμο της πώλησης πλέον των άμεσων εξόδων πώλησης/συναλλαγής που εισπράττονται από τον πελάτη.

**Ανακτήσιμο ποσό:** η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών εισροών. Ως επιτόκιο προεξόφλησης λαμβάνεται το αρχικό πραγματικό επιτόκιο της απαίτησης.

Κατά συνέπεια κάθε επιχείρηση η οποία συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ θα πρέπει να ελέγχει εάν υπάρχουν αντικειμενικές αποδείξεις ότι κάποια απαίτηση έχει υποστεί απομείωση της αξίας της. Τέτοιες αποδείξεις μπορεί να είναι η οικονομική δυσχέρεια ή η πτώχευση του οφειλέτη, δυσμενείς αλλαγές στις τοπικές ή εθνικές οικονομικές συνθήκες κλπ.

Ο έλεγχος απομείωσης μπορεί να γίνεται για κάθε απαίτηση χωριστά ή ακόμα και για ομάδες απαιτήσεων με κριτήριο ομαδοποίησης το επίπεδο του πιστωτικού κινδύνου.

Σε κάθε περίπτωση η χρήση λογικών εκτιμήσεων αποτελεί ουσιαστικό συστατικό στοιχείο για την κατάρτιση αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων.

Η Εταιρεία με βάση την παλαιότητα των λογιστικών υπολοίπων κάποιων πελατών αλλά και τις πληροφορίες της (μέσω τραπεζών πληροφοριών) για τη δυσμενή οικονομική τους θέση, προέβη σε πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων ύψους 70.500 Ευρώ, αντιλογίζοντας την προηγούμενη φορολογική πρόβλεψη (ΕΓΛΣ) που εμφάνιζε στις οικονομικές της καταστάσεις. Οι εγγραφές έχουν ως εξής:

-----	17	-----
Προβλέψεις Επισφαλών Πελατών	126.500	
Υπόλοιπο Κερδών Χρήσεως εις Νέον	126.500	
Διαγραφή-κλείσιμο φορολογικών προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων		
-----	18	-----
Υπόλοιπο Κερδών Χρήσεως εις Νέον	70.500	
Προβλέψεις Επισφαλών Πελατών	70.500	
Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων χρήσης 2003		
-----		-----

Στις παραπάνω εγγραφές δεν υπολογίζεται αναβαλλόμενη φορολογία. Στις επόμενες χρήσεις, η αύξηση/μείωση των προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων θα βαρύνει/ωφελήσει τα αποτελέσματα χρήσης.

#### **5.3.8. Λοιπά Στοιχεία Ενεργητικού.**

Σε αυτή την κατηγορία λογαριασμών συναθροίζονται όλοι οι υπόλοιποι λογαριασμοί του Ενεργητικού βάσει του ΕΓΛΣ, όπως χρεώστες διάφοροι, χρεόγραφα, διαθέσιμα και μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού.

Από τους παραπάνω λογαριασμούς ιδιαίτερη αναφορά απαιτείται να γίνει στο λογαριασμό «Χρεόγραφα». Οι υπόλοιποι λογαριασμοί δεν παρουσιάζουν κανένα ενδιαφέρον ως προς την αντιμετώπισή τους βάσει των ΔΛΠ.

Η Εταιρεία στην υπό εξέταση περίοδο μετάβασης στα ΔΛΠ δεν είχε στην κατοχή της Χρεόγραφα. Στο παρελθόν, όμως, είχε στο χαρτοφυλάκιο της μετοχές Ανωνύμων Εταιρειών εισηγμένων στο ΧΑ.

Εάν κατά την περίοδο μετάβασης υπήρχε τέτοιο χαρτοφυλάκιο η Εταιρεία θα έπρεπε να το αποτιμήσει στην εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία μετάβασης (δηλ. την 1/1/2004). Η διαφορά μεταξύ αξίας βιβλίων βάσει του ΚΝ 2190 και του ΕΓΛΣ και της εύλογης αξίας κατά τα ΔΛΠ, θα χρέωνε / πίστωνε το λογαριασμό «Κέρδη εις Νέο».

Οι μελλοντικές αποτιμήσεις θα γίνουν στην εύλογη αξία όπως θα προκύπτει από την τιμή τους στο ΧΑ κατά την ημερομηνία λήξης της οικονομικής περιόδου (ετήσιας ή ενδιάμεσης).

Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού: το υπόλοιπο του λογαριασμού μεταφέρθηκε σε λοιπούς λογαριασμούς Ενεργητικού, ανάλογα με το τι αφορούν όπως πχ Προκαταβολές σε Προμηθευτές, Πελάτες κλπ.

Μετά τις παραπάνω εγγραφές το Ενεργητικό της Εταιρεία θα εμφανίζει την παρακάτω εικόνα:

<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>	<b>ΠΟΣΑ ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ ΣΤΑ ΔΛΠ 01/01/2004</b>		
	<b>Αξία κτήσεως</b>	<b>Αποσβέσεις</b>	<b>Αναποσβ Αξία</b>
<b>B. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</b>			
1. Έξοδα ίδρυσης-Α' Εγκ/σης	0	0	0
3. Τόκοι Δανείου Κατασκ/κης Περιόδου	0	0	0
4. Λοιπά έξοδα εγκ/σης	0	0	0
<b>Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>			
<b>I. Ανώματες Ακίνητοποιήσεις</b>			
2. Παραχωρήσεις για δικαιωμ βιομ ιδιοκτ	0	0	0
<b>II. Ενσώματες ακίνητοποιήσεις</b>			
1. Γήπεδα - Οικόπεδα	4.300.000	0	4.300.000
3. Κτίρια και τεχνικά έργα	9.300.000	0	9.300.000
4. Μηχ/τα-τεχνικές εγκατ. Λοιπ. Μηχ. Εξοπλ.	18.000.000	0	18.000.000
5. Μεταφορικά μέσα	240.000	147.000	93.000
6. Έπιπλα & λοιπός εξοπλισμός	530.000	398.000	132.000
7. Ακινήτ/σεις υπό εκτέλεση & προκαταβολές	1.080.000	0	1.080.000
	<u>33.450.000</u>	<u>545.000</u>	<u>32.905.000</u>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ (Γ I + Γ II)</b>	<b>33.450.000</b>	<b>545.000</b>	<b>32.905.000</b>
<b>III Συμμετοχές και λοιπές μακρ/σμες απαιτήσεις</b>			
2. Συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις			200.000
7. Λοιπές μακρ/σμες απαιτήσεις			18.600
			<u>218.600</u>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Γ I+Γ II+Γ III)</b>			<b>33.123.600</b>
<b>Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>			
<b>I. Αποθέματα</b>			
1. Εμπορεύματα			28.300
2. Προϊόντα έτοιμα & ημιτελή-Υποπροϊόντα & Υπολείμματα			810.000
3. Παραγωγή σε εξέλιξη			920.000
4. Πρώτες & βοηθητικές ύλες-Αναλώσιμα υλικά-Ανταλλάκτικά και Είδη συσκευασίας			1.175.000
			<u>2.933.300</u>
<b>II. Απαιτήσεις</b>			
1. Πελάτες	4.400.000		
Μείον : Προβλέψεις	<u>70.500</u>		4.329.500
3 <sup>α</sup> . Επιταγές εισπρακτέες (μεταχρ/νες)			1.550.000
3β. Επιταγές σε καθυστέρηση (σφραγ/νες)			68.000
5. Βραχυπρ/μες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων			655.000
11. Χρεώστες διάφοροι			194.000
12. Λογαρ διαχειρίσεως προκατ/λων & πιστώσεων			3.000
			<u>6.799.500</u>
<b>IV. Διαθέσιμα</b>			
1. Ταμείο			23.000
3. Καταθέσεις όψεως και προθεσμίας			334.000
			<u>357.000</u>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Δ I+Δ II+ΔIV)</b>			<b>10.089.800</b>
<b>E. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>			
1. Εξοδα Επομένων Χρήσεων			7.600
<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (B + Γ + Δ + E)</b>			<b>43.221.000</b>

