



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ  
ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ  
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΓΙΑ ΣΤΕΛΕΧΗ

ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ)  
ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (ΔΠΧΠ)  
ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ Ι. ΠΑΠΑΪΩΑΝΝΟΥ

ΔΙΠΛ. ΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΟΡΥΚΤΩΝ ΠΟΡΩΝ  
ΠΟΛΥΤΕΧΝΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ

ΕΞΕΤΑΣΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ:

ΚΑΖΑΝΤΖΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ, Καθηγητής (επιβλέπων)  
ΣΟΥΓΙΑΝΝΗΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ, Επίκουρος Καθηγητής  
ΣΩΡΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ, Λέκτορας

ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2008

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

*Αφιερώνεται στη σύζυγό μου Κική  
και στην κόρη μου Σοφία-Μαρία.*

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα Διπλωματική Εργασία παρουσιάζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), όπως αυτά εφαρμόζονται στην Ελληνική Αγορά.

Γίνεται λεπτομερής αναφορά στα περισσότερα ισχύοντα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ, που εφαρμόζονται στο μεγαλύτερο αριθμό επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα. Ο λόγος που δεν αναφέρονται ορισμένα από τα πρότυπα, είναι ότι πρόκειται για πρότυπα που εφαρμόζονται από πολύ εξειδικευμένους κλάδους, όπως για παράδειγμα τα πρότυπα για τη γεωργία, τις ασφαλιστικές συμβάσεις ή τους ορυκτούς πόρους.

Σε μελέτη που πρόσφατα δημοσιεύθηκε, οι περισσότερες εκ των Ελληνικών εισηγμένων στο ΧΑΑ εφάρμοσαν ορθά τα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ για το 2007, αλλά υπάρχουν περιθώρια βελτίωσης όσον αφορά την εφαρμογή ορισμένων προτύπων (κυρίως των νέων) και περισσότερης πληροφόρησης και γνωστοποιήσεων.

Τα Πρότυπα, είτε πρόκειται για τα ΔΛΠ, είτε για τα ΔΠΧΠ είναι συνεχώς υπό αναθεώρηση για αυτό το λόγο είναι απαραίτητο να αναφερθεί πως όσα αναγράφονται σε αυτή την εργασία ισχύουν σήμερα (Ιούνιος 2008) και ενδεχομένως μεταγενέστερα να αλλάξουν ή να καταργηθούν.

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	(i)
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	(ii)
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....</b>	<b>1</b>
1.1 Σύντομη αναφορά στον κανονισμό 1606/2002 .....	1
1.2 Ο Ν.2190/1920 μετά την εφαρμογή των ΔΛΠ-ΔΠΧΠ .....	2
1.3 Οι φορείς που είναι υπεύθυνοι για τα ΔΛΠ και το Πλαίσιο Προετοιμασίας και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων .....	5
1.4 Οι οικονομικές καταστάσεις κατά τα ΔΛΠ σύνταξη και δημοσίευση .....	7
1.5 Τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΠ που είναι σε ισχύ (Ιούνιος 2008) .....	8
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΔΛΠ_1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....</b>	<b>10</b>
2.1 Γενικές Αρχές .....	10
2.2 Δομή και Περιεχόμενα των Οικονομικών Καταστάσεων .....	11
2.2.1 Ισολογισμός .....	11
2.2.2 Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης .....	13
2.2.3 Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων .....	14
2.2.4 Κατάσταση Ταμειακών Ροών .....	15
2.2.5 Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων .....	15
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΛΠ_2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ .....</b>	<b>16</b>
3.1 Κόστος Κτήσης .....	16
3.2 Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία .....	18
3.3 Γνωστοποιήσεις .....	19
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΔΛΠ_7 ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ .....</b>	<b>20</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΔΛΠ_8 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ .....</b>	<b>23</b>
5.1 Λογιστικές Αρχές .....	23

5.2 Λογιστικές Εκτιμήσεις .....	24
5.3 Λογιστικά Λάθη .....	24
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΔΛΠ_10 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ .....</b>	<b>26</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΔΛΠ_12 ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ .....</b>	<b>28</b>
7.1 Ορισμοί .....	28
7.2 Τρέχων Φόρος .....	29
7.3 Αναβαλλόμενος Φόρος .....	30
7.4 Καταχώρηση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων/Απαιτήσεων .....	31
7.4.1 Καταχώρηση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων .....	31
7.4.2 Καταχώρηση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων .....	31
7.5 Λογιστικός χειρισμός της μεταβολής του υπολοίπου της αναβαλλόμενης φορολογίας	32
7.6 Γνωστοποιήσεις .....	32
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΔΛΠ_14 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ ...</b>	<b>34</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΔΛΠ_16 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ .....</b>	<b>37</b>
9.1 Ορισμοί .....	37
9.2 Καταχώρηση Ενσώματων Πάγιων Στοιχείων του Ενεργητικού .....	38
9.2.1 Αρχική Αποτίμηση στο Κόστος Κτήσης .....	38
9.2.2 Δαπάνες μεταγενέστερες της ημερομηνίας κτήσης .....	39
9.2.3 Αποτίμηση μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης .....	39
9.3 Αποσβέσεις Ενσώματων Παγίων .....	41
9.4 Γνωστοποιήσεις .....	42
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: ΔΛΠ_17 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ .....</b>	<b>44</b>
10.1 Ορισμοί .....	44
10.2.1 Χρηματοδοτικές μισθώσεις .....	45
10.2.2 Λειτουργικές μισθώσεις .....	46
10.3 Πώληση και Επανεκμίσθωση .....	46

10.3.1 Πώληση και Επανεκμίσθωση ως Χρηματοδοτική μίσθωση .....	47
10.3.2 Πώληση και Επανεκμίσθωση ως Λειτουργική μίσθωση .....	47
10.4 Γνωστοποιήσεις .....	48
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11: ΔΛΠ_18 ΕΣΟΔΑ .....</b>	<b>49</b>
11.1 Ορισμοί .....	49
11.2 Πώληση Εμπορευμάτων .....	50
11.3 Παροχή Υπηρεσιών .....	50
11.4 Έσοδα από Τόκους, Δικαιώματα Εκμετάλλευσης και Μερίσματα .....	51
11.5 Γνωστοποιήσεις .....	51
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12: ΔΛΠ_20 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ..</b>	<b>52</b>
12.1 Κρατική επιχορήγηση .....	52
12.2 Κρατική υποστήριξη .....	54
12.3 Γνωστοποιήσεις .....	54
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13: ΔΛΠ_21 ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ .....</b>	<b>55</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14: ΔΛΠ_23 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ .....</b>	<b>57</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15: ΔΛΠ_34 ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ .....</b>	<b>60</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16: ΔΛΠ_36 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....</b>	<b>63</b>
16.1 Ορισμοί .....	63
16.2 Ενδείξεις πιθανής ζημιάς Απομείωσης .....	64
16.2.1 Ενδείξεις από εξωτερικές πηγές .....	65
16.2.2 Ενδείξεις από εσωτερικές πηγές .....	65
16.3 Αποτίμηση του Ανακτήσιμου ποσού .....	65
16.4 Μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών .....	66
16.5 Επιμερισμός των κοινών περιουσιακών στοιχείων .....	67

16.6 Λογιστικός χειρισμός της ζημιάς απομείωσης .....	67
16.7 Αναστροφή της ζημιάς απομείωσης .....	68
16.7.1 Αναστροφή ζημιάς απομείωσης σε διακριτά περιουσιακά στοιχεία .....	68
16.7.2 Αναστροφή ζημιάς απομείωσης σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών .....	69
16.7.3 Αναστροφή ζημιάς απομείωσης σε υπεραξία .....	69
16.8 Γνωστοποιήσεις .....	69

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 17: ΔΛΠ\_37 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ .....**

17.1 Ορισμοί .....	71
17.2 Καταχώρηση Προβλέψεων και Γνωστοποίηση Ενδεχόμενων Υποχρεώσεων .....	72
17.3 Αποτίμηση .....	73
17.4 Λογιστικές εγγραφές .....	73
17.4.1 Προγράμματα Αναδιάρθρωσης .....	74
17.4.2 Κόστος διάλυσης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης .....	74
17.4.3 Επαχθείς Συμβάσεις .....	75
17.5 Γνωστοποιήσεις .....	75

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 18: ΔΠΧΠ\_1 ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΠΧΠ .....**

18.1 Ορισμοί .....	76
18.2 Η διαδικασία μετάβασης στα ΔΠΧΠ .....	77
18.3 Απαλλαγές και Εξαιρέσεις από την πλήρη συμμόρφωση με όλα τα ΔΠΧΠ .....	78
18.3.1 Απαλλαγές από άλλα Πρότυπα .....	78
18.3.2 Εξαιρέσεις από άλλα Πρότυπα .....	79
18.4 Γνωστοποιήσεις .....	80

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 19: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....**

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....**

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Επιθυμώ να εκφράσω τις ευχαριστίες μου σε όλους όσους βοήθησαν να ολοκληρωθεί η παρούσα εργασία και ιδιαιτέρως προς τους καθηγητές μου Χρήστο Καζαντζή, Αναστάσιο Σούγιαννη και Ιωάννη Σώρο για την αμέριστη υποστήριξή τους και τις ουσιαστικές παρατηρήσεις τους.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ



## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΔΛΠ =	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
IAS =	International Accounting Standards
ΔΠΧΠ =	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
IFRS =	International Financial Reporting Standards
ΕΔΛΠ=	Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
IASC =	International Accounting Standards Committee
ΣΔΛΠ =	Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
IASB =	International Accounting Standards Board
FASB=	Financial Accounting Standards Board
ΜΕΔ =	Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών
SIC =	Standing Interpretation Committee
ΕΔΔΠΧΠ =	Επιτροπή Διερμηνειών των ΔΠΧΠ
IFRIC =	International Financial Reporting Interpretations Committee
ΑΕ =	Ανώνυμη Εταιρεία
ΓΣ =	Γενική Συνέλευση
ΕΓΛΣ =	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ΕΛΤΕ =	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων
ΕΠΕ =	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
ΚΒΣ =	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΛΑ =	Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων
ΚΦΕ =	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ΚΠΑ =	Καθαρή Παρούσα Αξία
Π.Δ. =	Προεδρικό Διάταγμα
ΣΛΟΤ =	Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης
ΣΟΕΛ =	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
Χ.Α.Α. =	Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Με την είσοδό της στη νέα χιλιετία η Ελληνική Αγορά βρέθηκε μπροστά σε μία μεγάλη πρόκληση την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εταιρείες που θα ήταν εισηγμένες στο Χ.Α.Α. κατά την 1-1-2005. Βέβαια, υπήρχαν και πριν την 1-1-2005 αρκετές εταιρείες, κυρίως Ελληνικές πολυεθνικές των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονταν σε αγορές του εξωτερικού, καθώς και ξένες πολυεθνικές με δραστηριότητα στην Ελλάδα, οι οποίες εφαρμόζαν τα ΔΛΠ παράλληλα με τους Ελληνικούς ρυθμιστικούς κανονισμούς.

Η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας επήλθε με τον Κανονισμό (ΕΚ) 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (I 243). Με τον κανονισμό αυτό καθορίζονται όλες οι πληροφορίες που πρέπει να δημοσιεύουν οι εισηγμένες σε χρηματιστήρια εταιρείες, με σκοπό την εξασφάλιση υψηλού βαθμού διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών στοιχείων και καταστάσεων των εταιρειών.

Ακολουθώντας την Ευρωπαϊκή επιταγή, η Ελληνική Βουλή ψήφισε το Ν.3301/2004 κάνοντας έτσι αλλαγές και προσθήκες στο Ν.2190/1920 και στο Π.Δ. 360/1985 περί Ανωνύμων Εταιρειών, στο Π.Δ. 186/1992 περί του ΚΒΣ και στον Κ.Ν.2238/1994 περί του ΚΦΣ, όπου καθορίστηκαν και νέες διατάξεις σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ στις καταρτιζόμενες οικονομικές καταστάσεις.

### **1.1 Σύντομη αναφορά στον κανονισμό 1606/2002**

Με τον Κανονισμό αυτό καθορίστηκαν ως διεθνή λογιστικά πρότυπα τα ακόλουθα:

- α) Τα ΔΛΠ (IAS) και οι συναφείς διερμηνείες της ΜΕΔ (SIC)
- β) Τα ΔΠΧΠ (IFRS) και οι συναφείς διερμηνείες της ΕΔΔΠΧΠ (IFRIC)

και οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών, καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και οι συναφείς διερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον το ΣΔΛΠ.

Σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002, οι εταιρείες των οποίων οι τίτλοι κατά την ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού διαπραγματεύονται σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά οποιουδήποτε κράτους-μέλους, οφείλουν να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ για τις διαχειριστικές χρήσεις από 1<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2005.

Μεταγενέστερα του 1606/2002, εκδόθηκαν και άλλοι κανονισμοί από το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, όπως οι 1725/2003, (707, 2086, 2236, 2237, 2238 /2004), (211, 1073, 1751, 1864, 1910, 2106, /2005), (108, 708, 1329 /2006) (610, 611, 1358 / 2007) σύμφωνα με τους οποίους αναθεωρήθηκαν κάποια ΔΛΠ, εκδόθηκαν νέα ΔΠΧΠ και άλλες διερμηνείες.

## **1.2 Ο Ν.2190/1920 μετά την εφαρμογή των ΔΛΠ-ΔΠΧΠ**

Η λειτουργία των ΑΕ στην Ελλάδα ελέγχεται κυρίως από τον Νόμο 2190/1920 και τις μεταγενέστερες αυτού τροποποιήσεις και συμπληρώσεις από άλλους σχετικούς νόμους του Ελληνικού Συντάγματος. Με τη δημοσίευση του Ν.3301/2004 (Συμφωνίες παροχής χρηματοοικονομικής ασφάλειας, εφαρμογή των ΔΛΠ και άλλες διατάξεις) στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας (τεύχος Πρώτο, Αρ.φύλλου 263, 23/12/2004), ο Ν.2190 αποκτά και Ευρωπαϊκή κουλτούρα:

α) Με το άρθρο 11 του Ν.3301/2004 τροποποιούνται οι διατάξεις του κεφ.15 του 2190 και του Π.Δ.360/1985 (ΦΕΚ.129 Α΄):

«Οι Α.Ε. των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, συντάσσουν ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Επιπλέον, οι μητρικές εταιρείες συντάσσουν Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Υποχρεωτικά εφαρμόζουν ΔΛΠ και οι μη εισηγμένες εταιρείες των οποίων οι καταστάσεις ενοποιούνται από μητρική, οι οποίες είναι εγκατεστημένες εντός ή εκτός Ελλάδας, εφ' όσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των ΔΛΠ και οι οποίες αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση των αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας».

«Οι ανωτέρω ενδιάμεσες (περιοδικές) ατομικές ή ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που θα συνταχθούν και θα δημοσιευθούν σύμφωνα με τα ΔΛΠ είναι τριμηνιαίες, όπως καθορίζεται στο Π.Δ. 360/1985 και είναι εκείνες που θα καλύπτουν χρήσεις που αρχίζουν μετά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2004».

«Οι εταιρείες που υποχρεούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, στη σύνταξη και δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ, μπορούν με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου τους να μεταθέσουν το χρόνο της πρώτης εφαρμογής νωρίτερα».

«Όσες ΑΕ δεν υποχρεούνται στην υιοθέτηση των ΔΛΠ μπορούν να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις κατά ΔΛΠ, εφ' όσον το εγκρίνει η ΓΣ των μετόχων της. Η σχετική απόφαση λαμβάνεται με απλή απαρτία και θα προβλέπει την εφαρμογή των ΔΛΠ για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες χρήσεις. Σε περίπτωση που η ΓΣ δεν προσδιορίσει το χρονικό διάστημα εφαρμογής, τότε αυτή ισχύει μέχρι την ανάκλησή της».

Αξιοσημείωτη είναι η παράγραφος 8 του άρθρου 11, σύμφωνα με την οποία «δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίηση των υποχρεωτικών λογαριασμών του ΕΓΛΣ για πράξεις με διαφορετικό περιεχόμενο από αυτό που χρησιμοποιούνταν έως σήμερα. Δίνεται όμως η δυνατότητα να ανοιχθούν νέοι λογαριασμοί στο ΕΓΛΣ, που θα εξυπηρετήσουν τις ανάγκες των ΔΛΠ».

Τέλος, οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και δημοσιεύονται, υποβάλλονται σε επισκόπηση από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές οι οποίοι εκδίδουν Έκθεση Επισκόπησης που δημοσιεύεται μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις.

β) Με το άρθρο 12 του Ν.3301/2004 τροποποιούνται οι διατάξεις του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ.84 Α΄) που αφορούν τον ΚΒΣ:

«Δίνεται η δυνατότητα στις εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ, να τηρούν τα Λογιστικά τους βιβλία είτε σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, είτε με βάση τους κανόνες των ΔΛΠ. Εφ' όσον η εταιρεία επιλέξει σύμφωνα με τα ΔΛΠ, έχει τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

- 1) Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης, στον οποίο θα καταχωρούνται σε ξεχωριστές στήλες για κάθε Α'θμιο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση:

- A) Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία βάσει των ΔΛΠ (λογιστική βάση)
- B) Η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική βάση)
- Γ) Η διαφορά μεταξύ της Λογιστικής και Φορολογικής βάσης
- 2) Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Παγίων της εταιρείας προκειμένου να προσδιορίζονται οι διαφορές επί της αξίας κτήσης των παγίων ή οι διαφορές των αποσβέσεων τους.
- 3) Να συντάσσει Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεμάτων, των οποίων τα δεδομένα προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο.

Οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ καταχωρούν στο Βιβλίο Απογραφών τους εκτός των άλλων και τους πίνακες των ανωτέρω σημείων 1 και 3.

γ) Με το άρθρο 13 του Ν.3301/2004 τροποποιούνται οι διατάξεις του Κ.Ν. 2238/1994 που αφορούν τον ΚΦΕ:

Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των εταιρειών που είτε υποχρεωτικά, είτε προαιρετικά εφαρμόζουν τα ΔΛΠ, εφαρμόζονται τα εξής:

α) Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, τα κέρδη (ή οι ζημίες) προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Τα κέρδη (ή οι ζημίες) της εταιρείας που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, δεν λαμβάνονται υπόψη για σκοπούς φορολογίας.

β) στην περίπτωση που εταιρεία τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με τα ΔΛΠ, τα κέρδη (ή οι ζημίες) προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων χρήσης.

Όσον αφορά το ΦΠΑ, ο κρίσιμος χρόνος παραμένει εκείνος της έκδοσης του σχετικού τιμολογίου και όχι ο χρόνος αναγνώρισης του εξόδου ή του εσόδου όπως στα ΔΛΠ.

Με απόφαση της ΕΛΤΕ (110/27.2.2006) καθορίστηκε πως η διανομή μερίσματος θα γίνεται με βάση τα λογιστικά κέρδη, με κάποιες εξαιρέσεις.

### **1.3 Οι φορείς που είναι υπεύθυνοι για τα ΔΛΠ και το Πλαίσιο Προετοιμασίας και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων**

Υπεύθυνος για τα ΔΠΧΠ φορέας είναι το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) που ιδρύθηκε το 2001 με στόχο να αναλάβει το έργο της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) η οποία είχε ιδρυθεί το 1973. Τα πρότυπα που είχε εκδώσει η ΕΔΛΠ μεταξύ 1973-2001 ονομάζονταν ΔΛΠ, ενώ τα πρότυπα που εκδίδει το ΣΔΛΠ από το 2001 έως σήμερα ΔΠΧΠ. Ο σκοπός του ΣΔΛΠ είναι να αναπτύσσει κατανοητά και εφαρμόσιμα διεθνή λογιστικά πρότυπα προς το κοινό συμφέρον και να επιβλέπει την αυστηρή εφαρμογή τους.

Η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (SIC) δημιουργήθηκε το 1997 και αντικαταστάθηκε από την Επιτροπή Διερμηνειών των ΔΠΧΠ (IFRIC) το 2002. Ο σκοπός της ΕΔΔΠΧΠ είναι η ανάπτυξη κατανοητών και πρακτικών ερμηνειών, σε θέματα που δεν καλύπτονται πλήρως από τα ΔΠΧΠ ή σε διϊστάμενες ερμηνείες επί των ΔΠΧΠ.

Η διαδικασία καθορισμού ενός προτύπου είναι η εξής:

- Καταχώρηση και αναθεώρηση θεμάτων λαμβάνοντας υπόψη την εφαρμογή του Πλαισίου στα διάφορα θέματα
- Μελέτη των Εθνικών λογιστικών απαιτήσεων και πρακτικών και ανταλλαγή απόψεων με εκείνους που καθορίζουν τα εθνικά πρότυπα
- Συνεννόηση με το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (SAC) σχετικά με την προσθήκη του θέματος στην ημερήσια διάταξη του ΣΔΛΠ
- Δημιουργία μιας συμβουλευτικής ομάδας
- Έκδοση Εγγράφου συζήτησης για δημόσια σχόλια
- Έκδοση Προσχεδίου (Exposure Draft) για δημόσια σχόλια
- Μελέτη όλων των σχολίων που παραλείφθηκαν εντός της περιόδου σχολίων
- Έγκριση του Προτύπου από το ΣΔΛΠ

Η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξέδωσε το 1989 το Πλαίσιο Κατάρτισης (framework) για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Το Πλαίσιο είναι ένα

εννοιολογικό πλαίσιο που θέτει τις αρχές που διέπουν την κατάρτιση και αξιολόγηση των προτύπων και συνεπώς δεν είναι Πρότυπο. Μέσω του Πλαισίου δίνεται η δυνατότητα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να αντλήσουν αξιόπιστες πληροφορίες και στους ελεγκτές να σχηματίζουν ευκολότερα γνώμη ως προς το εάν οι καταστάσεις είναι σύμφωνες με τα ΔΛΠ ή δεν είναι. Σε περίπτωση «σύγκρουσης» μεταξύ Πλαισίου και ΔΛΠ υπερισχύουν τα ΔΛΠ.

Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται υπό την προϋπόθεση πως ισχύουν δύο *θεμελιώδεις παραδοχές* (assumptions):

α) **Αρχή της Συνεχούς Επιχειρηματικής Δραστηριότητας (Going concern)**, όταν η εταιρεία κατάρτιζε τις καταστάσεις της αποδέχεται-δεσμεύεται πως θα συνεχίσει και στο μέλλον τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες, ειδάλλως γνωστοποιεί τις αβεβαιότητες που δημιουργούν αμφιβολίες για τη συνέχιση των δραστηριοτήτων της.

β) **Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων-Εξόδων (Accrual basis)**, οι συναλλαγές και άλλα γεγονότα καταχωρούνται όταν πραγματοποιούνται και όχι κατά την είσπραξη ή την πληρωμή τους και απεικονίζονται στις καταστάσεις της οικονομικής χρήσης που αφορούν. Συνεπώς, τα έξοδα καταχωρούνται στη χρήση όπου αναγνωρίζονται και τα ανάλογα έσοδα. Η αρχή αυτή δεν εφαρμόζεται όταν καταρτίζεται η Κατάσταση Ταμειακών Ροών.

Τα *ποιοτικά χαρακτηριστικά* των οικονομικών καταστάσεων είναι αυτά που τις καθιστούν ωφέλιμες για τους χρήστες προκειμένου να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Τα κυριότερα ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι:

α) **Σαφήνεια**, οι πληροφορίες που παρέχουν οι καταστάσεις θα πρέπει να είναι κατανοητές από τους χρήστες, οι οποίοι όμως έχουν γνώση των βασικών οικονομικών και επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και έχουν τη διάθεση να εξετάσουν τις καταστάσεις με επιμέλεια.

β) **Συγκρισιμότητα**, οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να συντάσσονται με τέτοιο τρόπο, ώστε να παρέχουν συγκριτική πληροφόρηση τόσο διαχρονικά, όσο και μεταξύ των άλλων εταιρειών. Αυτό επιτυγχάνεται με την ομοιόμορφη αποτίμηση και απεικόνιση όμοιων συναλλαγών και λοιπών γεγονότων.

γ) **Σημαντικότητα**, οι πληροφορίες των καταστάσεων θεωρούνται ουσιώδεις εάν η παράλειψή τους ή η κακή διατύπωσή τους θα μπορούσε να επηρεάσει τις αποφάσεις των

χρηστών. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος του στοιχείου ή του λάθους το οποίο κρίνεται ανάλογα με τις συνθήκες της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης.

δ) **Αξιοπιστία**, οι καταστάσεις συντάσσονται χωρίς προκαταλήψεις και λάθη, με βάση την αρχή της συντηρητικότητας (τα στοιχεία του ενεργητικού ή τα έσοδα δεν υπερεκτιμώνται και οι υποχρεώσεις και τα έξοδα δεν υποτιμώνται), και με γνώμονα πως η οικονομική ουσία είναι πάνω από τον νομικό τύπο.

Εξίσου σημαντικό κατά την σύνταξη των καταστάσεων είναι και η εξισορρόπηση μεταξύ κόστους-οφέλους. Δηλαδή, το κόστος από πλευράς εταιρείας για την παροχή μιας πληροφορίας, δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερο του οφέλους που θα αποκομίσει ο χρήστης.

#### **1.4 Οι οικονομικές καταστάσεις κατά τα ΔΛΠ σύνταξη και δημοσίευση**

Οι οικονομικές καταστάσεις (ατομικές, ενοποιημένες, ετήσιες ή ενδιάμεσες) που καθορίζονται από τα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ είναι οι εξής:

1. Ο Ισολογισμός
2. Η Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων
3. Η Κατάσταση Μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων
4. Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. Οι Λογιστικές Αρχές και οι επεξηγηματικές σημειώσεις

Από τις διατάξεις της 4<sup>ης</sup> Ευρωπαϊκής Λογιστικής Οδηγίας, προβλέπεται η σύνταξη Έκθεσης του ΔΣ (υπό μορφή επισκόπησης), η οποία θα παρουσιάζει τα βασικά χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής απόδοσης και της οικονομικής θέσης της επιχείρησης.

Οι ετήσιες, ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των ΑΕ που έχουν καταρτιστεί με βάση τα ΔΛΠ, η Έκθεση του ΔΣ και η Έκθεση Ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή δημοσιεύονται κατά τα γνωστά είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της ΓΣ και :

- καταχωρούνται στο Μητρώο ΑΕ με σχετική ανακοίνωση στο τεύχος των ΑΕ και ΕΠΕ της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως



- δημοσιεύονται στην ιστοσελίδα της εταιρείας, η οποία είναι προσπελάσιμη στο ευρύ κοινό και παραμένει προσπελάσιμη για τουλάχιστον δύο χρόνια από την πρώτη δημοσίευσή τους
- και εφ' όσον πρόκειται για εταιρείες με μετοχές ή οι άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, κατατίθενται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

Οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν οι εισηγμένες στο ΧΑΑ εταιρείες κάθε τρίμηνο, συντάσσονται κατά τα ΔΛΠ και δημοσιεύονται εντός δύο μηνών από τη λήξη της περιόδου που αφορούν.

Οι διατάξεις των άρθρων 42<sup>α</sup>-42<sup>ε</sup>, 43, 43<sup>α</sup>, 105 και 107 του 2190, περί παρουσίασης, αποτίμησης και δομής των οικονομικών καταστάσεων και της Έκθεσης Διαχείρισης του ΔΣ δεν εφαρμόζονται στις εταιρίες που συντάσσουν (είτε προαιρετικά, είτε υποχρεωτικά) κατά τα ΔΛΠ. Οι εταιρείες αυτές ακολουθούν τα προβλεπόμενα από το ΔΛΠ1 περί της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

### **1.5 Τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΠ που είναι σε ισχύ (Ιούνιος 2008)**

Τα ΔΛΠ που ισχύουν σήμερα είναι τα εξής:

- ΔΛΠ \_1: Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΛΠ \_2: Αποθέματα
- ΔΛΠ \_7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
- ΔΛΠ \_8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- ΔΛΠ\_10: Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού
- ΔΛΠ\_11: Συμβάσεις Κατασκευής Έργων
- ΔΛΠ\_12: Φόροι Εισοδήματος
- ΔΛΠ\_14: Οικονομικές πληροφορίες κατά Τομέα
- ΔΛΠ\_16: Ενσώματα Πάγια
- ΔΛΠ\_17: Μισθώσεις
- ΔΛΠ\_18: Έσοδα
- ΔΛΠ\_19: Παροχές σε εργαζόμενους

- ΔΛΠ\_20: Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
- ΔΛΠ\_21: Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές του συναλλάγματος
- ΔΛΠ\_23: Κόστος Δανεισμού
- ΔΛΠ\_24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- ΔΛΠ\_26: Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία
- ΔΛΠ\_27: Ενοποιημένες και Ατομικές καταστάσεις
- ΔΛΠ\_28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- ΔΛΠ\_29: Οι οικονομικές καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές οικονομίες
- ΔΛΠ\_31: Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
- ΔΛΠ\_32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση
- ΔΛΠ\_33: Κέρδη ανά Μετοχή
- ΔΛΠ\_34: Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ\_36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων
- ΔΛΠ\_37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις
- ΔΛΠ\_38: Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία
- ΔΛΠ\_39: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
- ΔΛΠ\_40: Επενδύσεις σε Ακίνητα
- ΔΛΠ\_41: Γεωργία

Τα ΔΠΧΠ που ισχύουν σήμερα είναι τα εξής:

- ΔΠΧΠ\_1: Πρώτη Εφαρμογή των ΔΠΧΠ
- ΔΠΧΠ\_2: Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των Μετοχών
- ΔΠΧΠ\_3: Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
- ΔΠΧΠ\_4: Ασφαλιστικές Συμβάσεις
- ΔΠΧΠ\_5: Πάγια Στοιχεία που κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες
- ΔΠΧΠ\_6: Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων
- ΔΠΧΠ\_7: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΔΛΠ\_1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (IAS\_1 PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS)

Το ΔΛΠ\_1 περιγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητά τους, τόσο με τις καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων της ίδιας επιχείρησης, όσο και με καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα, το ΔΛΠ\_1 καθορίζει:

- Τις γενικές αρχές παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων
- Τις οδηγίες για τη δομή των καταστάσεων και
- Τις ελάχιστες πληροφορίες που πρέπει να περιέχουν οι καταστάσεις

### 2.1 Γενικές Αρχές

Κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθες γενικές αρχές:

- **Δίκαιη παρουσίαση**, περιλαμβάνει την επιλογή και εφαρμογή των κατάλληλων λογιστικών αρχών και την παροχή επιπρόσθετων γνωστοποιήσεων όταν τα ΔΠΧΠ δεν επαρκούν ώστε να δοθεί η πραγματική εικόνα στους χρήστες
- **Συμμόρφωση με τα ΔΛΠ**, γενικά οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται πλήρως με τα ΔΛΠ, υπάρχουν όμως περιπτώσεις που μπορεί μία εταιρεία να αποκλίνει από κάποιο πρότυπο. Για να αποκλίνει θα πρέπει η εφαρμογή του προτύπου να οδηγεί σε παραπλανητική παρουσίαση της επιχείρησης. Τότε θα πρέπει να γνωστοποιηθούν και τα εξής:
  - α) Το πρότυπο από το οποίο αποκλίνει η εταιρεία
  - β) Επεξήγηση του λόγου που την οδήγησε στην απόκλιση και του λογιστικού χειρισμού που έκανε
  - γ) Τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις της απόκλισης στο καθαρό κέρδος ή τη ζημιά στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις, στα ίδια κεφάλαια και στις ταμειακές ροές της κάθε περιόδου

- **Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας**, (όπως περιγράφηκε στην ενοτ. 1.3)
- **Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων-Εξόδων (ή αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων)**, (όπως περιγράφηκε στην ενοτ. 1.3)
- **Αρχή της συνέπειας (Consistency of presentation)**, η παρουσίαση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να διατηρείται όμοια μεταξύ των περιόδων. Μεταβολές επιτρέπονται μόνο όταν η μεταβολή οδηγεί σε δίκαιη παρουσίαση ή όταν απαιτείται από κάποιο πρότυπο.
- **Συμψηφισμός (Offsetting)**, εάν δεν το επιβάλει κάποιο πρότυπο, τότε δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός σε στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού ή μεταξύ εσόδων και εξόδων.