## 5.4. ΠΑΘΗΤΙΚΟ

Το Παθητικό της εταιρείας όπως δημοσιεύτηκε στον Ισολογισμό της 31/12/2003

παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

<b>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</b>	<b>ΠΟΣΑ ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ</b>
<b>Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</b>	<b>2003</b>
<b><u>I.Κεφάλαιο Μετοχικό</u></b> (7.659.000 μετοχές των 1,50 € εκάστη)	
1. Καταβλημένο	11.488.500
<b><u>II. Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο</u></b>	1.980.000
<b><u>III. Διαφορές αναπρ/γής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων</u></b>	
3.Επιχ/σεις επενδύσεων παγίου ενεργητικού	2.000.000
<b><u>IV. Αποθεματικά κεφάλαια</u></b>	
1. Τακτικό αποθεματικό	220.000
3. Ειδικά Αποθεματικά	30.000
5. Αφορολογητά Αποθεμ Ειδικ Διαταξ Νόμων	<u>680.000</u>
	930.000
<b><u>V. Αποτελέσματα εις νέον</u></b>	
Υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέον	<u>950.000</u>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ (ΑΙ+ΑII+ΑIII+ΑIV+AV)</b>	17.348.500
-	
<b>Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ &amp; ΕΞΟΔΑ</b>	
2. Λοιπές προβλέψεις	5.000
<b>Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>	
<b><u>I. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις</u></b>	
2. Δάνεια Τραπεζών	1.600.000
<b><u>II. Βραχ/σμες υποχρεώσεις</u></b>	
1. Προμηθευτές	1.500.000
3. Τράπεζες λ/σμοι βραχ/σμων υποχρ.	3.800.000
4. Προκαταβολές πελατών	15.000
5. Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη	320.000
6. Ασφαλιστικοί Οργανισμοί	150.000
7. Μακρ/μες Υποχρ πληρωτέες επόμ χρήση	400.000
10. Μερίσματα Πληρωτέα	240.000
11. Πιστωτές διάφοροι	<u>470.000</u>
	6.895.000
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ (Γ I + Γ II)</b>	8.495.000
<b>Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>	
2. Εξοδα χρήσεως δουλευμένα	<u>33.000</u>
<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (Α+Β+Γ+Δ)</b>	25.881.500

#### **5.4.1 Μετοχικό Κεφάλαιο.**

Η Εταιρεία διαθέτει 7.659.000 ανώνυμες μετοχές, ονομαστικής αξίας 1,50 Ευρώ η κάθε μία. Το Μετοχικό Κεφάλαιο της Εταιρείας είναι πλήρως καταβλημένο και κατά συνέπεια δεν υπάρχει καμία διαφοροποίηση στην εμφάνιση του συγκεκριμένου κονδυλίου μεταξύ Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

#### **5.4.2. Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.**

Εκτός από την υπ' αριθμ 1 εγγραφή προσαρμογής, με την οποία μειώνεται ο λογαριασμός κατά το ποσό των εξόδων έκδοσης των νέων μετοχών, καμία άλλη μεταβολή δεν υπάρχει.

#### **5.4.3. Διαφορές αναπροσαρμογής .**

Στο λογαριασμό «Διαφορές αναπροσαρμογής αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» εμφανίζεται η υπεραξία που προέκυψε από αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων (βάσει των τελευταίων εγκυκλίων μόνο της αξίας των ακινήτων). Η Εταιρεία έχει κατά το παρελθόν κεφαλαιοποιήσει ό, τι παρουσίαζε ο λογαριασμός. Το γεγονός αυτό δε σημαίνει ότι αυτές οι αξίες θα πρέπει να αντιλογιστούν. Κάτι τέτοιο θα μείωνε το Μετοχικό Κεφάλαιο της Εταιρείας. Άλλωστε το ποσό των αυξήσεων το έχουν ωφεληθεί οι μέτοχοι είτε λαμβάνοντας δωρεάν μετοχές, είτε μέσω αύξησης της ονομαστικής αξίας των μετοχών του χαρτοφυλακίου τους.

Εάν ο λογαριασμός παρουσίαζε υπόλοιπο, αυτό θα μεταφερόταν σε κάποιο Αποθεματικό χωρίς ουσιαστικά να επηρεάζει την Καθαρή Θέση της Εταιρείας αλλά μόνο την εμφάνιση των Οικονομικών Καταστάσεων.

Ας μη ξεχνάμε ότι η έννοια των αναπροσαρμογών ήταν να προσεγγίσουν οι λογιστικές αξίες των ακινήτων, τις εύλογες και τα ΔΛΠ εισάγουν υποχρεωτικά τις εύλογες – δίκαιες αξίες στις Οικονομικές Καταστάσεις.

#### **5.4.4. Επιχορηγήσεις Επενδύσεων Πάγιου Ενεργητικού.**

Ο λογαριασμός εμφανίζει το αναπόσβεστο υπόλοιπο των επιχορηγήσεων που εισέπραξε η Εταιρεία για επενδύσεις που πραγματοποίησε και υπήγαγε σε αναπτυξιακούς νόμους.

Βάσει του ΔΛΠ 20 τέτοιου είδους επιχορηγήσεις καταχωρούνται είτε σε μείωση του κόστους κτήσης των επιχορηγηθέντων παγίων είτε ως Έσοδα Επόμενων Χρήσεων.

Βάσει των Ελληνικών Προτύπων οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται απευθείας στην Καθαρή Θέση.

Η Εταιρεία επέλεξε να ακολουθήσει το δεύτερο τρόπο δηλαδή να εμφανίσει το υπόλοιπο του λογαριασμού ως Έσοδα Επομένων Χρήσεων. Εκτός από τους λογαριασμούς του Παθητικού, επηρεάζονται και Αποτελεσματικοί λογαριασμοί διότι το ποσό των Αποσβέσεων Επιχορηγήσεων μεταφέρεται από τα Έκτακτα Έσοδα σε μείωση του Κόστους Πωληθέντων. Όπως και στα πάγια, ό,τι αποσβέσεις είχαν υπολογιστεί μέχρι την 31/12/2003, δεν μεταβάλλονται.

Το ύψος των αποσβέσεων επιχορηγήσεων από 1/1/2004 και μετά, της μεταβατικής, δηλαδή, χρήσης από τα Ελληνικά στα Διεθνή Πρότυπα, υπολογίζεται βάσει των συντελεστών απόσβεσης που ισχύουν στα Πάγια κατά τα ΔΛΠ.

Η Εταιρεία για να εμφανίσει τις παραπάνω μεταβολές, πραγματοποίησε τις ακόλουθες εγγραφές:

Πιστ Υπόλοιπο Αποσβέσεων Επιχορ Παγίων Επενδ	2.000.000
Έσοδα Επομένων Χρήσεων	2.000.000
Αναπόσβεστο υπόλοιπο αποσβέσεων επιχορηγήσεων παγίων επενδύσεων.	

Έκτακτα Έσοδα	400.000
Κόστος Πωληθέντων (Αποσβέσεις Επιχορ Παγίου)	400.000
Μεταφορά αποσβέσεων επιχορηγήσεων σε μείωση του Κόστους Πωληθέντων	

Κατά συνέπεια στο Παθητικό του Ισολογισμού ο υπό στοιχεία Α ΙΙΙ λογαριασμός «Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων» θα εμφανίζεται χωρίς υπόλοιπο ενώ ο υπό στοιχεία Δ λογαριασμός «Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού» θα εμφανίζει το αναπόσβεστο υπόλοιπο των Επιχορηγήσεων Παγίων Επενδύσεων.

#### 5.4.5. Αποθεματικά Κεφάλαια.

Σ' αυτή την κατηγορία λογ/μων περιλαμβάνονται, σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, όλα τα Αποθεματικά που έχει σχηματίσει η Εταιρεία βάσει του Καταστατικού της (όπως πχ Τακτικό Αποθεματικό), Αποθεματικά Αναπτυξιακών Νόμων κλπ.

Επειδή σύμφωνα με τα ΔΛΠ δεν υπάρχει στις Οικονομικές Καταστάσεις, Πίνακας Διανομής Κερδών όπως ορίζεται από τον Ν 2190/20, η Εταιρεία αντιλόγησε, στον Ισολογισμό μετάβασης στα ΔΛΠ της 1/1/2004, τα κονδύλια που αφορούν τη διανομή κερδών χρήσης 2003.