## 2.2 Δομή και Περιεχόμενα των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διαχωρίζονται ξεκάθαρα από άλλες πληροφορίες που πιθανό να δημοσιεύονται στο ίδιο έντυπο (όπως τα ετήσια δελτία), καθώς και να παρουσιάζουν ευδιάκριτα τα ακόλουθα:

- Την επωνυμία της επιχείρησης
- Εάν αφορούν μία εταιρεία ή όμιλο (το πρότυπο εφαρμόζεται τόσο σε ατομικές οικονομικές καταστάσεις, όσο και σε ενοποιημένες καταστάσεις ομίλων)
- Την Ημερομηνία του Ισολογισμού και την Περίοδο χρήσης
- Το τηρούμενο νόμισμα και το βαθμό ακριβείας (σε χιλιάδες, εκατομμύρια)

### 2.2.1 Ισολογισμός (Balance Sheet)

Σε έναν ισολογισμό σύμφωνα με το ΔΛΠ\_1 είναι ευδιάκριτα τα κυκλοφορούντα από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και οι βραχυπρόθεσμες από τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Η διάκριση των βραχυπρόθεσμων από τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις γίνεται συνήθως στις Λογιστικές Αρχές που ακολουθεί μία εταιρεία (ΔΛΠ\_8).

Για το διαχωρισμό των στοιχείων του Ενεργητικού σε *Κυκλοφορούντα* από τα πάγια, αρκεί να ικανοποιείται ένα από τα παρακάτω κριτήρια:

- Αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή κατέχεται προς πώληση, ή προς ανάλωση κατά τη διάρκεια του συνήθη λειτουργικού κύκλου (ταμείο => Α ύλες => Προϊόντα => Πελάτης => Απαίτηση => ταμείο)
- Κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς
- Αναμένεται να εκποιηθεί μέσα σε δώδεκα μήνες
- Αποτελεί μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα που όμως δεν έχουν περιορισμούς στη χρήση τους

Όλα τα άλλα στοιχεία του Ενεργητικού είναι *Πάγια Περιουσιακά στοιχεία*.

Για το διαχωρισμό των υποχρεώσεων του Παθητικού σε *Βραχυπρόθεσμες* από τις μακροπρόθεσμες, αρκεί να ικανοποιείται ένα από τα παρακάτω κριτήρια:

- Αναμένεται να διακανονιστεί κατά το συνήθη λειτουργικό κύκλο (για τις περισσότερες εταιρείες είναι 12 μήνες)
- Θα διακανονισθεί εντός 12 μηνών από την ημερομηνία του Ισολογισμού
- Κατέχεται συνήθως για εμπορικούς σκοπούς

Όλες οι άλλες υποχρεώσεις ανήκουν στις *Μακροπρόθεσμες*.

Όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις μιας εταιρείας, αυτές που αναμένονται να διακανονιστούν εντός 12 μηνών από την ημερομηνία του Ισολογισμού, ανήκουν στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, έστω και εάν ο αρχικός όρος ήταν για περίοδο μεγαλύτερη των 12 μηνών. Ενώ όταν η εταιρεία αναμένεται να αναχρηματοδοτήσει μία υποχρέωσή της για περίοδο τουλάχιστον 12 μηνών μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, αυτή εντάσσεται στις Μακροπρόθεσμες.

Οι ελάχιστες πληροφορίες που πρέπει να παρουσιάζονται στο κύριο μέρος ενός Ισολογισμού είναι:

- Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία
- Επενδύσεις σε Ακίνητα
- Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία
- Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία που κατέχονται για Πώληση
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
- Βιολογικά Περιουσιακά Στοιχεία

- Επενδύσεις που απεικονίζονται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης
- Αποθέματα
- Απαιτήσεις από Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις
- Μετρητά και Ισοδύναμα μετρητών
- Υποχρεώσεις σε προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις
- Τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις
- Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις
- Προβλέψεις
- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις
- Δικαιώματα μειοψηφίας
- Εκδοθέν μετοχικό κεφάλαιο και αποθεματικά

### **2.2.2 Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Income Statement)**

Η Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης θα πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τα ακόλουθα:

- Έσοδα
- Έξοδα
- Μεριδίο κερδών (ζημιών) από συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες
- Φόρους
- Κέρδος (ζημία) μετά την φορολογία που προέρχεται από διακοπείσες δραστηριότητες

Το κέρδος (ή η ζημία) κατανέμεται στους μετόχους της μητρικής εταιρείας και στα δικαιώματα μειοψηφίας.

Τα έξοδα κατατάσσονται συνήθως κατά λειτουργία (κόστος πωληθέντων, έξοδα πωλήσεων, έξοδα διοίκησης κ.α.) και γνωστοποιούνται επιπρόσθετες πληροφορίες για τη φύση τους (αποσβέσεις, απομειώσεις, δαπάνες προσωπικού κ.α.).

### 2.2.3 Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων (Statement of changes in Equity)

Η κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων είναι μία κατάσταση που δεν συντάσσονταν μέχρι πριν από λίγα χρόνια στην Ελλάδα και περιλαμβάνει τα εξής:

- Το κέρδος ή τη ζημιά της περιόδου
- Τα έσοδα και τα έξοδα που καταχωρήθηκαν στα ίδια κεφάλαια
- Τις σωρευτικές επιδράσεις των μεταβολών επί των λογιστικών αρχών και τη διόρθωση των λαθών που καταχωρήθηκαν με βάση τις απαιτήσεις του ΔΛΠ\_8
- Τη συμφωνία της λογιστικής αξίας μεταξύ έναρξης και λήξης της περιόδου για κάθε κατηγορία κεφαλαίου, για το λογαριασμό «υπέρ το άρτιο» και κάθε αποθεματικό ξεχωριστά.

Πρόκειται για μία κατάσταση όπου εμφανίζονται τα συνολικά κέρδη (ζημίες) της χρήσης και οι μεταβολές που προήλθαν από τις συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες της επιχείρησης. Υπάρχουν ορισμένες περιπτώσεις όπου σημαντικά κέρδη (ή ζημίες) δεν εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, έτσι η κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων έρχεται να συμπληρώσει την πληροφόρηση των χρηστών με στοιχεία που χρειάζονται για την αξιολόγηση της οικονομικής απόδοσης μιας εταιρείας.

Συναλλαγές που απεικονίζονται στα ίδια κεφάλαια είναι τα ακόλουθα:

- Διόρθωση λαθών προηγούμενων ετών ή μεταβολές στις λογιστικές αρχές (ΔΛΠ\_8)
- Αναβαλλόμενη φορολογία που καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια (ΔΛΠ\_12)
- Διαφορές αναπροσαρμογής με βάση τη μέθοδο επανεκτιμημένης αξίας (ΔΛΠ\_16)
- Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από ενοποίηση θυγατρικών του εξωτερικού (ΔΛΠ\_21)
- Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων που είχαν επανεκτιμηθεί στο παρελθόν (ΔΛΠ\_36)
- Αναστροφή ζημιάς απομείωσης που είχε καταχωρηθεί στα ίδια κεφάλαια (ΔΛΠ\_36)
- Αποτίμηση «διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων» (ΔΛΠ\_39)
- Όλες οι διορθώσεις κατά την Πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ (ΔΠΧΠ\_1)

#### **2.2.4 Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Cash Flow statement)**

Είναι μία κατάσταση για την οποία υπάρχει ξεχωριστό πρότυπο, το ΔΛΠ\_7.

#### **2.2.5 Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων (Notes to the Financial Statements)**

Οι Σημειώσεις χρησιμοποιούνται για την γραπτή επεξήγηση των στοιχείων που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά και για πληροφόρηση επί στοιχείων που δεν εμφανίζονται σε αυτές. Στις Σημειώσεις γνωστοποιούνται η βάση ετοιμασίας των οικονομικών καταστάσεων, οι λογιστικές αρχές που έχουν επιλεγεί και πρόσθετες πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την δίκαιη παρουσίασή τους.

Δίπλα από κάθε στοιχείο του Ισολογισμού, της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Περιόδου και της Κατάστασης Ταμειακών Ροών, αναφέρεται η σημείωση που παραπέμπει στις σχετικές πληροφορίες στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Η σειρά των γνωστοποιήσεων είναι η εξής:

- Δήλωση συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΠ
- Λογιστικές Αρχές και Μέθοδοι Αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν
- Επεξηγηματικές Σημειώσεις για τα στοιχεία που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις με τη σειρά που παρουσιάζεται κάθε στοιχείο
- Άλλες γνωστοποιήσεις, όπως ενδεχόμενα γεγονότα που ίσως εμπεριέχουν κίνδυνο για την εταιρεία, ανειλημμένες υποχρεώσεις και μη οικονομικές γνωστοποιήσεις. Όπου είναι δυνατό αναφέρεται και η λογιστική αξία αυτών των πιθανών γεγονότων που ίσως επηρεάσουν την εταιρεία.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΛΠ\_2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (IAS\_2 INVENTORIES)

Σκοπός του ΔΛΠ\_2 είναι να καθορίσει το πλαίσιο παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Καθορίζει τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων, την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο στα αποτελέσματα χρήσεως και της ενδεχόμενης αποτίμησης στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους. Το ΔΛΠ\_2 εφαρμόζεται για όλων των ειδών τα αποθέματα, εκτός από τα: Κατασκευαστικά Συμβόλαια (ΔΛΠ\_11), Χρηματοοικονομικά Εργαλεία (ΔΛΠ\_32 και 39) και Βιολογικά Περιουσιακά Στοιχεία (ΔΛΠ\_41).

Τα Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- κατέχονται για μεταπώληση στα πλαίσια της συνήθους εμπορικής δραστηριότητας (π.χ. τα εμπορεύματα) ή
- είναι σε μορφή υλικών που θα καταναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία (π.χ. Ά ύλες) ή
- βρίσκονται στην παραγωγική διαδικασία (π.χ. τα προϊόντα έτοιμα και ημιτελή)

Ένας γενικός κανόνας των ΔΛΠ είναι να μην υπάρχουν στοιχεία του Ενεργητικού τα οποία να έχουν αξία μεγαλύτερη από τις ταμειακές εισροές που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση από τη χρήση ή την πώληση των στοιχείων αυτών. Ακολουθώντας το γενικό κανόνα, *τα Αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος Χαμηλότερη τιμή μεταξύ Κόστους Κτήσης και Καθαρής Ρευστοποιήσιμης Αξίας.*

### 3.1 Κόστος Κτήσης

*Κόστος κτήσης* των αποθεμάτων είναι το σύνολο των δαπανών ( κόστος αγοράς, κόστος μετατροπής κ.α.) που πραγματοποιούνται προκειμένου να φθάσουν τα αποθέματα σε κατάσταση που να είναι έτοιμα να πωληθούν.

- **Κόστος Αγοράς:** περιλαμβάνει το κόστος αγοράς του προϊόντος ή της Ά ύλης (χωρίς το ΦΠΑ), τους διάφορους δασμούς και τα μεταφορικά.

- Κόστος Μετατροπής: περιλαμβάνει το άμεσο κόστος παραγωγής, τα γενικά βιομηχανικά έξοδα και το κόστος παραγωγής των υποπροϊόντων (π.χ. αποκόμματα) αφού αφαιρέσουμε την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους.
- Κόστος Δανεισμού (τόκοι): στις περιπτώσεις όπου εφαρμόζεται το ΔΛΠ\_23.

Δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων οι ακόλουθες κατηγορίες δαπανών, αλλά να διαγράφονται απ' ευθείας στα αποτελέσματα χρήσης:

- Ασυνήθιστα για την παραγωγική διαδικασία ποσά από απώλειες υλικών, υπέρβαρων προϊόντων, υψηλού ποσοστού αποκομμάτων κ.α. (αυτά τα ποσά διαγράφονται και όχι μέσα από το κόστος πωληθέντων).
- Δαπάνες αποθήκευσης, εκτός και εάν είναι αναγκαίο για την παραγωγική διαδικασία (όπως στην παραγωγή ούισκι)
- Δαπάνες πώλησης και διαφήμισης
- Κόστος δόσεων για την αγορά Α υλών, όταν αυτές αγοράζονται με συμφωνία αναβαλλόμενου διακανονισμού. Δηλαδή, όταν αντί μετρητοίς πληρώνονται σε δόσεις αλλά με υψηλότερο τίμημα, η διαφορά της αξίας για τη διευκόλυνση των δόσεων καταχωρείται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

Ως *Τεχνικές Αποτίμησης του Κόστους* χρησιμοποιούνται οι ακόλουθες δύο:

- *Πρότυπο Κόστος* (standard cost): λαμβάνει υπόψη τα πρότυπα κόστη μετατροπής και τις πρότυπες τιμές για τις Α ύλες.
- *Λιανικών Τιμών Πώλησης* (retail cost): το κόστος κτήσης προσδιορίζεται με τη μείωση της αξίας των πωλήσεων κατά το ποσοστό του μικτού κέρδους (εφαρμόζεται κυρίως σε εταιρείες ειδών λιανικής πώλησης με μεγάλο αριθμό ειδών).

Το Πρότυπο προβλέπει τις ακόλουθες *Μεθόδους Κοστολόγησης*:

- *Μέθοδος Εξατομικευμένου Κόστους*: εφαρμόζεται σε αποθέματα τα οποία έχουν παραχθεί και προορίζονται για συγκεκριμένα έργα και δεν μπορεί να αντικατασταθεί το ένα από το άλλο.
- *Μέθοδος FIFO (First in First out)*: το κόστος μενόντων προέρχεται κυρίως από τις πιο πρόσφατες αγορές και παραγωγές, εφ' όσον οι πρώτες αγορές και παραγωγές πωλούνται και πρώτες. Χρησιμοποιείται ως επί το πλείστον σε εταιρείες με προϊόντα που έχουν ημερομηνία λήξης ή αυτοκινητοβιομηχανίες με σειρά παραγωγής.

- *Μέθοδος του Μέσου Σταθμικού (Weighted Average)*: το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος της ποσότητας και της αξίας κατά την αρχή της περιόδου και των αντίστοιχων αγορών ή παραγωγών κατά τη διάρκεια της περιόδου (μηνιαία, τριμηνιαία, ετήσια).

Το Πρότυπο επιτρέπει τη χρήση περισσότερων από μία μεθόδων σε μία εταιρεία (ανάλογα με το είδος των αποθεμάτων της), δεν επιτρέπει όμως τη χρήση της μεθόδου LIFO (Last in First out).

### **3.2 Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία**

*Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία* (Net Realisable Value) είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης μέσα στα πλαίσια της συνήθους εμπορικής δραστηριότητας μιας επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης της παραγωγικής εργασίας (δαπάνες για να επαναφέρουμε το προϊόν σε εμπορεύσιμη κατάσταση) και μείον το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση. Όπως για παράδειγμα όταν έχουμε ένα πακέτο ζυμαρικά και προκειμένου να τα πωλήσουμε, προσφέρουμε μαζί και μία σάλτσα. Σε αυτή την περίπτωση η Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία του πακέτου ζυμαρικών είναι η Τιμή Πώλησης του Πακέτου – Το κόστος πακεταρίσματος μαζί με τη σάλτσα – Το κόστος της Σάλτσας.

Όπως προαναφέρθηκε στην εισαγωγή του Προτύπου, τα Αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος Χαμηλότερη τιμή μεταξύ Κόστους Κτήσης και Καθαρής Ρευστοποιήσιμης Αξίας. Η Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία πρέπει να αξιολογείται τουλάχιστον μία φορά το χρόνο προκειμένου να λαμβάνονται υπόψη οι δυναμικές συνθήκες της αγοράς. Υπάρχει βεβαίως και η πιθανότητα να συμβεί αναστροφή της μείωσης της αξίας, ανάλογα με τις συνθήκες.

Σύμφωνα με την Αρχή Αυτοτέλειας των χρήσεων, όταν τα αποθέματα πωληθούν, η λογιστική τους αξία διαγράφεται (μέσα από το κόστος πωληθέντων) στα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία αναγνωρίζεται και το έσοδο από την πώληση του αποθέματος. Με το θέμα της αναγνώρισης των εσόδων ασχολείται το ΔΛΠ\_18, υπάρχουν όμως περιπτώσεις που δεν είναι αμέσως εμφανές σε ποιον ανήκει ένα απόθεμα. Για παράδειγμα, όταν υπάρχει το δικαίωμα της επιστροφής των προϊόντων από τον αντιπρόσωπο, εντός προκαθορισμένου χρονικού διαστήματος. Εκείνος που οφείλει να αναγνωρίσει το απόθεμα ως δικό του, είναι

εκείνος ο οποίος αναλαμβάνει τους κινδύνους και τα οφέλη (risks and rewards) του αποθέματος.

### **3.3 Γνωστοποιήσεις (Disclosures)**

Στην παράγραφο των Λογιστικών Αρχών η εταιρεία αναφέρει τις Τεχνικές Αποτίμησης του κόστους και τις Μεθόδους Κοστολόγησης που ακολούθησε. Στον Ισολογισμό παρουσιάζει αναλυτικά (Α ύλες, έτοιμα, ημικατεργασμένα, προκαταβολές αγορών, εμπορίας) τα αποθέματα στην αντίστοιχη λογιστική τους αξία και την αξία του αποθέματος που έχει δεσμευτεί ως εγγύηση για υποχρεώσεις. Στην κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσης παρουσιάζονται τα πωληθέντα αποθέματα (ως κόστος πωληθέντων), το ποσό της απομείωσης του αποθέματος (write down on stock), την αναστροφή της απομείωσης που καταχωρείται ως έσοδο (reversal of write down) και στις Σημειώσεις τα γεγονότα που οδήγησαν στην απομείωση της αξίας ή στην αναστροφή της απομείωσης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΔΛΠ\_7 ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ (IAS\_7 CASH FLOW STATEMENTS)

Σκοπός του ΔΛΠ\_7 είναι να παράσχει πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τις μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και κατ' επέκταση τις δυνατότητες μιας επιχείρησης να δημιουργεί ρευστότητα. Η κατάσταση Ταμειακών Ροών είναι αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων, δεδομένου ότι παρέχει τη δυνατότητα στους χρήστες να αξιολογήσουν τη σχέση μεταξύ κερδοφορίας και καθαρής διακίνησης μετρητών μιας επιχείρησης.

Οι ταμειακές ροές μιας εταιρείας ταξινομούνται και παρουσιάζονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- *Ταμειακές ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες:* είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων μιας επιχείρησης (εισπράξεις απαιτήσεων από πωλήσεις προϊόντων, πληρωμές προμηθευτών Ά υλών, πληρωμές ενοικίων για μηχανήματα ή αυτοκίνητα, πληρωμές πάσης φύσεως φόρων).
- *Ταμειακές ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες:* είναι η απόκτηση ή εκποίηση μακροπροθέσμων περιουσιακών στοιχείων ή επενδύσεων, τα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα (π.χ. αγορά – πώληση παγίων, είσπραξη τόκων).
- *Ταμειακές ροές από Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες:* είναι οι δραστηριότητες που αφορούν αλλαγές που επηρεάζουν το μετοχικό κεφάλαιο, τα αποθεματικά και τις δανειοδοτήσεις μιας επιχείρησης (αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, τραπεζικός δανεισμός).

*Ταμειακά Ισοδύναμα* είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε ταμειακά διαθέσιμα και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους. Ταμειακά ισοδύναμα κατέχει μια επιχείρηση για την αντιμετώπιση των βραχυχρόνιων αναγκών της και όχι για επενδυτικούς σκοπούς, όπως είναι οι αλληλόχρεοι λογαριασμοί και οι λογαριασμοί υπερανάληψης (overdraft).

Τα *Ταμειακά Διαθέσιμα* είναι το σύνολο των μετρητών και των καταθέσεων της εταιρείας, τα οποία μπορούν να εκταμιευτούν άμεσα.

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών παρουσιάζεται με δύο τρόπους, την Άμεση και την Έμμεση μέθοδο.

*Άμεση Μέθοδος:* Παρουσιάζει τις μικτές εισπράξεις και τις μικτές πληρωμές

*Έμμεση Μέθοδος:* Παρουσιάζει τα καθαρά αποτελέσματα λειτουργίας με τακτοποίηση ως προς τα ποσά που δεν αφορούν διακίνηση μετρητών (π.χ. αποσβέσεις παγίων) και έσοδα-έξοδα επενδυτικών ή χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων.

Η μόνη διαφορά της Άμεσης από την Έμμεση μέθοδο είναι ο τρόπος παρουσίασης των ροών από Λειτουργικές δραστηριότητες. Οι περισσότερες επιχειρήσεις πάντως εφαρμόζουν την Έμμεση μέθοδο.

Η δομή της κατάστασης ταμειακών ροών με την *Έμμεση μέθοδο*, είναι η ακόλουθη:

A) από *Λειτουργικές Δραστηριότητες:*

- Καθαρά Κέρδη / Ζημιές προ Φόρων
- Μη Ταμειακά έξοδα (όπως αποσβέσεις, διάφορες προβλέψεις)
- Μεταβολές στοιχείων του Κεφαλαίου Κίνησης (του Αποθέματος, των Απαιτήσεων)
- Καταβληθέντες Τόκοι
- Καταβληθέντες Φόροι

B) από *Επενδυτικές Δραστηριότητες:*

- Πληρωμές για αγορά Ενσώματων ή Άυλων Παγίων και άλλων Μακροπρόθεσμων Απαιτήσεων (συμμετοχών, χρεογράφων, δανείων σε τρίτους)
- Εισπράξεις από Πωλήσεις Ενσώματων ή Άυλων Παγίων και άλλων Μακροπρόθεσμων απαιτήσεων
- Εισπράξεις από τόκους, μερίσματα και συμμετοχές.

Γ) από *Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες:*

- Αγορά ή πώληση ιδίων μετοχών
- Πληρωμές μερισμάτων κοινών και προνομιούχων μετοχών
- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση Ομολόγων, Δανείων, Γραμματίων
- Εκταμιεύσεις για Αποπληρωμή Δανείων
- Μεταβολές των υποχρεώσεων από Χρηματοοικονομική Μίσθωση (χρεολύσια)
- Είσπραξη επιχορήγησης

Οι δαπάνες παρουσιάζονται στην κατάσταση Ταμειακών Ροών με πρόσημο αντίθετο από εκείνο που έχουν στην κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσης. Για τα στοιχεία του Ισολογισμού ισχύει ότι η μεταβολή των στοιχείων του Ενεργητικού παρουσιάζεται με αντίθετο της μεταβολής πρόσημο, ενώ για τα στοιχεία του Παθητικού η μεταβολή παρουσιάζεται με το ίδιο πρόσημο.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑΣ

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΔΛΠ\_8 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ

### (IAS\_8 ACCOUNTING POLICIES, CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATES AND ERRORS)

Σκοπός του ΔΛΠ\_8 είναι να περιγράψει τα κριτήρια για την επιλογή των λογιστικών αρχών και να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό όταν απαιτείται αλλαγή σε λογιστικές αρχές, σε λογιστικές εκτιμήσεις ή για τη διόρθωση λαθών. Στα κυριότερα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων εντάσσεται η συγκρισιμότητα στο πέρας του χρόνου και ανάμεσα στις παρεμφερούς αντικειμένου επιχειρήσεις. Το ΔΛΠ\_8 διασφαλίζει -όσο το δυνατό- στους χρήστες, τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.

#### 5.1 Λογιστικές Αρχές (Accounting Policies)

*Λογιστικές Αρχές* είναι το σύνολο των νόμων, των θεμελιωδών αρχών, των πρακτικών εφαρμογών και των κανόνων που εφαρμόζει μία επιχείρηση, κατά την ετοιμασία και παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων. Για παράδειγμα, η επιλογή μιας εταιρείας να εφαρμόζει τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού ή της FIFO για τον υπολογισμό του αποθέματός της είναι μία Λογιστική Αρχή.

Προκειμένου το ΔΣ μιας εταιρείας να επιλέξει Λογιστικές Αρχές, οφείλει να λάβει υπόψη του τα Πρότυπα και τις Ερμηνευτικές Εγκυκλίους, τις γενικές αρχές που αναφέρονται στο Πλαίσιο και τις Αρχές που ακολουθεί ο κλάδος στον οποίο ανήκει η εταιρεία. Εφ' όσον η εταιρεία επιλέξει τις Λογιστικές αρχές της, πρέπει να τις εφαρμόζει με συνέπεια σε παρόμοια γεγονότα-συναλλαγές. Όταν όμως χρειασθεί μπορεί να αλλάξει Λογιστική Αρχή υπό κάποιες προϋποθέσεις.

Λογιστική Αρχή αλλάζει μία εταιρεία όταν:

- Το απαιτήσει κάποιο νέο Πρότυπο ή Ερμηνεία (Υποχρεωτική Μεταβολή) ή
- Θεωρηθεί πως θα έχει σαν αποτέλεσμα οι οικονομικές της καταστάσεις να είναι πιο αξιόπιστες (Εκούσια Μεταβολή).



Στην περίπτωση του νέου Προτύπου ή Ερμηνείας, η μεταβολή γίνεται ακολουθώντας τις μεταβατικές διατάξεις του προτύπου, ενώ στην περίπτωση της εκούσιας μεταβολής αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά από την αρχή της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Με την αναδρομική εφαρμογή γίνεται συγκρίσιμη η παρούσα χρήση με τις παρελθούσες χρήσεις. Εάν δεν είναι πρακτικά δυνατό να εφαρμοσθεί από την ημερομηνία έναρξης της δραστηριότητας της επιχείρησης, τότε επιτρέπεται η εφαρμογή της από τη χρήση που είναι εφικτό να γίνει και στις μετέπειτα χρήσεις.

Η εταιρεία είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιήσει τους λόγους που την οδήγησαν στη μεταβολή της λογιστικής αρχής, το ποσό της αναπροσαρμογής για κάθε ξεχωριστό στοιχείο που επηρεάζεται σε κάθε παρουσιαζόμενη χρήση, καθώς και τα ποσά αναπροσαρμογής για τις χρήσεις που δεν παρουσιάζονται.

## **5.2 Λογιστικές Εκτιμήσεις (Accounting Estimates)**

*Λογιστικές εκτιμήσεις* είναι εκτιμήσεις της εταιρείας σχετικά με ορισμένα στοιχεία του Ισολογισμού της, όπως είναι η Ωφέλιμη Ζωή των παγίων της, ή η Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία των Αποθεμάτων της. Μεταβολή στις Λογιστικές Εκτιμήσεις θεωρείται η διόρθωση / προσαρμογή της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων σύμφωνα με τις σημερινές συνθήκες και τα αναμενόμενα μελλοντικά οφέλη.

Η μεταβολή μιας Λογιστικής Εκτίμησης εφαρμόζεται μόνο στην τρέχουσα χρήση και στις μελλοντικές, σε αντίθεση με τη μεταβολή της Λογιστικής Αρχής που εφαρμόζεται και αναδρομικά στο παρελθόν.

Γνωστοποιούνται το είδος και το ποσό της μεταβολής της εκτίμησης, η οποία έχει επιδράσει την τρέχουσα περίοδο ή αναμένεται να επιδράσει τις επόμενες χρήσεις. Ακόμα και εάν δεν είναι δυνατό να υπολογισθεί η επίδραση, η εταιρεία οφείλει να το αναφέρει στις Σημειώσεις.

## **5.3 Λογιστικά Λάθη (Errors)**

*Λογιστικά Λάθη* είναι οι εσφαλμένες διατυπώσεις στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, όπως αριθμητικά λάθη, παραβλέψεις, λάθη στην εφαρμογή λογιστικών αρχών και εσφαλμένη παρουσίαση των γεγονότων.

Τα Λογιστικά Λάθη προηγούμενων περιόδων διορθώνονται *αναδρομικά* (όπως και στις λογιστικές αρχές), στην πρώτη έκδοση των οικονομικών καταστάσεων, αμέσως μετά την ανακάλυψή τους. Σαν αποτέλεσμα οι οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου παρουσιάζονται έως σαν το λάθος να έχει διορθωθεί την περίοδο που είχε αρχικά συμβεί. Παρόλα αυτά η εταιρεία δεν είναι υποχρεωμένη να επανεκδώσει τις διορθωμένες καταστάσεις των προηγούμενων χρήσεων. Εάν το λάθος έχει συμβεί πριν από την πιο πρόσφατη χρήση που θα παρουσιασθούν οι καταστάσεις, τότε τα αρχικά υπόλοιπα των στοιχείων του ισολογισμού αναπροσαρμόζονται για την πιο πρόσφατη χρήση στην οποία γίνεται αναφορά.

Σε κάθε διόρθωση Λάθους, γνωστοποιούνται η φύση του λάθους και το ποσό της αναπροσαρμογής για κάθε στοιχείο που επηρεάζεται και για κάθε προηγούμενη χρήση.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΔΛΠ\_10 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

### (IAS\_10 EVENTS AFTER THE BALANCE SHEET DATE)

Σκοπός του ΔΛΠ\_10 είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία εγκρίνονται προς έκδοση οι οικονομικές καταστάσεις. Ειδικότερα, καθορίζει πότε μια εταιρεία πρέπει να αναπροσαρμόσει τις καταστάσεις της και πότε πρέπει απλώς να γνωστοποιήσει τα γεγονότα.

Οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα «κλείνουν» συνήθως ετήσιους Ισολογισμούς με 31 Δεκεμβρίου, ενώ το ΔΣ εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις 20 ημέρες πριν από την Γενική Συνέλευση των μετόχων την επόμενη χρονιά. Μεταξύ αυτών των δύο ημερομηνιών, ενδέχεται να συμβούν διάφορα γεγονότα που να επηρεάζουν τις καταστάσεις της εταιρείας, ακόμα και για τη χρήση για την οποία ο Ισολογισμός έχει θεωρητικά «κλείσει», αυτά ονομάζονται *γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού* (post balance sheet events).

Τα γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

α) *Διορθωτικά Γεγονότα* (adjusting events), είναι γεγονότα που υποδεικνύουν το αποτέλεσμα μίας αβέβαιης συνθήκης που προϋπήρχε της ημερομηνίας ισολογισμού, π.χ. η τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου για μια υπόθεση υποχρέωσης ή απαίτησης της εταιρείας. Η πτώχευση ενός πελάτη είναι ενδεικτική πως η ζημιά προϋπήρχε της ημερομηνίας ισολογισμού και απλώς επιβεβαιώθηκε αργότερα.

β) *Μη Διορθωτικά Γεγονότα* (Non adjusting events), είναι γεγονότα που αφορούν συνθήκες που δημιουργήθηκαν μετά την ημερομηνία ισολογισμού, π.χ. η καταστροφή μιας παραγωγικής μονάδας από φωτιά, ή η σημαντική μείωση της συναλλαγματικής ισοτιμίας μιας εξαγωγικής επιχείρησης.