Τακτικό Αποθεματικό	12.000	
Αφορολ. Αποθεμ. Ειδικών Διατ. Νόμων	90.000	
Μερίσματα Πληρωτέα	207.000	
Πιστωτές Διάφοροι (Αμοιβές Στελεχών)	50.000	
Υπόλοιπο Κερδών προς διανομή		359.000
Αντιλογισμός διανομής κερδών χρήσης 2003 λόγω μετάβασης στα ΔΛΠ		

-----

#### **5.4.6. Προβλέψεις για υποχρεώσεις παροχών αποχώρησης προσωπικού.**

Η Εταιρεία κατά πάγια τακτική δεν κάνει πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία αν και προβλέπεται το άρθρο 42<sup>ε</sup> παρ 14 του ΚΝ 2190. Σύμφωνα όμως με το ΔΛΠ 19, η επιχείρηση οφείλει να τηρεί ιδιαίτερο λογαριασμό στον οποίο να παρακολουθεί τις υποχρεώσεις προς το προσωπικό της που εξέρχεται της υπηρεσίας. Οι τρέχουσες υποχρεώσεις προς το προσωπικό (βραχυπρόθεσμα ωφελήματα) περιλαμβάνουν α) μισθούς και ημερομίσθια, β) ασφαλιστικές εισφορές, γ) επιδόματα ετήσιας άδειας και άδειας λόγω ασθένειας δ) σχέδια συμμετοχής στα κέρδη που είναι πληρωτέα σε 12 μήνες μετά το τέλος της περιόδου και ε) μη χρηματικά ωφελήματα όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, παροχές σε είδος κλπ, και εμφανίζονται στο λογαριασμό «Λοιπές Υποχρεώσεις».

Οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς το προσωπικό που σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 πρέπει να περιλαμβάνονται στον παραπάνω λογαριασμό προβλέψεων αφορούν:

- Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία όπως :
  - Συντάξεις.

- Άλλες παροχές για έξοδο από την υπηρεσία.
- Ασφάλειες ζωής μετά την έξοδο από την υπηρεσία.
- Ασφάλειες ασθένειας μετά την έξοδο από την υπηρεσία.
- Παροχές για έξοδο από την υπηρεσία όπως:
  - Για τον υποχρεωτικό τερματισμό της υπηρεσίας εργαζομένου.
  - Για την εθελοντική έξοδο εργαζομένου

Επίσης παροχές ανικανότητας και σχέδια συμμετοχής στα κέρδη καθώς και αναβαλλόμενες αμοιβές πληρωτέες μετά την παρέλευση 12 μηνών από το τέλος της περιόδου.

Στον κατά ΔΛΠ συντασσόμενο Ισολογισμό οι προβλέψεις για παροχές αποχώρησης στο προσωπικό καταχωρούνται διακρινόμενες σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες ανάλογα με το πότε αναμένεται να γίνει η διευθέτησή τους σε περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών ή εντός της επόμενης χρήσης αντίστοιχα.

### **Αναλογιστικές Υποθέσεις**

Οι αναλογιστικές υποθέσεις θα πρέπει να είναι αντικειμενικές και αμοιβαία συμβατές, και να αποτελούν τις καλύτερες δυνατές εκτιμήσεις της επιχείρησης για τους παράγοντες που καθορίζουν το τελικό κόστος των ωφελημάτων.

Οι αναλογιστικές υποθέσεις συμπεριλαμβάνουν : α) δημογραφικές υποθέσεις (όπως πχ ποσοστό θνησιμότητας) και β) χρηματοοικονομικές υποθέσεις (όπως προεξοφλητικός συντελεστής, μελλοντικά επίπεδα μισθών κλπ). Οι χρηματοοικονομικές υποθέσεις θα πρέπει να βασίζονται στις προσδοκίες της αγοράς, κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, για την περίοδο κατά την οποία θα διακανονισθούν οι υποχρεώσεις.

### **Προεξοφλητικός συντελεστής.**

Ο προεξοφλητικός συντελεστής που θα χρησιμοποιηθεί θα πρέπει να βασίζεται στους συντελεστές απόδοσης, κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, εταιρικών χρεογράφων υψηλής ποιότητας ή στους συντελεστές απόδοσης κυβερνητικών χρεογράφων που είναι προσδιορίσιμα στο ίδιο νόμισμα και έχουν παρόμοια διάρκεια.

Το χρηματοδοτικό έξοδο υπολογίζεται με τον πολλαπλασιασμό του προεξοφλητικού συντελεστή, όπως αυτός καθορίζεται στην αρχή της περιόδου, με την παρούσα αξία της υποχρέωσης κατά τη διάρκεια της περιόδου, λαμβάνοντας υπόψη οποιεσδήποτε σημαντικές αλλαγές στην υποχρέωση.

Η παρούσα αξία της υποχρέωσης θα διαφέρει από την υποχρέωση που θα αναγνωριστεί στον Ισολογισμό για δύο λόγους. Ο πρώτος λόγος είναι γιατί η υποχρέωση αναγνωρίζεται μετά την αφαίρεση της δίκαιης αξίας των στοιχείων ενεργητικού του σχεδίου και ο δεύτερος λόγος είναι γιατί οι αναλογιστικές αυξήσεις/ζημιές και κόστη προηγούμενων υπηρεσιών δεν αναγνωρίζονται αμέσως.

### **Αναλογιστικές υποθέσεις (μισθοί, ωφελήματα, ιατροφαρμακευτικά κόστη).**

Οι υποχρεώσεις για ωφελήματα μετά την συνταξιοδότηση/αποχώρηση θα πρέπει να μετρούνται με τέτοιο τρόπο ώστε να αντανakλούν:

- ü Τις αναμενόμενες μελλοντικές αυξήσεις μισθών.
- ü Τα ωφελήματα που προβλέπονται από το σχέδιο ή από τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.
- ü Τις αναμενόμενες μελλοντικές μεταβολές στο επίπεδο οποιωνδήποτε κρατικών ωφελημάτων που επηρεάζουν τα πληρωτέα ωφελήματα εφόσον

οι μεταβολές αυτές θεσμοθετήθηκαν πριν την ημερομηνία του Ισολογισμού, ή οι εν λόγω μεταβολές μπορούν να προβλεφθούν με αξιόπιστο τρόπο.

Οι υποθέσεις για ιατροφαρμακευτικά κόστη θα πρέπει να λάβουν υπόψη εκτιμήσεις για μελλοντικές μεταβολές σε τέτοιου είδους κόστη είτε αυτές οφείλονται στον πληθωρισμό είτε σε άλλους λόγους που μπορούν να εκτιμηθούν.

Η Εταιρεία ανέθεσε την αναλογιστική μελέτη σε αναγνωρισμένη εταιρεία αναλογιστικών μελετών.

Οι υποθέσεις που έγιναν έχουν μακροχρόνιο χαρακτήρα και προορίζονται για να καλύψουν όλη την περίοδο μέχρι την αποχώρηση και του τελευταίου από τα ενεργά μέλη και μέχρι την καταβολή και της τελευταίας οφειλόμενης παροχής. Ως επιτόκιο προεξόφλησης έχει ληφθεί 5,0% ετησίως, θεωρώντας ότι αυτό αποτελεί ένα μέσο επίπεδο επιτοκίου της αγοράς με βάση της διαμορφωμένες κατά την 31/12/2003 συνθήκες. Η εκτιμώμενη μέση απόδοση των 20ετών κρατικών ομολόγων ανέρχεται κατά την 31/12/2003 σε 4,91%. Η αύξηση των αποδοχών έχει υπολογιστεί σε ποσοστό 4% ετησίως, το οποίο αναλύεται σε ποσοστό 2,5% ετησίως σαν αντιστάθμισμα του πληθωρισμού και 1,5% ετησίως λόγω αύξησης του βιοτικού επιπέδου και βαθμολογικής προαγωγής του εργαζόμενου.

Σχετικά με δημογραφικές υποθέσεις όπως θνησιμότητα και νοσηρότητα έχει χρησιμοποιηθεί ο ελβετικός πίνακας EVK00. Επιπλέον, επειδή οι απολύσεις είναι μεμονωμένα γεγονότα και βασίζονται σε επιχειρηματικές αποφάσεις οι οποίες δεν είναι προβλέψιμες, ο ρυθμός απολύσεων θεωρήθηκε μηδενικός - στην περίπτωση που μέσα στη χρήση πραγματοποιηθούν απολύσεις, τότε ο

λογαριασμός χρήσης του έτους θα επιβαρύνεται με τη διαφορά μεταξύ της καταβληθείσας αποζημίωσης και της ήδη σχηματισθείσας πρόβλεψης.