Όταν πρόκειται για Διορθωτικά Γεγονότα η απλή γνωστοποίησή τους δεν είναι αρκετή, η εταιρεία οφείλει να προσαρμόσει τα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις της επιβαρύνοντας ή ωφελώντας τα αποτελέσματα της χρήσεως, την οποία αφορά ο προς έγκριση ισολογισμός. Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να αναφερθεί πως τα διορθωτικά

γεγονότα δεν πρέπει να συγχέονται με τις προβλέψεις. Οι προβλέψεις λογίζονται διαφορετικά από τα διορθωτικά γεγονότα και υπάρχει ξεχωριστό πρότυπο για αυτές, το ΔΛΠ\_37.

Στην περίπτωση των Μη Διορθωτικών Γεγονότων γνωστοποιείται το ίδιο το γεγονός (π.χ. η φωτιά στην παραγωγική μονάδα) και η πιθανή ζημιά ή το κέρδος από αυτό. Όταν δεν είναι δυνατή η εκτίμηση της ζημιάς ή του κέρδους, γνωστοποιείται το γεγονός ότι δεν μπορεί να εκτιμηθεί. Η μη γνωστοποίηση των Μη διορθωτικών γεγονότων έρχεται σε αντίθεση με την Σημαντικότητα και την Αξιοπιστία (ως ποιοτικά χαρακτηριστικά) των οικονομικών καταστάσεων, εφόσον μπορεί να επηρεαστεί η κρίση των χρηστών.

Όσον αφορά τα πληρωτέα μερίσματα προς τους μετόχους, αυτά που ανακοινώνονται πριν την ημερομηνία του ισολογισμού καταχωρούνται ως υποχρέωση και όσα ανακοινώνονται ή προτείνονται μετά, απλώς γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ\_1 πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων.

Το ΔΛΠ\_10 ορίζει ακόμη, πως μία εταιρεία που σκοπεύει να σταματήσει τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες μετά την ημερομηνία ισολογισμού, δεν επιτρέπεται να δημοσιεύσει καταστάσεις με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern). Το ίδιο ισχύει και όταν η οικονομική εικόνα της εταιρείας επιδεινωθεί σοβαρά μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, σε βαθμό που η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας να μην αποτελεί πλέον την κατάλληλη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων.

Στις γνωστοποιήσεις, εκτός των άλλων, η εταιρεία αναφέρει την ημερομηνία που εγκρίθηκαν οι προς έκδοση καταστάσεις και από ποιον, καθώς και εάν υπάρχει πιθανότητα να τροποποιηθούν οι καταστάσεις μετά την έκδοσή τους (π.χ. το ΔΣ προτείνει κάποιο μέρισμα ενώ η ΓΣ των μετόχων έχει το δικαίωμα να το διαφοροποιήσει).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΔΛΠ\_12 ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

### (IAS\_12 INCOME TAXES)

Σκοπός του ΔΛΠ\_12 είναι να περιγράψει τους κανόνες για την καταχώρηση και αποτίμηση της φορολογίας εισοδήματος των επιχειρήσεων. Ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε δύο κατηγορίες, στον τρέχοντα φόρο εισοδήματος και στον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος.

#### 7.1 Ορισμοί

*Λογιστικό κέρδος/ζημιά (Accounting profit/loss)* είναι το καθαρό κέρδος ή ζημιά μιας χρήσεως, πριν από την αφαίρεση της δαπάνης του φόρου.

*Φορολογητέο κέρδος/φορολογική ζημιά (Tax profit/Tax loss)* είναι το ποσό του κέρδους (ή ζημιάς) μιας χρήσεως, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις τοπικές φορολογικές αρχές και επί του οποίου είναι πληρωτέοι (ή επιστρεπτέοι) οι φόροι εισοδήματος.

*Τρέχων Φόρος (Current tax)* είναι το ποσό των πληρωτέων (ή επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος, που υπολογίζονται επί του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημιάς) μιας χρήσης.

*Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος (Deferred tax expense/income)* προκύπτει από τη χρονική διαφορά που παρατηρείται στη φορολόγηση ενός εσόδου ή στην έκπτωση ενός εξόδου ανάμεσα στο χρόνο της λογιστικής τους αναγνώρισης και του χρόνου της φορολογικής τους αναγνώρισης.

*Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (Deferred tax liability)* είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος που είναι πληρωτέο σε μελλοντικές περιόδους και προέρχεται από φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

*Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (Deferred tax asset)* είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος που είναι επιστρεπτέο σε μελλοντικές περιόδους και προέρχεται από εκπεστέες προσωρινές διαφορές (deductible temporary differences), μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.

*Δαπάνη φόρου/έσοδο φόρου* (Tax expense/tax income) είναι το συνολικό ποσό που προκύπτει από το άθροισμα του φόρου εισοδήματος λόγω της τρέχουσας χρήσης και της αναβαλλόμενης φορολογίας και πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

*Φορολογική βάση* (Tax base) ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης, είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το στοιχείο ή την υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς. Για παράδειγμα στο Παθητικό οι εταιρείες οφείλουν να παρουσιάζουν-σηματίζουν μία πρόβλεψη για την αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Αυτή η πρόβλεψη δεν γίνεται αποδεκτή από τον φορολογικό έλεγχο, γι' αυτό και αναμορφώνεται φορολογικά. Άρα η φορολογική βάση της υποχρέωσης ισούται με μηδέν.

*Προσωρινές διαφορές* (Temporary differences) είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης του Ισολογισμού και της φορολογικής του βάσης. Για παράδειγμα, όταν κατά τα ΔΛΠ αναπροσαρμόζεται η αξία ενός παγίου στοιχείου του ενεργητικού, ενώ η φορολογική νομοθεσία δεν δέχεται την αναπροσαρμογή. Ή και η αντίθετη περίπτωση της φορολογικής αναπροσαρμογής των παγίων (Ν.2065/1992) που δεν αποδέχονται τα ΔΛΠ, εφ' όσον δεν προέρχονται από ανεξάρτητο εκτιμητή.

*Φορολογητέες προσωρινές διαφορές* (Temporary taxable differences) προκύπτουν όταν για ένα στοιχείο του Ενεργητικού, η Λογιστική βάση είναι μεγαλύτερη από τη Φορολογική βάση και οδηγούν σε Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση. Όταν η Λογιστική βάση μιας υποχρέωσης είναι μικρότερη από τη Φορολογική, τότε δημιουργείται φορολογητέα προσωρινή διαφορά.

*Εκπεστέες προσωρινές διαφορές* (Temporary deductible differences) προκύπτουν όταν για ένα στοιχείο του Ενεργητικού η Λογιστική βάση είναι μικρότερη από τη Φορολογική βάση και οδηγούν σε Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση. Η απαίτηση αναγνωρίζεται εφ' όσον αναμένεται να υπάρξει επαρκές φορολογητέο εισόδημα το οποίο και θα συμψηφίσει.

## **7.2 Τρέχων Φόρος (Current tax)**

Ο πληρωτέος φόρος που αποδίδεται στις τοπικές φορολογικές αρχές, προκύπτει εφαρμόζοντας το συντελεστή φόρου στο φορολογητέο κέρδος που υπολογίζεται με βάση τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και όχι επί του λογιστικού αποτελέσματος.

Στην περίπτωση που ο τρέχων φόρος από την τρέχουσα ή προηγούμενες χρήσεις δεν εξοφληθεί, καταχωρείται ως υποχρέωση. Εάν το ποσό του φόρου που πληρώθηκε είναι μεγαλύτερο από το πληρωτέο, η διαφορά καταχωρείται ως απαίτηση.

### 7.3 Αναβαλλόμενος Φόρος (Deferred tax)

Η αναβαλλόμενη φορολογία οφείλεται στο γεγονός ότι στην Ελλάδα (όπως και σε πολλές άλλες χώρες) το λογιστικό κέρδος δεν ισούται με το φορολογητέο κέρδος. Οι διαφορές προκύπτουν, λόγω ότι οι φορολογικές αρχές χρησιμοποιούν διαφορετικούς κανόνες για τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους, από τις λογιστικές πρακτικές. Έτσι, συναλλαγές που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις μιας συγκεκριμένης χρήσης, μπορεί να μεταφέρονται φορολογικά σε μεταγενέστερες περιόδους.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα που οδηγεί σε αναβαλλόμενη φορολογία είναι οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού. Οι φορολογικές αρχές αποδέχονται τις αποσβέσεις αλλά συνδυαζόμενες με τους δικούς τους «φορολογικούς συντελεστές» και όχι με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου και την υπολειμματική του αξία, όπως προβλέπει το ΔΛΠ\_16. Οι διαφορές στην απόσβεση των παγίων ανάμεσα στη λογιστική απεικόνιση και στη φορολογική τους καταχώρηση, δημιουργεί διαφορετικό αποτέλεσμα στην ΚΛΑ.

Οι λογιστικές με τις φορολογικές διαφορές μπορούν να εντοπιστούν είτε στην ΚΛΑ, είτε στον Ισολογισμό. Η «Αρχή του Ισολογισμού» υπολογίζει την υποχρέωση (ή την απαίτηση) την οποία πρέπει η εταιρεία να καταχωρήσει στον Ισολογισμό της, εφαρμόζοντας το φορολογικό συντελεστή επί των προσωρινών διαφορών μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης και της φορολογικής του βάσης. Η «Αρχή της Κατάστασης Λογαριασμού Αποτελεσμάτων» αναγνωρίζει το ποσό της αναβαλλόμενης φορολογίας που δημιουργείται κατά τη διάρκεια της περιόδου. Το ΔΛΠ\_12 επιτρέπει την εφαρμογή μόνο της «Αρχής του Ισολογισμού» (Balance Sheet approach).

Στην ΚΛΑ παρουσιάζεται πρώτα το λογιστικό κέρδος πριν τη φορολογία, στη συνέχεια ο τρέχων φόρος έπειτα ο αναβαλλόμενος φόρος, ώστε να μείνει το κέρδος μετά από φόρους. Σε βάθος χρόνου η αναβαλλόμενη φορολογία αντιστρέφεται, με αποτέλεσμα το κέρδος μετά τη φορολογία να μην επηρεάζεται από προσωρινές διαφορές. Έτσι ο χρήστης των

οικονομικών καταστάσεων λαμβάνει πιο χρήσιμες πληροφορίες για τη σχέση μεταξύ κέρδους προ φόρων και κέρδους μετά από φόρους.

#### **7.4 Καταχώρηση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων/Απαιτήσεων**

##### **7.4.1 Καταχώρηση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων**

Όλες οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που δημιουργούνται από φορολογητέες προσωρινές διαφορές, καταχωρούνται στον Ισολογισμό, εκτός από αυτές που προέρχονται από τις εξής περιπτώσεις:

- από υπεραξία που δεν εκπίπτει φορολογικά και
- από αρχική καταχώρηση υπεραξίας
- από στοιχεία που δεν φορολογούνται, οπότε δεν αλλάζει το φορολογητέο κέρδος

##### **7.4.2 Καταχώρηση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων**

Όλες οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, που προέρχονται από εκπεστές προσωρινές διαφορές, καταχωρούνται στον Ισολογισμό. Ακόμη, καταχωρείται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση και για μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.

Οι προαναφερθείσες περιπτώσεις αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, καταχωρούνται υπό την προϋπόθεση πως αναμένεται μελλοντικά επαρκές φορολογητέο κέρδος για να συμψηφίσουν. Σε περίπτωση που αναμένονται μελλοντικές ζημιές, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις διαγράφονται κατά το ποσό που δεν θα μπορέσουν να αντισταθμίσουν, γι' αυτό και θα πρέπει να επανεξετάζονται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού. Πρόκειται για μια ακόμη εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας.

Η αναβαλλόμενη φορολογία αποτιμάται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί ή να επιστραφεί, με βάση τη νομοθεσία και τους συντελεστές που ισχύουν κατά την ημερομηνία ισολογισμού. Ο φορολογικός συντελεστής που θα χρησιμοποιηθεί είναι ο συντελεστής που αναμένεται να ισχύει κατά την περίοδο που ένα περιουσιακό στοιχείο πραγματοποιείται ή



μια υποχρέωση διακανονίζεται. Ιδιαίτερη προσοχή χρειάζεται όταν αναμένεται να αλλάξει στις επόμενες χρήσεις ο φορολογικός συντελεστής. Σημειωτέον πως ο αναβαλλόμενος φόρος δεν προεξοφλείται.

### **7.5 Λογιστικός χειρισμός της μεταβολής του υπολοίπου της αναβαλλόμενης φορολογίας**

Ο υπολογισμός της αναβαλλόμενης φορολογίας γίνεται σωρευτικά σε ετήσια βάση. Η αναβαλλόμενη φορολογία πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο ή έξοδο στην ΚΛΑ και να συμπεριλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημιά της περιόδου, εκτός και εάν αφορά στοιχείο το οποίο χρεώθηκε ή πιστώθηκε απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια, οπότε και η αναβαλλόμενη φορολογία χρεώνεται ή πιστώνεται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια. Για παράδειγμα, η αναπροσαρμογή κατά τα ΔΛΠ ενός πάγιου στοιχείου πιστώνει ή χρεώνει το αποθεματικό αναπροσαρμογής στα ίδια κεφάλαια. Τότε και η αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογία λογίζεται στα ίδια κεφάλαια.

### **7.6 Γνωστοποιήσεις**

Οι φορολογικές υποχρεώσεις-απαιτήσεις πρέπει να παρουσιάζονται στον ισολογισμό ξεχωριστά από τις υπόλοιπες υποχρεώσεις-απαιτήσεις και να διακρίνονται στις τρέχουσες και στις αναβαλλόμενες.

Η επιχείρηση μπορεί να συμψηφίσει τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις με τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις εφ' όσον προτίθεται να τις διακανονίσει συμψηφιστικά, ή να εισπράξει την απαίτηση και να διακανονίσει την υποχρέωση.

Η επιχείρηση μπορεί να συμψηφίσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις με τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, εφ' όσον ο σχετικός φόρος εισοδήματος εισπράττεται από την ίδια φορολογική αρχή και σχετίζονται με την ίδια φορολογητέα εταιρεία.

Οι δαπάνες για τους τρέχοντες και αναβαλλόμενους φόρους παρουσιάζονται στην ΚΛΑ, σε συνέχεια των κερδών προ φόρων. Τα κύρια στοιχεία της δαπάνης φόρου δημοσιεύονται με την ακόλουθη σειρά:

- Τρέχων Φόρος
- Αναπροσαρμογές προηγούμενων ετών
- Αναβαλλόμενος φόρος
- Αναβαλλόμενος φόρος δημιουργούμενος από αλλαγή φορολογικών συντελεστών
- Αναβαλλόμενη φορολογία ως αποτέλεσμα αλλαγής λογιστικής αρχής ή λάθους

Όταν χρεώνονται ή πιστώνονται ποσά φορολογίας στα ίδια κεφάλαια, η εταιρεία οφείλει να τα γνωστοποιήσει.

Στην περίπτωση που η εταιρεία δεν καταχωρεί στον Ισολογισμό της φορολογική απαίτηση, οφείλει να γνωστοποιήσει τα σχετικά ποσά των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, των αχρησιμοποίητων ζημιών και των αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΔΛΠ\_14 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ (IAS\_14 SEGMENT REPORTING)**

Οι ευκαιρίες για ανάπτυξη, οι μελλοντικές προσδοκίες και οι κίνδυνοι των επενδύσεων και των συναλλαγών, ενδέχεται να διαφέρουν ανάμεσα στους γεωγραφικούς ή τους επιχειρηματικούς τομείς, οπότε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων χρειάζονται πληροφορίες κατά τομέα. Με αυτές τις πληροφορίες, οι χρήστες δύνανται να κατανοήσουν καλύτερα την απόδοση μιας εταιρείας και να εκτιμήσουν τους κινδύνους και τα οφέλη της.