Η αναλογιστική μέθοδος που ακολουθήθηκε είναι η μέθοδος Project Unit Credit, η οποία είναι η μόνη αποδεκτή από το ΔΛΠ 19. Η μέθοδος αυτή στοχεύει στο να εντοπίζει με μεγάλη ακρίβεια το ποσό των σωρευμένων υποχρεώσεων από ήδη «θεμελιωμένες» παροχές και να διατηρεί το επίπεδο χρηματοδότησης των υποχρεώσεων σε τέτοιο σημείο ώστε το συσσωρευμένο κεφάλαιο να αντισταθμίζει κατά 100% το μακροπρόθεσμο κόστος της καταβολής των παροχών.

Οι «θεμελιωμένες» παροχές των εργαζομένων υπολογίστηκαν σε δύο βήματα:

- προβολή των σημερινών μισθών στην προβλεπόμενη κανονική ηλικία συνταξιοδότησης και υπολογισμός των δικαιωμάτων τότε και
- παρούσα αξία των μεγεθών αυτών.

Η αποτίμηση συνάδει και με τις ρυθμίσεις της παρ 14 του άρθρου 42<sup>ε</sup> του Ν 2190/20 σχετικά με το σχηματισμό προβλέψεων για την αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

Το αποτέλεσμα της αναλογιστικής μελέτης που κοινοποιήθηκε με έκθεση στην Εταιρεία ανέρχεται στο ποσό των 310.000 ευρώ.

Λόγω του ότι η Εταιρεία δεν σχημάτιζε – κατά πάγια τακτική - πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, η εγγραφή μετάβασης από τα Ελληνικά στα Διεθνή Πρότυπα θα γίνει με το συνολικό ποσό όπως παρακάτω:

Υπόλοιπο Κερδών Χρήσεως εις Νέον	310.000	
Προβλέψεις Αποζημίωσης Προσωπικού		310.000

Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού ως αναλογιστική έκθεση Οίκου «Χ»

-----

Οι υπόλοιποι λογαριασμοί του Παθητικού, για τη μετάβαση στα ΔΛΠ, δεν θα υποστούν καμία τροποποίηση.

Μετά τις παραπάνω εγγραφές το Παθητικό της Εταιρείας θα εμφανίζει την παρακάτω εικόνα:

**ΠΑΘΗΤΙΚΟ****ΠΟΣΑ ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ****Α. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ****ΣΤΑ ΔΛΠ 01/01/2004****I.Κεφάλαιο Μετοχικό**

(7.659.000 μετοχές των 1,50 € εκάστη)

1. Καταβλημένο

11.488.500

**II. Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο**

1.700.000

**III. Διαφορές αναπρ/γής-Επιχορηγήσεις επενδύσεων**

2. Διαφορές αναπρ/γής αξίας λοιπών Περ.Στοιχείων.

0

3.Επιχ/σεις επενδύσεων παγίου ενεργητικού

0

**IV.Αποθεματικά κεφάλαια**

1. Τακτικό αποθεματικό

208.000

3. Ειδικά Αποθεματικά

30.000

5. Αφορολογητά Αποθεμ Ειδικ Διαταξ Νόμων

590.000

828.000

**V.Αποτελέσματα εις νέον**

Υπόλοιπο προς διανομή

359.000

Υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέον

12.144.775

Διαφορά Αποτίμησης Τίτλων διαθέσιμων προς πώληση

-50.000

12.453.775

**ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ(ΑΙ+ΑII+ΑIII+ΑIV+AV)**

26.470.275

**B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ & ΕΞΟΔΑ**

1. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού

310.000

2. Λοιπές προβλέψεις

5.000

**ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ & ΕΞΟΔΑ**

315.000

**Γ.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ****I. Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις**

2. Δάνεια Τραπεζών

1.600.000

Φόροι Επομένων Χρήσεων

6.164.725

**ΣΥΝΟΛΟ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ**

7.764.725

**II. Βραχ/σμες υποχρεώσεις**

1. Προμηθευτές

1.500.000

3. Τράπεζες λ/σμοι βραχ/σμων υποχρ.

3.800.000

4. Προκαταβολές πελατών

15.000

5. Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη

320.000

6. Ασφαλιστικοί Οργανισμοί

150.000

7. Μακρ/μες Υποχρ πληρωτέες επόμ χρήση

400.000

10. Μερίσματα Πληρωτέα

33.000

11. Πιστωτές διάφοροι

420.000

6.638.000

**ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ (Γ I + ΓII)**

14.402.725

**Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ**

1. Έσοδα επομένων χρήσεων

2.033.000

**ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (Α+Β+Γ+Δ)**

43.221.000

Επιβεβαίωση ποσού λογαριασμού «Υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέο» και το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου που εμφανίζεται στις «Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις» ως «Φόροι επομένων χρήσεων»:

**Υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέο :**

Υπόλοιπο λογαριασμού την 31/12/2003	950.000	
Πλέον:		
Αποσβ/σεις δαπάνες πολυετούς απόσβεσης (Εγγρ No 2)	170.000	
Υπεραξία Γηπέδων-Οικοπέδων (Εγγρ No 11)	3.200.000	
Υπεραξία Κτιρίων (Εγγρ No 13)	5.400.000	
Υπεραξία Μηχαν/των & Μηχαν Εξοπλ/μου (Εγγρ No 15)	9.000.000	
Προβλέψεις επισφαλών πελατών (Εγγρ No 17)	<u>126.500</u>	17.896.500
Μείον:		
Παραχωρήσεις & Δικαιωμ. Βιομ Ιδιοκτησίας (Εγγρ No 4)	(12.000)	
Έξοδα ίδρυσης & πρώτης εγκατάστασης (Εγγρ No 6)	(500)	
Λοιπά έξοδα εγκατάστασης (Εγγρ No 8)	(144.000)	
Προβλέψεις επισφαλών πελατών (Εγγρ No 18)	(70.500)	
Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (Εγγρ No 22)	<u>(310.000)</u>	(537.000)
Σύνολο αναβαλλόμενων φόρων (απαιτήσεις – υποχρεώσεις)		<u>(6.164.725)</u>
<b>Υπόλοιπο λογαριασμού «Κέρδη εις Νέον»</b>		<b>12.144.775</b>

**Φόροι επόμενων χρήσεων (Αναβαλλόμενοι φόροι):**

Αποσβεσθείσες δαπάνες πολυετούς απόσβεσης (Εγγρ No 2)	(59.500)
Παραχωρήσεις & Δικαιωμ. Βιομ Ιδιοκτησίας (Εγγρ No 4)	4.200
Έξοδα ίδρυσης & πρώτης εγκατάστασης (Εγγρ No 6)	175
Λοιπά έξοδα εγκατάστασης (Εγγρ No 8)	50.400
Υπεραξία Γηπέδων-Οικοπέδων (Εγγρ No 11)	(1.120.000)
Υπεραξία Κτιρίων (Εγγρ No 13)	(1.890.000)
Υπεραξία Μηχαν/των & Μηχαν Εξοπλ/μου (Εγγρ No 15)	<u>(3.150.000)</u>
<b>Σύνολο Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης</b>	<b>(6.164.725)</b>



Αφού έχουμε συντάξει τον Ισολογισμό βάσει του υποδείγματος του ΕΓΛΣ μπορούμε εύκολα να συμπύξουμε τα κονδύλια βάσει των όσων ορίζει το ΔΛΠ 1. Έτσι ο Ισολογισμός θα εμφανίζει την παρακάτω εικόνα:

<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>	
Πάγια στοιχεία ενεργητικού	32.905.000
Συμ/χές και λοιπές μακροπρ. απαιτήσεις	218.600
Αποθέματα	2.933.300
Απαιτήσεις από πελάτες	5.947.500
Λοιπά στοιχεία ενεργητικού	1.216.600
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>43.221.000</b>
<b>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</b>	
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	7.764.725
Βραχυπρόθεσμες τραπεζ υποχρεώσεις	3.800.000
Προμηθευτές	1.500.000
Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	3.686.000
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ</b>	<b>16.750.725</b>
Καθαρή Θέση μετόχων Εταιρείας	26.470.275
Δικαιώματα μειοψηφίας	
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ</b>	<b>26.470.275</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>43.221.000</b>

## **5.5 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ.**

Από τη διαδικασία αναμόρφωσης των κονδυλίων για να συνταχθεί ο Ισολογισμός μετάβασης, δεν επηρεάζεται καθόλου η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης ως προς το αποτέλεσμα προ φόρων.