Σκοπός του ΔΛΠ\_14 είναι να καθορίσει τις αρχές για την παροχή οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα προϊόντων ή υπηρεσιών που παράγει μία εταιρεία, καθώς και τις διάφορες γεωγραφικές περιοχές στις οποίες δραστηριοποιείται. Το πρότυπο εφαρμόζεται υποχρεωτικά σε εταιρείες των οποίων οι μετοχές ή χρεόγραφα διαπραγματεύονται σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, ενώ για τις υπόλοιπες εταιρείες είναι στη δική τους κρίση η εφαρμογή ή μη. Όταν οι καταστάσεις μιας μητρικής εταιρείας δημοσιεύονται μαζί με τις καταστάσεις του ομίλου, το πρότυπο εφαρμόζεται μόνο για τις ενοποιημένες. Το πρότυπο αφορά μόνο γνωστοποιήσεις και δεν ασχολείται με θέματα αποτίμησης ή καταχώρησης.

Η παροχή πληροφοριών γίνεται ανά Επιχειρηματικό και ανά Γεωγραφικό τομέα, όπου ανάλογα με την πληροφόρηση καλείται Πρωτεύων (παρέχονται περισσότερες πληροφορίες) ή Δευτερεύων τομέας (παρέχονται λιγότερες πληροφορίες).

Ο *Επιχειρηματικός Τομέας* (Business segment) είναι ένα ευδιάκριτο τμήμα μιας επιχείρησης που ασχολείται με ένα εξατομικευμένο προϊόν ή μια υπηρεσία ή μιας ομάδας αυτών και που υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις οι οποίες διαφέρουν από άλλους επιχειρηματικούς τομείς (π.χ. ο όμιλος της Marfin με τα μαιευτήρια, τον κλάδο τροφίμων, τον τραπεζικό κλάδο κ.α.). Τα κριτήρια για το διαχωρισμό των προϊόντων ή υπηρεσιών ανάμεσα στους επιχειρηματικούς τομείς γίνεται ανάλογα με:

- το είδος τις (π.χ. παραγόμενα – εμπορίας)
- την παραγωγική διαδικασία (π.χ. συνεχής παραγωγή – παραγωγή με στάδια ωρίμανσης)
- το δίκτυο πώλησης – διανομής (πόρτα-πόρτα – μέσω διαδικτύου)

Ο *Γεωγραφικός Τομέας* (Geographical segment) είναι ένα ευδιάκριτο τμήμα μιας επιχείρησης που ασχολείται με προϊόντα ή υπηρεσίες σε ένα συγκεκριμένο οικονομικό-πολιτικό περιβάλλον και που υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις οι οποίες διαφέρουν από άλλες που λειτουργούν σε διαφορετικά οικονομικά περιβάλλοντα (π.χ. η εταιρεία του Τιτάνα με δραστηριότητα και στην Αμερική). Τα κριτήρια για το διαχωρισμό των προϊόντων ή υπηρεσιών ανάμεσα στους γεωγραφικούς τομείς (με βάση τη γεωγραφική θέση είτε των πελατών, είτε των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας π.χ. εργοστάσια, αποθήκες κ.α.) γίνεται ανάλογα με:

- τις οικονομικές – πολιτικές συνθήκες (π.χ. δραστηριότητα σε χώρες της Αφρικής)
- τους γεωπολιτικούς κινδύνους (π.χ. δραστηριότητα στη Μέση Ανατολή)
- τους συναλλαγματικούς κινδύνους (π.χ. μεταξύ ευρώ και δολαρίου)
- τις συνθήκες σε εργασιακά θέματα (π.χ. πιθανές απεργίες εργαζομένων)

Μία επιχείρηση πρέπει να κρίνει ποιον από τους δύο τύπους παρουσίασης (επιχειρηματικό ή γεωγραφικό) θεωρεί ως πιο σημαντικό, και κατ' επέκταση πρωτεύων και δευτερεύων. Σύμφωνα με το πρότυπο, η βάση για την επιλογή του πρωτεύοντος τομέα είναι η κύρια πηγή και φύση των επιχειρηματικών κινδύνων και αποδόσεων. Συνήθως, το σύστημα εσωτερικής πληροφόρησης μιας επιχείρησης είναι διαμορφωμένο με τέτοιο τρόπο, ώστε να δύναται η διοίκηση να ελέγχει τα αποτελέσματα της εταιρείας, είτε κατά προϊόν, είτε κατά γεωγραφικό τομέα, ανάλογα με το ποιος τομέας αποτελεί την κύρια πηγή και φύση των επιχειρηματικών κινδύνων και αποδόσεων.

Σημειώνεται πως το ΔΛΠ\_14 είναι το μοναδικό πρότυπο που προβλέπει όρια σπουδαιότητας (ποσοτικά κριτήρια). Προκειμένου να αναγνωρισθεί ένας τομέας (επιχειρηματικός ή γεωγραφικός) και να παρουσιασθεί ξεχωριστά, πρέπει να πληρούνται οι συνθήκες:

α) η πλειονότητα των εσόδων του να προέρχεται από πωλήσεις σε «εξωτερικούς» (εκτός του ιδίου ομίλου) πελάτες και

β) να ισχύει ένα από τα ακόλουθα:

- τα έσοδα του τομέα από πωλήσεις σε «εξωτερικούς» πελάτες είναι τουλάχιστον το 10% του συνόλου των εσόδων (εσωτερικών και εξωτερικών) όλων των τομέων, ή
- τα στοιχεία του ενεργητικού του τομέα είναι τουλάχιστον το 10% του συνολικού ενεργητικού, ή

- το αποτέλεσμα του τομέα, κέρδος ή ζημιά, είναι τουλάχιστον το 10% του συνολικού αποτελέσματος όλων μαζί των κερδοφόρων τομέων ή όλων μαζί των ζημιογόνων τομέων (ανάλογα με το ποιο είναι το μεγαλύτερο σε απόλυτο ποσό)

Εάν το συνολικό έσοδο των τομέων που παρουσιάζονται (προερχόμενο μόνο από εξωτερικούς πελάτες), είναι μικρότερο από το 75% του συνόλου των εσόδων της εταιρείας τότε η αναλυτική αναφορά θα πρέπει να επεκταθεί και σε άλλους τομείς (είτε μεμονωμένους είτε σε συνδυασμό) ανεξάρτητα του 10%, ώστε να καλυφθεί τουλάχιστον το 75%. Όταν ένας τομέας παρουσιασθεί ξεχωριστά έστω και για μία μόνο φορά, τότε θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά ακόμα και εάν δεν πληροί το κριτήριο του 10%.

Για τον κάθε ένα Πρωτεύοντα Τομέα θα πρέπει να παρέχονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

- Έσοδα από πωλήσεις σε «εξωτερικούς» πελάτες και σε πελάτες του ομίλου (δεν περιλαμβάνονται έσοδα από τόκους ή μερίσματα)
- Έσοδα από συναλλαγές με άλλους τομείς
- Λειτουργικά έξοδα (δεν περιλαμβάνονται χρηματοοικονομικά έξοδα, ζημιές από πώληση επενδύσεων, φόρους εισοδήματος και γενικά έξοδα διοίκησης)
- Αποτελέσματα (έσοδα τομέα-έξοδα τομέα) κέρδος-ζημιά
- Αποσβέσεις ή προβλέψεις για την απομείωση περιουσιακών στοιχείων
- Περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται άμεσα από τον τομέα όπως κυκλοφορούντα, ενσώματα, άυλα, στοιχεία με χρηματοδοτική μίσθωση ΔΛΠ\_17 και υπεραξία. Δεν περιλαμβάνονται στοιχεία χρησιμοποιούμενα για γενικούς σκοπούς
- Λειτουργικές υποχρεώσεις του τομέα (δεν περιλαμβάνονται δάνεια, φόροι εισοδήματος, υποχρεώσεις σχετικές με στοιχεία από χρηματοδοτικές μισθώσεις)
- Μεριδίο καθαρού κέρδους από διάφορες επενδύσεις και συνδεδεμένες επιχειρήσεις
- Αναμόρφωση των συγκριτικών πληροφοριών όταν αλλάζουν οι λογιστικές αρχές

Για τον κάθε ένα Δευτερεύοντα Τομέα αρκούν οι ακόλουθες πληροφορίες:

- Έσοδα από πωλήσεις σε «εξωτερικούς» πελάτες
- Συνοπτικά λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία
- Κόστος απόκτησης των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων

Στοιχεία των ταμειακών ροών μπορούν να παρουσιασθούν ανά τομέα, χωρίς να είναι υποχρεωτικό από το πρότυπο.

Σημειωτέον πως το ΔΛΠ\_14 αναμένεται να αντικατασταθεί από το ΔΠΧΠ\_8 από 1.1.2009.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΔΛΠ\_16 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ

### (IAS\_16 PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT)

Το πρότυπο περιγράφει τους λογιστικούς χειρισμούς και τις γνωστοποιήσεις μιας επιχείρησης, η οποία κατέχει ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Δεν εφαρμόζεται σε πάγια που χαρακτηρίζονται ως «Διαθέσιμα προς Πώληση», δεδομένου πως με αυτά τα πάγια ασχολείται το ΔΠΧΠ\_5 «Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία που κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Εργασίες». Ακόμη, δεν εφαρμόζεται στα Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία καλύπτονται από το ΔΛΠ\_41 «Γεωργία».

#### 9.1 Ορισμοί

*Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία* (property, plant and equipment) είναι φυσικά στοιχεία του Ενεργητικού, τα οποία προορίζονται για χρήση στην παραγωγή ή στη διάθεση αγαθών ή υπηρεσιών ή για σκοπούς ενοικίασης και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία περίοδο. Ο χαρακτηρισμός τους ως Πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι ανεξάρτητος από το ύψος του κόστους κτήσης τους.

*Απόσβεση* (Depreciation) είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

*Αποσβεστέο ποσό* (Depreciable amount) είναι το κόστος του παγίου (που δεν ισούται πάντα με το κόστος κτήσης του) μειωμένο κατά την Καθαρή Παρούσα Αξία της υπολειμματικής αξίας του παγίου. Για παράδειγμα, εάν ένα πάγιο έχει κόστος 20.000Ευρώ και η ΚΠΑ της υπολειμματικής αξίας του είναι 2.000Ευρώ, το αποσβεστέο ποσό του ισούται με 18.000Ευρώ και επί αυτών των 18.000 θα υπολογίζονται αποσβέσεις.

*Κόστος Κτήσης* (Acquisition value) είναι τα μετρητά ή τα ισοδύναμα μετρητά που πληρώθηκαν για την απόκτηση ή την κατασκευή του παγίου.

*Δίκαιη Αξία* (Fair value) είναι το ποσό που είναι διατεθειμένοι να αποδεχθούν από κοινού ο πωλητής και ο αγοραστής προκειμένου να αποκτήσει το πάγιο στοιχείο. Απαραίτητη προϋπόθεση, ο πωλητής και ο αγοραστής να έχουν πολύ καλή γνώση του αντικειμένου και να ενεργούν οικειοθελώς μία καθαρά εμπορική συναλλαγή σε μία ελεύθερη αγορά.

*Υπολειμματική Αξία* (Residual Value) είναι το ποσό που αναμένεται να εισπραχθεί από την πώληση του στοιχείου, αφού αφαιρεθούν τα σχετικά έξοδα της πώλησής του, εάν η πώληση γινόταν σήμερα και το στοιχείο ήταν σε ηλικία και με χαρακτηριστικά που αναμένεται να έχει στη λήξη της ωφέλιμης ζωής του (δηλαδή ως ΚΠΑ).

*Ωφέλιμη Ζωή* (Useful life) είναι η περίοδος εντός της οποίας, η εταιρεία αναμένει να έχει ταμειακές εισροές από τη χρήση του στοιχείου.

*Λογιστική Αξία* (Carrying amount) είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται μειωμένο κατά τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις συσσωρευμένες ζημιές απομείωσης.

*Ανακτήσιμο Ποσό* (Recoverable amount) είναι το υψηλότερο ποσό μεταξύ της δίκαιης αξίας μειωμένης κατά τα έξοδα πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου.

*Ζημιά Απομείωσης* (Impairment loss) είναι το ποσό με το οποίο η λογιστική αξία ξεπερνά το ανακτήσιμο ποσό.

## **9.2 Καταχώρηση Ενσώματων Πάγιων Στοιχείων του Ενεργητικού**

Για την αναγνώριση και καταχώρηση ενός πάγιου στοιχείου του ενεργητικού, πρέπει η επιχείρηση να αναμένει από αυτό να της αποδώσει μελλοντικά οφέλη και να μπορεί να προσδιορίσει το κόστος του αξιόπιστα.

### **9.2.1 Αρχική Αποτίμηση στο Κόστος Κτήσης (Initial Measurement at Cost)**

Σύμφωνα με την Αρχική Αποτίμηση σε κόστος, το πάγιο αποτιμάται στην τιμή αγοράς (συμβολαιογραφική ή τιμολογιακή αξία μετά τις όποιες εκπτώσεις) περιλαμβανομένων δασμών εισαγωγής και μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς.

Εκτός από τα προαναφερθέντα κόστη, το πάγιο επιβαρύνεται και με οποιεσδήποτε άμεσες δαπάνες προκειμένου να καταστεί το πάγιο έτοιμο προς λειτουργία. Τέτοιες δαπάνες είναι:

- Το κόστος διαμόρφωσης του περιβάλλοντος χώρου (υπηρεσίες αρχιτέκτονα μηχανικών και εργατοτεχνιτών)
- Τα έξοδα παράδοσης και μεταφοράς του στοιχείου
- Τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης του στοιχείου
- Τα έξοδα δοκιμών προκειμένου να έρθει σε θέση λειτουργίας (set up)

Υπάρχουν περιπτώσεις όπου απαιτείται να γίνει αποσυναρμολόγηση του στοιχείου και αποκατάσταση του περιβάλλοντος χώρου, όπως για παράδειγμα μία πλωτή πλατφόρμα άντλησης πετρελαίου. Η συνολική δαπάνη της αποσυναρμολόγησης ή και αποκατάστασης συμπεριλαμβάνεται στο αποσβεστέο ποσό του στοιχείου.

### **9.2.2 Δαπάνες μεταγενέστερες της ημερομηνίας κτήσης (Subsequent Costs)**

Τα πάγια στοιχεία φθείρονται με τη χρήση, με αποτέλεσμα να απαιτείται η ολική ή μερική αντικατάσταση των επιμέρους τμημάτων τους. Όταν η αντικατάσταση απλώς συντηρεί τις ωφέλειες από τη χρήση του στοιχείου, οι σχετικές δαπάνες (εργατικά ή αναλώσιμα) θεωρούνται ως «Συντήρηση» και διαγράφονται μέσα από τα αποτελέσματα χρήσεως. Στην περίπτωση που η αντικατάσταση ή προσθήκη επεκτείνει την ωφέλιμη ζωή του στοιχείου πρόκειται για «Προσθήκη» και οι σχετικές δαπάνες κεφαλαιοποιούνται. Η διάκριση μεταξύ Συντήρησης και Προσθήκης είναι φανερή, δεδομένου ότι ένα πάγιο μπορεί να λειτουργήσει και χωρίς Προσθήκη, δεν μπορεί όμως να αποδώσει χωρίς συντήρηση. Για παράδειγμα, η αλλαγή των πυρότουβλων σε μία υψικάμινο θεωρείται συντήρηση, ενώ η επέκτασή της θεωρείται προσθήκη.

Υπάρχουν πάγια (όπως τα αεροπλάνα και τα πλοία) τα οποία αποτελούνται από διαφορετικά τμήματα που χρειάζονται αντικατάσταση σε διαφορετικά χρονικά διαστήματα. Το κόστος αντικατάστασής τους αναγνωρίζεται όταν προκύψει, στη λογιστική αξία του παγίου και η λογιστική αξία του αντικατασταθέντος τμήματος διαγράφεται.