Αυτό συμβαίνει γιατί από πλευράς εσόδων δεν υπάρχει κάτι που να πρέπει να παρουσιαστεί διαφορετικά βάσει των ΔΛΠ και του ΔΠΧΠ 1 και από πλευράς εξόδων όλα τα κονδύλια που στις επόμενες χρήσεις θα αντιμετωπίζονται ως έξοδα και θα επηρεάζουν (θετικά ή αρνητικά) το αποτέλεσμα έχουν συμψηφιστεί στα Κέρδη εις Νέο.

Η μόνη ουσιαστική μεταβολή που υπάρχει στην εμφάνιση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης, είναι η μη αναγνώριση από τα ΔΛΠ εκτάκτων εσόδων και εξόδων εκτός ορισμένων εξαιρέσεων.

Με βάση τα παραπάνω η Εταιρεία αξιολόγησε τα Έκτακτα Έσοδα/Έξοδα των αποτελεσμάτων της και τα επανεκατέταξε ανάλογα με τη λειτουργία που αφορούν στο Κόστος Πωληθέντων, στη Λειτουργία Διοίκησης, Διάθεσης ή στα Χρηματοοικονομικά έξοδα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6°

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΠΧΠ (ΕΡΕΥΝΑ ΤΗΣ GRANT THORNTON).

Ενδιαφέροντα συμπεράσματα παρουσιάζει μία έρευνα της Ελεγκτικής Εταιρείας Grant Thornton σχετικά με την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις.

Σύμφωνα με αυτή οι εταιρείες παρουσιάζουν αύξηση της καθαρής θέσης των και μικρότερη ενίσχυση της κερδοφορίας τους.

Ειδικότερα όπως προκύπτει από την έρευνα, τα ίδια κεφάλαια των εισηγμένων εταιρειών στο Χ.Α. ωφελήθηκαν κατά ποσό 1.870 εκατ. ευρώ από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ (14.671 εκατ. ευρώ θετικές και 12.801 εκατ. ευρώ αρνητικές επιδράσεις), καταγράφοντας εξ αυτού του λόγου αύξηση κατά 5%. Το μεγαλύτερο μέρος της θετικής επίδρασης προήλθε από την αναπροσαρμογή σε εύλογες αξίες των ενσώματων ακινητοποιήσεων και ανήλθε σε ποσό 4.692 εκατ. ευρώ. Στον αντίποδα, τη μεγαλύτερη επιβάρυνση στα ίδια κεφάλαια επέφεραν οι προσαρμογές στα Πρότυπα 19 και 26 «Παροχές σε Εργαζομένους» και «Λογιστική και Πληροφόρηση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία», καθώς και η διενέργεια προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Τα αποτελέσματα χρήσης 2004 ωφελήθηκαν κατά ποσό 182 εκατ. ευρώ (2.536 εκατ. ευρώ θετικές και 2.353 εκατ. ευρώ αρνητικές επιδράσεις), καταγράφοντας άνοδο κατά 4%. Την υψηλότερη θετική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης 2004 επέφερε η προσαρμογή των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των

ενσώματων ακινητοποιήσεων, ενώ τη μεγαλύτερη επιβάρυνση επέφερε η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και προβλέψεων για ενδεχόμενους φόρους εισοδήματος. Ιδιαίτερα σημαντική θετική επίδραση ποσού 1.171 εκατ. ευρώ προέκυψε από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των Διαθεσίμων προς Πώληση Χρηματοοικονομικών Μέσων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση». Η παραπάνω επίδραση προέρχεται κυρίως από την κατηγορία των Τραπεζών.

Τη μεγαλύτερη ωφέλεια στα Ίδια Κεφάλαια (+12%) παρουσίασαν οι εταιρείες που συμμετέχουν στον Γενικό Δείκτη, ενώ οι εταιρείες που συμμετείχαν στον SMALL CAP 80 είδαν τα ίδια κεφάλαιά τους να μειώνονται κατά 15%. Στον αντίποδα η αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε εύλογες αξίες εκτίναξε κατά 73% τα ίδια κεφάλαια των εταιρειών του δείκτη FTSE MID 40. Οι εταιρίες του 20άρη εμφάνισαν επιβάρυνση των ιδίων κατά 35% μόνο από την αναγνώριση παροχών σε εργαζομένους. Οι εταιρείες που συμμετέχουν στον δείκτη FTSE 20 παρουσίασαν μείωση στα Αποτελέσματα Χρήσης 2004 (-9%), από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ.

Η διενέργεια, αντίθετα, προβλέψεων για υποχρεώσεις προς εργαζομένους (-19%) και για επισφαλείς απαιτήσεις (-19%), αποτέλεσαν τις κυριότερες αιτίες επιβάρυνσης των Ίδιων Κεφαλαίων σε σχέση με τα ΕΛΠ.

Εντύπωση προκαλεί το ύψος των αναγνωριζόμενων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων (1.520 εκατ. ευρώ), το οποίο υπερκάλυψε τις αναγνωριζόμενες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και τις προβλέψεις ενδεχόμενων φόρων (1.038 εκατ. ευρώ).

Σε επίπεδο κλάδων, οι εταιρίες Καταναλωτικών Προϊόντων και Βασικών Υλικών παρουσίασαν τη μεγαλύτερη αύξηση στα Ιδια Κεφάλαιά τους από τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ -και συγκεκριμένα αύξηση κατά 44% και 17% αντίστοιχα. Επιβάρυνση στα Ιδια Κεφάλαιά τους λόγω της υιοθέτησης των ΔΠΧΠ, παρουσίασαν οι εταιρίες των Υπηρεσιών Κοινής Ωφέλειας (-23%) και της Τεχνολογίας (-22%). Τηλεπικοινωνίες (+46%) και Υγεία (+36%) παρουσίασαν τη μεγαλύτερη αύξηση στα αποτελέσματά τους από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ. Αντίθετα, τα Καταναλωτικά Προϊόντα (-14%) και η Τεχνολογία (-13%) παρουσίασαν τη μεγαλύτερη μείωση στα Αποτελέσματα. Η κατηγορία των Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών παρουσιάζει, συνολικά, αρνητικές επιδράσεις τόσα στα Ιδια Κεφάλαια όσο και στα Αποτελέσματα Χρήσης 2004 από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ.

Η ωφέλεια από την αναγνώριση της Υπεραξίας (Goodwill) σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων» (+13%) προέρχεται κατά ένα μεγάλο μέρος (1.670 εκατ. ευρώ) από μία μόνο εταιρεία.

Ταυτόχρονα η έρευνα της Grant Thornton δείχνει ότι η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ ανέδειξε τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν διάφοροι κλάδοι της ελληνικής οικονομίας. Η αναγνώριση επισφαλών απαιτήσεων, η αναγνώριση υποχρεώσεων προς εργαζομένους, η διαγραφή κεφαλαιοποιημένων εξόδων και η αναγνώριση ασφαλιστικών προβλέψεων είναι ζητήματα που απασχολούσαν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και με την εφαρμογή των ΔΠΧΠ λήφθηκαν μέτρα για την αντιμετώπισή τους.

Η συνολική προσπάθεια εφαρμογής των ΔΠΧΠ κρίνεται επιτυχής, παρά τις αδυναμίες που επισημαίνονται, ενώ διαφαίνεται ότι μεταβλήθηκε σημαντικά η διάρθρωση της περιουσίας των επιχειρήσεων και επηρεάστηκαν όλοι σχεδόν οι

κλάδοι της ελληνικής οικονομίας. Η Grant Thornton εισηγείται μάλιστα την επέκτασή των ΔΠΧΠ στο σύνολο των εταιριών που ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, παρατηρήθηκε η περίπτωση της μη κάλυψης των ελάχιστων απαιτήσεων πληροφόρησης, που προβλέπουν τα ΔΠΧΠ, συνοπτικές γνωστοποιήσεις και ελλείψεις στη συγκέντρωση και στην παρουσίαση της απαραίτητης συγκριτικής πληροφόρησης. Σε κάποιες μάλιστα -ελάχιστες- περιπτώσεις εμφανίστηκαν και αποκλίσεις από τις αρχές των ΔΠΧΠ.

Επιπλέον, διαπιστώθηκε ανομοιομορφία στις περιγραφές των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων, απουσία των ελάχιστων απαιτούμενων πληροφοριών, παρείσφρυση κονδυλίων του ΕΓΛΣ, συνοπτικά στοιχεία στη κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, μη δημοσίευση του πίνακα συμφωνίας των Αποτελεσμάτων από τα ΕΛΠ στα ΔΠΧΠ ή αναφορά δυσνόητων προσαρμογών που επέτειναν τη σύγχυση.

Σημαντικό είναι επίσης ότι οι μέθοδοι ελέγχου για ενδεχόμενη μείωση της αξίας στοιχείων του ενεργητικού και ιδιαίτερα της Υπεραξίας (Goodwill) είτε δεν αναφέρονται είτε δεν πραγματοποιούνται καθόλου.

Λίγες είναι οι περιπτώσεις που ακολουθείται η λογιστική αντιστάθμισης για χρηματοοικονομικά μέσα. Δεν αναφέρονται οι απαιτούμενες πληροφορίες σχετικά με τη χρήση της εύλογης αξίας και ιδιαίτερα του τρόπου με τον οποίο αυτή έχει προσδιοριστεί, όπως και η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε από την πλειονότητα των εισηγμένων ως προς την πολιτική αποτίμησης των ενσώματων παγίων στοιχείων του ενεργητικού σε εύλογες αξίες.

Προβλήματα παρατηρούνται στα στοιχεία που δίνουν οι θυγατρικές και οι συγγενείς επιχειρήσεις εισηγμένων επιχειρήσεων στο Χ.Α. και περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αυτών.

## **ΕΠΙΛΟΓΟΣ**

Αρκετά είναι τα τεχνικά θέματα που απασχόλησαν τους υπεύθυνους εφαρμογής των προτύπων. Το πιο σημαντικό όμως είναι η αλλαγή φιλοσοφίας που πρέπει να υιοθετηθεί από τα διευθυντικά στελέχη των εταιρειών, που επιφορτίζονται τη διαδικασία λήψης αποφάσεων για λογιστικές πολιτικές και εκτιμήσεις. Από την άλλη, οι λογιστές των εταιρειών βγαίνουν από το «καλούπι» της τυποποιημένης λογιστικής και αντιμετωπίζουν θέματα που χρειάζονται περισσότερη κριτική σκέψη.

Ο ρόλος των εσωτερικών αλλά και των εξωτερικών ελεγκτών στην εργασία μετάβασης στα ΔΛΠ, μπορεί και πρέπει να είναι σημαντικός, η δε συνεργασία τους απαραίτητη. Είναι γεγονός ότι η διαδικασία εφαρμογής των ΔΛΠ ή μετατροπής των στοιχείων σε ΔΛΠ, είναι μία διαδικασία η οποία για τις περισσότερες επιχειρήσεις περικλείει σημαντικούς κινδύνους.

Ειδικότερα ο ρόλος των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών αναδεικνύεται σε ιδιαίτερα σημαντικό για την ορθή εφαρμογή των ΔΛΠ τόσο προς την κατεύθυνση της ενημέρωσης ή ακόμα και της πίεσης προς τις διοικήσεις να συμμετάσχουν στο μέτρο που τους αναλογεί, επιδεικνύοντας τις δέουσες πρακτικές, όσο και προς την κατεύθυνση της επικράτησης ομοιόμορφων κανόνων μεταξύ των εταιρειών.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ είναι σωστό και ουσιαστικό μέτρο εκσυγχρονισμού της ελληνικής αγοράς, καθώς θα εξασφαλισθεί η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών και συνεπώς η καλύτερη σύγκριση με αντίστοιχες εταιρείες του εξωτερικού. Η δημοσίευση, όμως, των οικονομικών καταστάσεων χωρίς τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις δεν έχει νόημα λόγω της σπουδαιότητας των πληροφοριών που περιέχονται σ' αυτές. Η συμπύκνωση των κονδυλίων στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις – ή όπως αναφέρονται κατά τα ΔΛΠ: «Στοιχεία και Πληροφορίες»-, περιορίζει την πληροφορία που οι ενδιαφερόμενοι έπαιρναν μέχρι πρόσφατα. Θα πρέπει να ανατρέξει κανείς στο διαδίκτυο, στις ηλεκτρονικές διευθύνσεις των εταιρειών ή του Χ.Α., για αποκτήσει πλήρη εικόνα για την εταιρεία που ενδιαφέρεται. Βέβαια, πολύ σημαντική από άποψη των πληροφοριών που παρέχει είναι η Κατάσταση Ταμιακών Ροών που καθιερώνεται από τα ΔΛΠ. Ίσως να πρέπει να βρεθεί άλλος τρόπος για τη δημοσιοποίηση των οικονομικών καταστάσεων, από αυτόν που έχουμε συνηθίσει μέχρι τώρα ώστε να είναι πιο πλήρης η πληροφορία που φθάνει στους ενδιαφερόμενους.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ θα ήταν αρκετά εύκολη εάν:

- 1) τα ΔΛΠ επρόκειτο να εφαρμοστούν από μια επιχείρηση η οποία ξεκινάει την δραστηριότητά της από σήμερα, χωρίς να έχει χρησιμοποιήσει αρχές και κανόνες των ΕΛΠ στο παρελθόν.
- 2) δεν υπήρχε διαφορετική αντιμετώπιση περιπτώσεων μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ.
- 3) οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν όλες τις λογιστικές αρχές και διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας (ώστε να λείπει και η πλειονότητα των παρατηρήσεων των ορκωτών ελεγκτών και κατά συνέπεια των απαιτούμενων προσαρμογών).



Καταλήγοντας, θα λέγαμε ότι τα ΔΛΠ δεν είναι απλά μία υποχρέωση, αλλά ανάγκη για την αποτελεσματικότερη διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και συνάμα ένα εργαλείο που, αν χρησιμοποιηθεί ορθά, μπορεί να αποτελέσει το συγκριτικό πλεονέκτημα που θα διαφοροποιήσει και θα καθιερώσει μία επιχείρηση στις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στη διεθνή αγορά.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΤΡΙΤΟΥ ΜΕΡΟΥΣ

- Φίλος Ιωάννης, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.
- Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες: Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 2002.
- Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 2002.
- Κυλώνης Ν., «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», Έφιλον 7, Τεύχος Σεπτεμβρίου 2005
- Σακέλλης Εμμανουήλ, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2005.
- Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Συνοπτικός Οδηγός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ΣΟΛ αεοε, Αθήνα 2004.
- Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Καταχωρήσεις και Αποτιμήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ΣΟΛ αεοε, Αθήνα 2004.
- Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, ΣΟΛ αεοε, Αθήνα 2004.
- [www.soel.gr](http://www.soel.gr), Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
- [www.seodi.gr](http://www.seodi.gr), Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, ΔΛΠ.
- [www.grant-thornton.gr](http://www.grant-thornton.gr), Ελεγκτική και Λογιστική Βιβλιοθήκη της Grant Thornton.
- [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Αισιόπουλος Κώστας, «Τα πρώτα προβλήματα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Καθημερινή, 28 Μαρτίου 2004.
2. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες: Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 2002.
3. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 2002.
4. ΔΠΧΠ 1 «1<sup>η</sup> ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ».
5. ΔΛΠ 1 «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ».
6. ΔΛΠ 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ».
7. ΔΛΠ 7 «ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ».
8. ΔΛΠ 12 «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ».
9. ΔΛΠ 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝ/ΣΕΙΣ».
10. ΔΛΠ 18 «ΕΣΟΔΑ».
11. ΔΛΠ 20 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡ/ΣΕΩΝ & ΓΝΩΣΤ/ΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ».
12. ΔΛΠ 37 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ»
13. Καββαδίας Λεωνίδα, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications S.A., Αθήνα 2003.

14. Κοτσιλίνης Κ, «Οδηγός εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Πρότυπο Νο 7- Καταστάσεις Ταμιακών Ροών», Κέρδος, 1 Νοεμβρίου 2002.
15. Κοτσιλίνης Κ, «Πρότυπο Νο 18 – Έσοδα, Απαιτείται η δημοσιοποίηση τριών γνωστοποιήσεων», Κέρδος, 10 Ιανουαρίου 2003.
16. Κοτσιλίνης Κ, «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων κατά ΔΛΠ», Κέρδος, 10 Οκτωβρίου 2005.
17. Κυλώνης Ν., «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», Έψιλον 7, Τεύχος Σεπτεμβρίου 2005 Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Συνοπτικός Οδηγός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ΣΟΛ αεοε, Αθήνα 2004.
18. Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Καταχωρήσεις και Αποτιμήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ΣΟΛ αεοε, Αθήνα 2004.
19. Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, ΣΟΛ αεοε, Αθήνα 2004.
20. Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Συνοπτικός Οδηγός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ΣΟΛ αεοε, Αθήνα 2004.
21. Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Γνωστοποιήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ΣΟΛ αεοε, Αθήνα 2004.
22. Σακέλλης Εμμανουήλ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.
23. Σακέλλης Εμμανουήλ, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2005.
24. Σφαρνάς Α., «Τι Αλλάζει για τις Επιχειρήσεις με τα ΔΛΠ», Ναυτεμπορική, 9 Ιανουαρίου 2002.