Μία ακόμη σημαντική δαπάνη που λογίζεται στη λογιστική αξία των παγίων είναι οι επιθεωρήσεις. Για παράδειγμα, τα πλοία προκειμένου να έχουν άδεια για να πλέουν χρειάζονται ανά διαστήματα να επιθεωρούνται από μεγάλους οίκους. Το πιστοποιητικό που λαμβάνουν οι πλοιοκτήτριες εταιρείες, έχουν τη δυνατότητα να το αποσβένουν για όσο χρόνο αυτό διαρκεί.

### **9.2.3 Αποτίμηση μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης**

Προκειμένου οι επιχειρήσεις να απεικονίζουν σωστά τα πάγιά τους, έχουν τη δυνατότητα να επιλέγουν λογιστική αρχή μεταξύ της Μεθόδου Κόστους Κτήσης και της Μεθόδου της Αναπροσαρμογής. Αφ' ότου επιλέξουν μέθοδο, θα πρέπει να εφαρμόζουν την ίδια μέθοδο σε όλα τα πάγια ίδιας φύσης και να μην γίνεται επιλεκτική εφαρμογή.



Σύμφωνα με τη *Μέθοδο Κόστους Κτήσης* (Cost Method) η λογιστική αξία ενός παγίου ισούται με το κόστος του μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις, μείον τις σωρευμένες ζημιές απομείωσης. Η *Μέθοδος της Αναπροσαρμογής* (Revaluation Method) προβλέπει πως η λογιστική του αξία ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία του παγίου κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής και υπολογίζονται αποσβέσεις επί της αναπροσαρμοσμένης πλέον αξίας.

Για να εφαρμόζουν τη μέθοδο αναπροσαρμογής, πρέπει οι εταιρείες να τηρούν ανά πάγιο ένα λογαριασμό «Αποθεματικά Αναπροσαρμογής» (revaluation reserve). Πρόκειται για ένα λογαριασμό που είναι μεν αποθεματικός, αλλά δεν μπορεί να διανεμηθεί.

Ακολουθώντας την συντηρητικότητα του Πλαισίου Αναφοράς, η μέθοδος αναπροσαρμογής τηρείται ως ακολούθως:

- Όταν ένα πάγιο αναπροσαρμόζεται για πρώτη φορά και η αναπροσαρμοσμένη αξία του είναι μεγαλύτερη από την προηγούμενη λογιστική του αξία, χρεώνεται το πάγιο σε πίστωση του «αποθεματικά αναπροσαρμογής» και όχι στα έσοδα της ΚΛΑ.
- Όταν ένα πάγιο αναπροσαρμόζεται για πρώτη φορά και η αναπροσαρμοσμένη αξία του είναι μικρότερη από την προηγούμενη λογιστική του αξία, χρεώνεται ως έξοδο στην ΚΛΑ σε πίστωση του παγίου.
- Όταν ένα πάγιο αναπροσαρμόζεται για δεύτερη φορά και η αναπροσαρμοσμένη αξία του είναι μεγαλύτερη από την προηγούμενη λογιστική του αξία και είχε προηγηθεί μείωση με παράλληλη χρέωση της ΚΛΑ, τότε πιστώνεται έσοδο από αναπροσαρμογή στην ΚΛΑ έως του ποσού που είχε χρεωθεί στην ΚΛΑ και το υπόλοιπο πιστώνει τον «αποθεματικά αναπροσαρμογής».
- Όταν ένα πάγιο αναπροσαρμόζεται για δεύτερη φορά και η αναπροσαρμοσμένη αξία του είναι μικρότερη από την προηγούμενη λογιστική του αξία και υπάρχει αποθεματικό αναπροσαρμογής για αυτό το πάγιο, τότε χρεώνεται πρώτα το αποθεματικό και εάν υπολείπεται κάποιο ακόμα ποσό, αυτό χρεώνει την ΚΛΑ.

Όταν ένα ενσώματο πάγιο αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής αντιμετωπίζονται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

α) Αναπροσαρμόζονται ανάλογα με το κλάσμα της λογιστικής αξίας μετά την αναπροσαρμογή (που ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία) ως προς τη λογιστική αξία

πριν την αναπροσαρμογή. Ανάλογα αναπροσαρμόζεται και η αξία κτήσης του παγίου, έτσι ώστε η λογιστική του αξία μετά την αναπροσαρμογή (αξία κτήσης μείον σωρευμένες αποσβέσεις) να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του.

β) Μηδενίζονται με χρέωση του λογαριασμού τους και πίστωση του λογαριασμού Αποθεματικά Αναπροσαρμογής, ώστε το πάγιο με τη νέα λογιστική του αξία (που ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία) να αρχίσει να αποσβένεται ως σαν να μην είχε αποσβεσθεί ποτέ.

Προκειμένου μία εταιρεία να αναπροσαρμόσει τα πάγιά της (στο σύνολό τους ή τμηματικά) θα πρέπει να έχει εξασφαλίσει την αξιόπιστη αποτίμησή τους. Για την εκτίμηση παγίων έχουν ιδρυθεί και λειτουργούν και στην Ελλάδα, εταιρείες με έμπειρους εκτιμητές. Οι αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα (συνήθως ανά δύο ή τρία χρόνια), ώστε να μην υπάρχει σημαντική διαφορά μεταξύ της δίκαιης αξίας και της λογιστικής αξίας των παγίων. Ένα πάγιο δεν μπορεί να επανεκτιμηθεί εντός της χρήσης που έγινε η αγορά του, αλλά από την επόμενη χρήση. Το πρότυπο δεν αναγνωρίζει καμία φορολογική αναπροσαρμογή των παγίων (σε αντίθεση με ότι συμβαίνει στην Ελλάδα με το Ν. 2065 /1992, διότι δεν προέρχονται από ανεξάρτητο εκτιμητή.

### **9.3 Αποσβέσεις Ενσώματων Παγίων**

Το αποσβεστέο ποσό πρέπει να κατανέμεται συστηματικά στην ωφέλιμη ζωή του παγίου και η ωφέλιμη ζωή με την υπολειμματική του αξία, να επανεξετάζονται τουλάχιστον σε κάθε ημερομηνία αναφοράς. Εάν οι προσδοκίες είναι διαφορετικές από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η αναπροσαρμογή πρέπει να εμφανίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης.

Η ωφέλιμη ζωή των ενσώματων παγίων επηρεάζεται από την αναμενόμενη χρήση-φυσική φθορά, την τεχνολογική απαξίωση, τις μεταβολές στη ζήτηση των προϊόντων που παράγονται σε αυτά τα πάγια. Τα στελέχη των διευθύνσεων της παραγωγής και των πωλήσεων, έχουν και μπορούν να δώσουν μία καλή εικόνα για την ωφέλιμη ζωή των παγίων των επιχειρήσεών τους.

Η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντικατοπτρίζει τις ανάλογες οικονομικές ωφέλειες από τη σχετική χρήση του στοιχείου, εντός μιας οικονομικής χρήσης. Το πρότυπο επιτρέπει την επιλογή μεθόδου μεταξύ των:

α) Σταθερή Μέθοδος με σταθερή απόσβεση καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής.

β) Φθίνουσα Μέθοδος με φθίνουσα απόσβεση επί του υπολοίπου.

γ) Μέθοδος κατά Παραγόμενη Μονάδα με απόσβεση ανάλογης της αναμενόμενης χρήσης. Για παράδειγμα, ένα φορτηγό με ωφέλιμη ζωή 400.000χλμ διήνυσε το πρώτο έτος 40.000χλμ θα αποσβεσθεί το 10% της αξίας του, ενώ το δεύτερο έτος που διήνυσε 20.000χλμ θα αποσβεσθεί το 5% της αξίας του.

Η μέθοδος απόσβεσης πρέπει να επανεξετάζεται και εφ' όσον υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών να αλλάζει ανάλογα. Αλλαγή στη μέθοδο υπολογισμού των αποσβέσεων πρέπει να εμφανίζεται ως μεταβολή λογιστικής αρχής.

Η απόσβεση αρχίζει από την ημερομηνία που το πάγιο είναι έτοιμο προς χρήση και σταματάει όταν το πάγιο ορισθεί «διαθέσιμο προς πώληση» σύμφωνα με το ΔΠΧΠ\_5 ή όταν καταστραφεί.

#### 9.4 Γνωστοποιήσεις

Για κάθε κατηγορία παγίων, η εταιρεία οφείλει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- Τις μεθόδους απόσβεσης που εφάρμοσε.
- Την ωφέλιμη ζωή ή τους συντελεστές απόσβεσης.
- Τη λογιστική αξία πριν από την απόσβεση και τις συσσωρευμένες αποσβέσεις στην έναρξη και στη λήξη της περιόδου χρήσης.
- Τις προσθήκες που πραγματοποίησε εντός της χρήσης.
- Τα πάγια που κατατάσσονται ως διαθέσιμα προς πώληση (ΔΠΧΠ\_5) και όποιες άλλες διαθέσεις.
- Τις αποκτήσεις μέσω ενοποιήσεων.
- Τις αυξήσεις – μειώσεις από αναπροσαρμογές.
- Την ημερομηνία αναπροσαρμογής.
- Το πρόσωπο που έκανε την εκτίμηση της αναπροσαρμογής (ανεξάρτητος εκτιμητής ή στελέχη της εταιρείας).

- Τη μέθοδο και τις υποθέσεις που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτίμηση της δίκαιης αξίας.
- Τη λογιστική αξία των παγίων όπως θα εμφανιζόταν στις οικονομικές καταστάσεις εάν η εταιρεία εφάρμοζε τη μέθοδο του κόστους.
- Το πλεόνασμα της αναπροσαρμογής, δείχνοντας και τη κίνησή του εντός της χρήσης και κάθε περιορισμό στη διανομή του στους μετόχους.
- Τις ζημίες απομείωσης (ΔΛΠ\_36).
- Τους αντιλογισμούς προηγούμενης ζημίας απομείωσης (ΔΛΠ\_36).
- Τα ποσά των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για περιουσιακά στοιχεία υπό κατασκευή.
- Την πιθανή ύπαρξη και τα ανάλογα ποσά περιορισμών στους τίτλους και τα περιουσιακά στοιχεία που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων (υποθήκες).
- Αποζημιώσεις από τρίτους για πάγια που καταστράφηκαν και οι οποίες έχουν καταχωρηθεί στο κέρδος ή στη ζημιά, αλλά δεν εμφανίζονται ξεχωριστά στην ΚΛΑ.

Το πρότυπο παροτρύνει τις εταιρείες να γνωστοποιούν τη λογιστική αξία παγίων τους, που βρίσκονται σε προσωρινή αδράνεια και τη δίκαιη αξία παγίων που αποτιμώνται με τη μέθοδο του κόστους, όταν η δίκαιη αξία διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: ΔΛΠ\_17 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

### (IAS\_17 LEASES)

Σύμφωνα με τις Ελληνικές λογιστικές αρχές, οι συμβάσεις μισθώσεων απεικονίζονται μόνο ως μισθώματα στην ΚΛΑ του μισθωτή και στο ενεργητικό του δεν παρουσιάζονται τα περιουσιακά στοιχεία της μίσθωσης. Τα ΔΛΠ έχοντας ως σκοπό την παρουσίαση της δίκαιης και αληθινής εικόνας της επιχείρησης και βασιζόμενα στην αρχή της «ουσίας πάνω από τον τύπο», διαφέρουν κατά πολύ από τις Ελληνικές λογιστικές αρχές στο θέμα των μισθώσεων.

Για τα ΔΛΠ, οι μισθώσεις δεν είναι απλώς ένα μίσθωμα στην ΚΛΑ του μισθωτή. Ελέγχουν ορισμένα κριτήρια της μίσθωσης και εφ' όσον πληρούνται οι προϋποθέσεις (πρακτικά υποδηλώνουν πως ο μισθωτής είναι και ιδιοκτήτης), ο μισθωτής παρουσιάζει τα περιουσιακά στοιχεία της μίσθωσης ως υπό την ιδιοκτησία του (πάγια στοιχεία) και τα αποσβένει, την υποχρέωση ως δάνειο και τα μισθώματα ως αποπληρωμή του δανείου και τόκους.

#### 10.1 Ορισμοί

*Μίσθωση (Leasing)* είναι η συμφωνία παραχώρησης του δικαιώματος χρήσης περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή, για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, με κάποιο οικονομικό αντάλλαγμα προς τον εκμισθωτή.

*Περίοδος Μίσθωσης* είναι η περίοδος κατά την οποία ο μισθωτής είναι υποχρεωμένος να μισθώνει το στοιχείο, συμπεριλαμβανομένης και οποιασδήποτε επιπρόσθετης περιόδου για την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να μισθώσει το στοιχείο με ή χωρίς επιπρόσθετη πληρωμή.

*Ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων* είναι το σύνολο των μισθωμάτων που πρέπει να καταβάλει ο μισθωτής.

*Έναρξη της μίσθωσης* είναι η συντομότερη ημερομηνία μεταξύ της ημερομηνίας σύναψης της μίσθωσης και της ημερομηνίας δέσμευσης των ενδιαφερομένων ως προς τους βασικούς όρους της μίσθωσης.

*Τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης* είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο που εξισώνει -κατά την έναρξη της μίσθωσης- τη συνολική παρούσα αξία της ελάχιστης καταβολής μισθωμάτων και

της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, με τη δίκαιη αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου μετά την αφαίρεση επιχορηγήσεων ή φορολογικών εκπτώσεων που λαμβάνει ο μισθωτής.

*Οριακό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή* είναι το επιτόκιο με το οποίο θα δεχόταν ο μισθωτής -κατά την έναρξη της μίσθωσης- να δανεισθεί τα αναγκαία κεφάλαια, προκειμένου να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

## 10.2 Είδη Μισθώσεων

Οι μισθώσεις διακρίνονται στις ακόλουθες δύο κατηγορίες:

*Χρηματοδοτική μίσθωση* (Financial Leasing) που είναι η μίσθωση που μεταβιβάζει τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη που πηγάζουν από τη χρήση του στοιχείου, στο μισθωτή. Έτσι ο μισθωτής είναι ο «επί της ουσίας» πραγματικός ιδιοκτήτης του στοιχείου ανεξάρτητα από το εάν ο τίτλος ιδιοκτησίας μεταβιβασθεί τελικώς σε αυτόν ή όχι κατά τη λήξη της.

*Λειτουργική Μίσθωση* (Operating Leasing) είναι η μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

Προκειμένου μία μίσθωση να χαρακτηριστεί ως χρηματοδοτική, θα πρέπει να πληρείται ένα από τα επόμενα κριτήρια:

- η περίοδος της μίσθωσης να καλύπτει σχεδόν όλο το χρονικό διάστημα της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου
- η σύμβαση να μεταβιβάζει τον τίτλο ιδιοκτησίας του στοιχείου στον μισθωτή, κατά τη λήξη της μίσθωσης
- η σύμβαση να δίνει το δικαίωμα στον μισθωτή να αγοράσει το στοιχείο σε τιμή που αναμένεται να είναι ουσιωδώς μικρότερη από τη δίκαιη αξία του
- η παρούσα αξία των ελάχιστων μελλοντικών μισθωμάτων –κατά την έναρξη της μίσθωσης- είναι μεγαλύτερη ή ίση με τη δίκαιη αξία του στοιχείου
- ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να επεκτείνει τη μίσθωση για μια ακόμη περίοδο καταβάλλοντας ένα συμβολικό μίσθωμα πολύ μικρότερο από το προηγούμενο
- τα μισθωμένα στοιχεία είναι τόσο εξειδικευμένα που μόνο ο συγκεκριμένος μισθωτής μπορεί να τα χρησιμοποιήσει

- ο μισθωτής αναλαμβάνει να συντηρήσει και να ασφαλίσει ο ίδιος τα στοιχεία

### 10.2.1 Χρηματοδοτικές μισθώσεις (Financial leasing)

Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις οι επιχειρήσεις οφείλουν να:

1. Παρουσιάσουν το πάγιο περιουσιακό στοιχείο και την αντίστοιχη υποχρέωση ως το μικρότερο ποσό μεταξύ της παρούσας αξίας των ελάχιστων μισθωμάτων και της δίκαιης αξίας του στοιχείου (που είναι συνήθως η τιμή μετρητοίς).
2. Αποσβένουν το περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με τα ΔΛΠ\_16 και 38. Στην περίπτωση μίσθωσης όπου στη λήξη της δεν μεταβιβάζεται η ιδιοκτησία, τότε η απόσβεση διενεργείται με βάση τη μικρότερη περίοδο μεταξύ περιόδου της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου.
3. Επιμερίζουν τα μισθώματα σε αποπληρωμή της υποχρέωσης-δανείου και σε τόκους. Οι τόκοι πρέπει να επιμερίζονται στην ΚΛΑ κάθε χρήσης με την *αναλογιστική μέθοδο* (actuarial method) ή την *μέθοδο του αθροίσματος των ετών (ή περιόδων) ζωής* (sum of digits), έτσι ώστε να προκύπτει κάθε φορά ένα σταθερό επιτόκιο επί του υπολειπόμενου ποσού της υποχρέωσης.