25. Σφαρνάς Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Χρηματιστηριακά Θέματα, Τεύχος Ιανουαρίου 2002.
26. Φίλος Ιωάννης, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.
27. Φίλος Ιωάννης, «Τα ΔΛΠ και οι Κύριες Διαφορές τους από την Ελληνική Νομοθεσία», Λογιστής, Απρίλιος 2001, τεύχος 553.
28. Φίλος Ιωάννης, «Ανάλυση (των κατά ΔΛΠ) Οικονομικών Καταστάσεων», Λογιστής, Ιούνιος 2002, τεύχος 567.
29. Grant Thornton, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.F.R.S.) Αναλυτική Παρουσίαση, Αθήνα 2003.

#### **ΞΕΝΗ**

1. International Financial Reporting Standards Bound Volume 2005
2. PricewaterhouseCoopers, Understanding I.A.S, 2002

#### **INTERNET**

1. [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr) , Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
2. [www.fasb.org](http://www.fasb.org), Financial Accounting Standards Board.
3. [www.fee.be](http://www.fee.be), The European Federation of Accountants.
4. [www.grant-thornton.gr](http://www.grant-thornton.gr), Ελεγκτική και Λογιστική Βιβλιοθήκη της Grant Thornton.
5. [www.iasb.org](http://www.iasb.org), International Accounting Standards Board.
6. [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com), Deloitte.
7. [www.ifac.org](http://www.ifac.org), International Federation of Accountants.
8. [www.ifad.net](http://www.ifad.net), International Forum on Accountancy Developments.

9. [www.iosco.org](http://www.iosco.org), International Organization of Securities Commissions.
10. [www.kpmg.co.uk/ifrs](http://www.kpmg.co.uk/ifrs). KPMG
11. [www.pwcglobal.com/ifrs](http://www.pwcglobal.com/ifrs), Price Waterhouse Coopers.
12. [www.seodi.gr](http://www.seodi.gr), Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, ΔΛΠ.
13. [www.soe.gr](http://www.soe.gr), Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών.
14. [www.soel.gr](http://www.soel.gr), Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
15. [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΟΡΙΣΜΩΝ

### ΟΡΙΣΜΟΙ ΔΛΠ 2.

**Αποθέματα** είναι περιουσιακά στοιχεία: (α) που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, (β) που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση ή (γ) έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

**Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία** είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

**Εύλογη αξία** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλάσσονταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

### ΟΡΙΣΜΟΙ ΔΛΠ 7.

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

**Ταμιακά ισοδύναμα** είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

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

**Επιχειρηματικές δραστηριότητες** είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές.

**Επενδυτικές δραστηριότητες** είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμιακά ισοδύναμα.

**Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες** είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου και του δανεισμού της επιχείρησης.

## **ΟΡΙΣΜΟΙ ΔΛΠ 12.**

**Λογιστικό αποτέλεσμα** είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία μιας περιόδου, πριν από την αφαίρεση του εξόδου του φόρου.

**Φορολογητέο εισόδημα** (φορολογική ζημία) είναι το ποσό του κέρδους (ή ζημίας) μιας περιόδου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι (επιστρεπτέοι) οι φόροι εισοδήματος.

**Έξοδο φόρου** (έσοδο φόρου) είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

**Τρέχων φόρος** είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.



**Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις** είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

**Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις** είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

(α) εκπεστές προσωρινές διαφορές, (β) μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές, και (γ) μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους

**Προσωρινές διαφορές** είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι: (α) είτε φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται, (β) είτε εκπεστές προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται).

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

## **ΟΡΙΣΜΟΙ ΔΛΠ 16.**

**Λογιστική αξία** είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

**Κόστος** είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

**Αποσβέσιμο ποσό** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

**Απόσβεση** είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

**Ειδική αξία** είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών, που η οντότητα αναμένει να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή η αξία με την οποία αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

**Εύλογη αξία** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών.

**Ζημία απομείωσης** είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

**Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις** είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που:(α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών,

για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και(β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο.

**Ανακτήσιμο ποσό** είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας λόγω χρήσης του.

**Η υπολειμματική αξία** ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

**Ωφέλιμη ζωή** είναι:(α) η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα ή (β) το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οντότητα ανέμενε να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

#### **ΟΡΙΣΜΟΙ ΔΛΠ 18.**

**Έσοδο** είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών οφελών, στη διάρκεια της περιόδου, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.

Το έσοδο περιλαμβάνει μόνο τις μικτές εισροές των οικονομικών οφελών που εισπράχθηκαν και είναι εισπρακτέες από την επιχείρηση για δικό της λογαριασμό. Ποσά εισπραχθέντα για λογαριασμό τρίτων, όπως φόροι επί των πωλήσεων, φόροι αγαθών και υπηρεσιών και Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, δεν αποτελούν οικονομικά οφέλη που εισρέουν στην επιχείρηση και δεν προκαλούν

αύξηση των ιδίων κεφαλαίων. Συνεπώς, εξαιρούνται των εσόδων. Ομοίως, σε μία πρακτόρευση, οι μικτές εισροές των οικονομικών οφελών, περιλαμβάνουν ποσά εισπραττόμενα για λογαριασμό του πρακτορευομένου και δεν προκαλούν αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης. Τα ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό του πρακτορευομένου δεν αποτελούν έσοδο, ενώ έσοδο αποτελεί το ποσό της προμήθειας

**Εύλογη αξία** είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

#### **ΟΡΙΣΜΟΙ ΔΛΠ 19.**

**Παροχές σε εργαζομένους** είναι όλες οι μορφές της αντιπαροχής που δίδεται από μια επιχείρηση σε αντάλλαγμα για την παρεχομένη από τους εργαζόμενους υπηρεσία.

**Βραχύχρονες παροχές** σε εργαζομένους είναι παροχές σε εργαζομένους (άλλες εκτός από παροχές λήξης απασχόλησης και παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών) που λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά από το τέλος της περιόδου μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες.

**Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία** είναι παροχές σε εργαζομένους (άλλες εκτός από παροχές λήξης απασχόλησης και παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών) που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης.

**Προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία** είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μια επιχείρηση χορηγεί παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε ένα ή περισσότερους εργαζόμενους.

**Προγράμματα καθορισμένων εισφορών** είναι προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία κατά τα οποία μια επιχείρηση καταβάλλει καθορισμένες εισφορές σε μία ξεχωριστή οικονομική μονάδα (Ταμείο) και δε θα έχει καμιά νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να πληρώνει περαιτέρω εισφορές, αν το ταμείο δεν κατέχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία για να πληρώσει όλες τις παροχές σε εργαζόμενους που αφορούν στην υπηρεσία του εργαζόμενου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους.

**Προγράμματα καθορισμένων παροχών** είναι προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, άλλα εκτός από τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών.

**Προγράμματα πολλών εργοδοτών** είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών (άλλα εκτός από κρατικά προγράμματα) ή προγράμματα καθορισμένων παροχών (άλλα εκτός από κρατικά προγράμματα) που:(α) συγκεντρώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρονται από διάφορες επιχειρήσεις, οι οποίες δε βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο, και (β) χρησιμοποιούν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για να παρέχουν οφέλη σε εργαζόμενους περισσότερων της μιας επιχείρησης, πάνω στη βάση ότι τα επίπεδα εισφορών και παροχών προσδιορίζονται χωρίς αναφορά στην ταυτότητα της επιχείρησης που απασχολεί τους εργαζόμενους.

**Άλλες μακροπρόθεσμες παροχές** σε εργαζόμενους είναι παροχές σε εργαζόμενους (άλλες εκτός από παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, παροχές λήξης απασχόλησης και παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση

την αξία αυτών), οι οποίες δε λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου στην οποία οι απασχολούμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.

**Παροχές λήξης της απασχόλησης** είναι παροχές σε εργαζόμενους πληρωτέες ως αποτέλεσμα, είτε:(α) απόφασης της επιχείρησης να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου πριν την κανονική ημερομηνία εξόδου από την υπηρεσία ή, (β) απόφασης ενός εργαζόμενου να αποδεχθεί εθελοντική έξοδο από την υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές.

**Κατοχυρωμένες παροχές** σε εργαζόμενους είναι παροχές σε εργαζόμενους που δεν εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση.

**Παρούσα αξία** της δέσμευσης καθορισμένης παροχής είναι η παρούσα αξία, πριν την αφαίρεση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος, των αναμενόμενων μελλοντικών πληρωμών που απαιτούνται για την τακτοποίηση της δέσμευσης που προέρχεται από υπηρεσία εργαζόμενου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους.

**Κόστος τρέχουσας απασχόλησης** είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένων παροχών που προέρχεται από την απασχόληση εργαζόμενου κατά την τρέχουσα περίοδο.

**Κόστος τόκων** είναι η αύξηση κατά τη διάρκεια μιας περιόδου της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένων παροχών που συμβαίνει, γιατί οι παροχές είναι μια περίοδο πλησιέστερα προς τακτοποίηση.

**Περιουσιακά στοιχεία προγράμματος** αποτελούν τα: (α) περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα από ένα ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους και, (β) ειδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια.

**Περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από ένα ταμείο μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους** είναι περιουσιακά στοιχεία (άλλα εκτός από μη μεταβιβάσιμα χρηματοπιστωτικά μέσα που εκδίδονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις) που: (α) κατέχονται από μία οικονομική μονάδα (Ταμείο) το οποίο είναι νομικά ανεξάρτητο από την καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση και υφίσταται μόνο και μόνο για να πληρώνει ή να χρηματοδοτεί παροχές σε εργαζόμενους, και (β) είναι διαθέσιμα για να χρησιμοποιούνται μόνο για πληρωμή ή χρηματοδότηση παροχών σε εργαζόμενους, δεν είναι διαθέσιμα στους πιστωτές της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης (έστω και σε πτώχευση) και δεν μπορούν να επιστρέφονται στην αναφερόμενη επιχείρηση εκτός αν είτε: (i) τα εναπομένοντα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου είναι αρκετά για να ικανοποιήσουν όλες τις σχετικές με τις παροχές των εργαζομένων δεσμεύσεις του προγράμματος ή της επιχείρησης που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις, ή (ii) τα περιουσιακά στοιχεία επιστρέφονται στην καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση ως αποζημίωση για τις ήδη πληρωθείσες παροχές σε εργαζόμενους.

**Ειδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο** είναι ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο που εκδίδεται από έναν ασφαλιστή που δεν είναι συνδεδεμένο μέρος (όπως ορίζεται στο ΔΛΠ 24 "Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών") της επιχείρησης, εφόσον οι πρόσοδοι από το ασφαλιστήριο: (α) μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο για να πληρώσει ή να χρηματοδοτήσει παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, και (β) δεν είναι διαθέσιμοι για τους πιστωτές της καταρτίζουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης (έστω και σε πτώχευση) και δεν μπορούν να πληρωθούν στην επιχείρηση εκτός και αν: (i)

οι πρόσοδοι αντιπροσωπεύουν πλεονάζοντα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι απαραίτητα σύμφωνα με το ασφαλιστήριο για την αντιμετώπιση όλων των σχετικών δεσμεύσεων παροχών σε εργαζόμενους, ή (ii) οι πρόσοδοι επιστρέφονται στην καταρτίζουσα τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση για αποζημίωση για τις ήδη πληρωθείσες παροχές σε εργαζόμενους.

**Εύλογη αξία** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση. Η απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι τόκοι, μερίσματα και άλλα έσοδα που προέρχονται από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μαζί με πραγματοποιηθέντα και απραγματοποίητα κέρδη ή ζημιές από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μείον κάθε κόστος για τη διαχείριση του προγράμματος και μείον κάθε φόρος πληρωτέος από το ίδιο το πρόγραμμα.

**Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές** αποτελούνται από:(α) εμπειρικές προσαρμογές (οι επιπτώσεις των διαφορών μεταξύ των προηγούμενων αναλογιστικών παραδοχών και των όσων πραγματικά συνέβησαν), και (β) τις επιπτώσεις μεταβολών στις αναλογιστικές παραδοχές.

**Κόστος προϋπηρεσίας** είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της δέσμευσης καθορισμένων παροχών για υπηρεσία εργαζόμενου σε προηγούμενες περιόδους, που καταλήγει στην τρέχουσα περίοδο από την εισαγωγή ή τις μεταβολές στις παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή λοιπών μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους. Το κόστος προϋπηρεσίας μπορεί να είναι είτε θετικό (όταν παροχές εισάγονται ή βελτιώνονται) είτε αρνητικό (όταν μειώνονται υπάρχουσες παροχές).



## **ΟΡΙΣΜΟΙ ΔΛΠ 20.**

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

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

**Κρατική επιχορήγηση** είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων στην επιχείρηση, σε ανταπόδοση παρελθούσας ή μελλοντικής συμμόρφωσης με ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της επιχείρησης. Δεν περιλαμβάνονται εκείνες οι κρατικές ενισχύσεις που δεν είναι επιδεκτικές λογικής αποτίμησης, καθώς και οι συναλλαγές με το κράτος που δεν ξεχωρίζουν από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης(22).

**Επιχορηγήσεις** που αφορούν περιουσιακά στοιχεία είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν, επίσης, να ορίζονται και δευτερεύοντες όροι που να περιορίζουν το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή τις χρονικές περιόδους στις οποίες αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

**Επιχορηγήσεις συναφείς με έσοδα** είναι κρατικές επιχορηγήσεις που δε σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία.

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

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

### **ΟΡΙΣΜΟΙ ΔΛΠ 37.**

**Πρόβλεψη** είναι μία υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

**Υποχρέωση** είναι μία παρούσα δέσμευση της επιχείρησης, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να προκαλέσει μια εκροή, από την επιχείρηση, πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

**Δεσμευτικό γεγονός** είναι ένα γεγονός που δημιουργεί μία νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα μία επιχείρηση να μην έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση, εκτός από το διακανονισμό αυτής της δέσμευσης.

**Νόμιμη δέσμευση** είναι μία δέσμευση που προέρχεται από: (α) ένα συμβόλαιο (μέσω ρητών ή σιωπηρών όρων του), (β) νομοθεσία, ή (γ) άλλη εφαρμογή του νόμου.

**Τεκμαιρόμενη δέσμευση** είναι μία δέσμευση που προέρχεται από πράξεις της επιχείρησης, όπου: (α) από ένα καθιερωμένο πρόγραμμα πρακτικής παρελθόντος, δημοσιευμένες αρχές ή από σαφώς καθορισμένη τρέχουσα

δήλωση, η επιχείρηση έχει δείξει σε άλλα μέρη ότι θα αποδεχθεί ορισμένες ευθύνες, και (β) ως αποτέλεσμα, η επιχείρηση έχει δημιουργήσει μια ισχυρή προσδοκία στην πλευρά των άλλων μερών ότι θα αναλάβει αυτές τις ευθύνες.

**Ενδεχόμενη Υποχρέωση** είναι: (α) μία πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την επέλευση ή μη, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης, ή (β) μια παρούσα δέσμευση που ανακύπτει από γεγονότα παρελθόντος, αλλά δεν καταχωρείται γιατί: (i) δεν είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα χρειαστεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, ή (ii) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

**Ενδεχόμενη Απαίτηση** είναι μία πιθανή απαίτηση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την επέλευση ή τη μη επέλευση, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ' ολοκληρίαν υποκείμενα στον έλεγχο της επιχείρησης.

**Επαχθής σύμβαση** είναι μία σύμβαση στην οποία το αναπόφευκτο κόστος εκπλήρωσης των δεσμεύσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν σύμφωνα με αυτή τη σύμβαση.

Αναδιάρθρωση είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διοίκηση και ουσιαστικά αλλάζει είτε: (α) το πεδίο μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας που έχει αναληφθεί από μια επιχείρηση, ή (β) τον τρόπο με τον οποίο αυτή η επιχειρηματική δραστηριότητα καθοδηγείται.