### 10.2.2 Λειτουργικές μισθώσεις (Operating leasing)

Στις λειτουργικές μισθώσεις, εφ' όσον ο μισθωτής δεν έχει επί της ουσίας την ιδιοκτησία του περιουσιακού στοιχείου, η μόνη υποχρέωση των εταιρειών είναι να παρουσιάζουν τα μισθώματα στην ΚΛΑ κατά τη διάρκεια της μίσθωσης. Οπότε, ο λογιστικός χειρισμός είναι ο ίδιος όπως και στα Ελληνικά βιβλία.

### 10.3 Πώληση και Επανεκμίσθωση (Sale and Lease back)

Συχνά, εταιρείες που δεν εφαρμόζουν ΔΛΠ και δεν θέλουν να δείξουν υψηλό δανεισμό καταφεύγουν στη λύση της πώλησης και επανεκμίσθωσης. Πρόκειται για μια συναλλαγή όπου η εταιρεία μεταβιβάζει μεν τον τίτλο ιδιοκτησίας σε άλλον (στον εκμισθωτή), όμως στην πράξη χρησιμοποιεί η ίδια τα περιουσιακά αυτά στοιχεία, αφού συνάπτει παράλληλα και σύμβαση μίσθωσης αυτών.

Τα ΔΛΠ επαναφέρουν το θέμα στη σωστή του βάση, αφού τελικά η πώληση και επανεκμίσθωση δεν είναι τίποτε άλλο παρά ένας έμμεσος δανεισμός με «υποθήκη» τα

περιουσιακά στοιχεία. Ο λογιστικός χειρισμός της πώλησης και επανεκμίσθωσης, εξαρτάται από το είδος της μίσθωσης (χρηματοδοτική ή λειτουργική).

### **10.3.1 Πώληση και Επανεκμίσθωση ως Χρηματοδοτική μίσθωση (Sale & Lease back as Financial leasing)**

Η πώληση και επανεκμίσθωση ως χρηματοδοτική μίσθωση, δεν αποτελεί ουσιαστική πράξη πώλησης, αφού εν τέλει, οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη παραμένουν στο μισθωτή. Συνήθως, τα μισθώματα είναι αλληλένδετα με την τιμή πώλησης. Σε περίπτωση όμως που προκύψει κέρδος από την πώληση των περιουσιακών στοιχείων, αυτό δεν αναγνωρίζεται ολόκληρο στην ίδια χρήση, αλλά ως αναβαλλόμενο έσοδο και «αποσβένεται» κατά την περίοδο της μίσθωσης.

### **10.3.2 Πώληση και Επανεκμίσθωση ως Λειτουργική μίσθωση (Sale & Lease back as Operating leasing)**

Στην πώληση και επανεκμίσθωση ως λειτουργική μίσθωση, οι εταιρείες οφείλουν να εξετάσουν τις εξής συνθήκες:

- Εάν η τιμή πώλησης ισούται με τη δίκαιη αξία, τότε έχει πραγματοποιηθεί επί της ουσίας πράξη πώλησης και το κέρδος ή η ζημιά αναγνωρίζεται στην ίδια χρήση.
- Εάν η τιμή πώλησης είναι μεγαλύτερη από τη δίκαιη αξία, τότε το κέρδος έως τη δίκαιη αξία αναγνωρίζεται στη χρήση και το πλεόνασμα από τη δίκαιη αξία αναβάλλεται και «αποσβένεται» κατά την περίοδο που αναμένεται να χρησιμοποιηθεί το πάγιο περιουσιακό στοιχείο.
- Εάν η τιμή πώλησης είναι μικρότερη από τη δίκαιη αξία, τότε το κέρδος ή η ζημιά αναγνωρίζεται αμέσως, εκτός και εάν η συνολική συναλλαγή καταλήξει σε ζημιά, οπότε η ζημιά αναβάλλεται και «αποσβένεται» κατά την περίοδο που αναμένεται να χρησιμοποιηθεί το πάγιο περιουσιακό στοιχείο.



## 10.4 Γνωστοποιήσεις

Στις Χρηματοδοτικές μισθώσεις πρέπει να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

- Η λογιστική αξία των παγίων με χρηματοδοτική μίσθωση, που κατέχει η εταιρεία.
- Ο πίνακας συμφωνίας αρχικού και τελικού κόστους και απόσβεσης των παγίων που κατέχονται με μίσθωση, όπως και για τα υπόλοιπα ιδιόκτητα περιουσιακά στοιχεία.
- Οι υποχρεώσεις που προέρχονται από τη μίσθωση παρουσιάζονται ξεχωριστά από τις υπόλοιπες υποχρεώσεις και διακρίνονται σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες.
- Οι δεσμεύσεις για την ελάχιστη καταβολή μισθωμάτων.
- Οι όροι πληρωμής και τα επιτόκια για δάνεια που είναι πληρωτέα για περισσότερο από ένα χρόνο.
- Συμφωνία μεταξύ του συνόλου των ελαχίστων μισθωμάτων και της παρούσας αξίας κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, εντός 1 έτους, από 1 έτος έως 5 έτη και περισσότερο από 5 έτη.
- Μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθώσεων που να περιλαμβάνει και τους όρους ανανέωσης ή ενδεχόμενης εξαγοράς και πιθανούς περιορισμούς της μίσθωσης.

Στις Λειτουργικές μισθώσεις πρέπει να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

- Το σύνολο των ελαχίστων μελλοντικών μισθωμάτων για τις χρονικές περιόδους έως 1 έτους, από 1 έτους έως 5 ετών και περισσότερο από 5 έτη.
- Μία γενική περιγραφή των συμβάσεων, όπως και στις λειτουργικές μισθώσεις.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11: ΔΛΠ\_18 ΕΣΟΔΑ (IAS\_18 REVENUE)

Συνήθως οι επιχειρήσεις θέλουν να παρουσιάζουν στον ισολογισμό τους υψηλά έσοδα. Σύμφωνα όμως με το ΔΛΠ\_18, τα «έσοδα» μιας επιχείρησης δεν είναι πάντα ίδια με τις πωλήσεις όπως αθροίζονται από τα εκδοθέντα τιμολόγια.

Ανάλογα με την πηγή τους, τα έσοδα κατηγοριοποιούνται ως εξής:

- από την Πώληση Εμπορευμάτων: παραγομένων ή εμπορίας
- από την Παροχή Υπηρεσιών: περιλαμβανομένης και της εκτέλεσης συμφωνηθείσας εργασίας εντός προκαθορισμένου χρόνου
- από τρίτους: χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που αποδίδουν τόκους (όπως από δανεισμό), δικαιώματα εκμετάλλευσης (όπως από χρήση δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας) και μερίσματα-διανομή κερδών στους μετόχους.

### 11.1 Ορισμοί

Ως *Έσοδο* (revenue) θεωρείται η ακαθάριστη εισροή οικονομικών οφελών μιας συγκεκριμένης χρήσης, η οποία προέρχεται από τις συνήθεις εργασίες της επιχείρησης και έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων (εξαιρουμένης της αύξησης που προέρχεται από συνεισφορά των μετόχων της).

*Δίκαιη Αξία* (fair value) είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί μεταξύ μερών που έχουν γνώση του αντικειμένου και ενεργούν οικειοθελώς σε μία καθαρά εμπορική συναλλαγή.

Η αποτίμηση των εσόδων πρέπει να γίνεται στη δίκαιη αξία του ανταλλάγματος που έχει εισπραχθεί ή είναι εισπρακτέο, αφού αφαιρεθούν οι οποιεσδήποτε εμπορικές εκπτώσεις.

## 11.2 Πώληση Εμπορευμάτων (Sale of Goods)

Για να θεωρηθεί ως έσοδο η πώληση εμπορευμάτων, θα πρέπει να έχουν μεταβιβασθεί στον αγοραστή τους, όλοι οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη από την κυριότητα των εμπορευμάτων και όχι απλώς η μεταβίβαση του τίτλου ιδιοκτησίας. Η επιχείρηση σταματάει να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων και αναμένει να εισρεύσουν οικονομικά οφέλη από την πώληση. Τέλος, το ποσό του εσόδου και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν ή αναμένεται να πραγματοποιηθούν ως απόρροια της πώλησης, μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί η πώληση αυτοκινήτων με δωρεάν service για τα πρώτα χρόνια ή ακόμη και δωρεάν για πάντα. Η πωλήτρια εταιρεία οφείλει να αφαιρέσει από τα τιμολόγιά της, τις πιθανές δαπάνες που θα προκύψουν από το δωρεάν service προκειμένου να υπολογίσει τα έσοδά της. Εξίσου χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι η πώληση με δικαίωμα επιστροφής του προϊόντος. Όταν ο πελάτης διατηρεί το δικαίωμα να επιστρέψει το είδος εντός συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος, σημαίνει πως η πώληση θα έχει πραγματοποιηθεί μόνο με το πέρας αυτής της προθεσμίας. Προκειμένου να υπολογισθούν τα ανάλογα έσοδα, χρησιμοποιούνται στατιστικές μελέτες που σχετίζονται είτε με τα service, είτε με τις επιστροφές που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί.

## 11.3 Παροχή Υπηρεσιών (Rendering of Services)

Κατά την παροχή υπηρεσιών, τα έσοδα καταχωρούνται με βάση το «βαθμό ολοκλήρωσης της συναλλαγής» κατά την ημέρα του ισολογισμού, υπό την προϋπόθεση όμως ότι η τελική έκβαση μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Η ίδια αρχή ισχύει και στις Κατασκευαστικές Συμβάσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ\_12.

Για τον υπολογισμό του ποσοστού ολοκλήρωσης της συναλλαγής μπορεί να χρησιμοποιηθεί μία από τις ακόλουθες μεθόδους:

- με βάση το ποσοστό του κόστους που έχει πραγματοποιηθεί έως την ημερομηνία του ισολογισμού, ως προς το αναμενόμενο συνολικό κόστος της συναλλαγής,
- με βάση το ποσοστό των υπηρεσιών που έχουν παρασχεθεί έως την ημερομηνία του ισολογισμού, ως προς τις συνολικές υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν,
- με βάση τις επιμετρήσεις του έργου.

Στην περίπτωση όπου το τελικό αποτέλεσμα της συναλλαγής (κέρδος ή ζημιά) δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τότε το έσοδο καταχωρείται μόνο στην έκταση των πραγματοποιηθέντων εξόδων που αναμένεται να ανακτηθούν και δεν καταχωρείται κανένα ποσό κέρδους.

#### **11.4 Έσοδα από Τόκους, Δικαιώματα Εκμετάλλευσης και Μερίσματα**

Για την αναγνώριση των εσόδων από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα, θα πρέπει να αναμένονται όπως και στις άλλες πηγές εσόδων, να εισρεύσουν στην επιχείρηση πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη και τα ποσά των εσόδων να αποτιμώνται αξιόπιστα.

Οι τόκοι καταχωρούνται αναλογικά σε χρονική βάση, τα δικαιώματα εκμετάλλευσης σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου και τα μερίσματα όταν οριστικοποιηθεί το δικαίωμα των μετόχων να τα εισπράξουν.

#### **11.5 Γνωστοποιήσεις**

Οι επιχειρήσεις οφείλουν να γνωστοποιούν:

- τις λογιστικές αρχές που υιοθέτησαν για την καταχώρηση των εσόδων τους και
- τα ποσά των εσόδων για κάθε σημαντική κατηγορία που αναγνωρίστηκαν στη διάρκεια της περιόδου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12: ΔΛΠ\_20 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

### (IAS\_20 ACCOUNTING FOR GOVERNMENT GRANTS AND DISCLOSURE OF GOVERNMENT ASSISTANCE)

Το ΔΛΠ\_20 καθορίζει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και τις γνωστοποιήσεις άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης. Το πρότυπο δεν καλύπτει θέματα φορολογικών ωφελειών (φορολογικές απαλλαγές ή μειωμένοι συντελεστές φορολόγησης) και επιχειρήσεις όπου συμμετέχουν το κράτος ή άλλοι δημόσιοι οργανισμοί. Θα πρέπει να γίνει εξ' αρχής γνωστό, πως κατά τα ΔΛΠ, οι επιχορηγήσεις δεν απεικονίζονται άμεσα στα ίδια κεφάλαια, όπως συμβαίνει στα Ελληνικά βιβλία.

#### 12.1 Κρατική επιχορήγηση (Government Grant)

Ως *κρατική επιχορήγηση* νοείται η παροχή οικονομικών πόρων (μετρητά ή χαρισματικά δάνεια) προς μια επιχείρηση από το κράτος, το ευρύτερο δημόσιο, τις τοπικές ή τις διεθνείς αρχές. Απαραίτητη προϋπόθεση για να λάβει η επιχείρηση την επιχορήγηση είναι να συμμορφωθεί με ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργική της δραστηριότητα.

Για τα Ελληνικά δεδομένα, οι κρατικές επιχορηγήσεις περνούν και μέσα από τους αναπτυξιακούς νόμους, πρόσφατο παράδειγμα ο Νόμος 3299/2004. Σύμφωνα με τον Ν.3299 μία εταιρεία επιχορηγείται κατά ένα ποσοστό (ανάλογα με την περιοχή στην οποία δραστηριοποιείται) των επενδύσεών της, από κρατικούς πόρους. Προκειμένου να λάβει την επιχορήγηση, θα πρέπει να έχει αγοράσει ή κατασκευάσει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, να έχει προβεί σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου και στη σύναψη δανείου, ώστε να διασφαλιστεί και η συμμετοχή της ίδιας της εταιρείας.

Σύμφωνα με το πρότυπο, οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται μόνο όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα πως θα εισπραχθούν και πως η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους. Η είσπραξη δεν συνιστά από μόνη της απόδειξη αναγνώρισης της επιχορήγησης, διότι υπάρχει και η περίπτωση να υποχρεωθεί να επιστρέψει το ποσό στο φορέα που την επιχορήγησε.

Για τη λογιστική απεικόνιση των επιχορηγήσεων, θα πρέπει να αναγνωρίζονται με συστηματικό τρόπο στις χρήσεις, ανάλογα με τα αντίστοιχα έξοδα και δεν πρέπει να απεικονίζονται άμεσα στα ίδια κεφάλαια. Για τα αποσβεστέα περιουσιακά στοιχεία, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται στις χρήσεις όπου λογίζονται και οι ανάλογες αποσβέσεις. Για τις δαπάνες, καταχωρούνται στις χρήσεις όταν χρεώνονται και οι αντίστοιχες δαπάνες.

Για τα αποσβεστέα περιουσιακά στοιχεία, το πρότυπο προβλέπει δύο μεθόδους λογιστικού χειρισμού:

1. Η επιχορήγηση λογίζεται ως αναβαλλόμενο έσοδο και καταχωρείται με συστηματικό τρόπο κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Στον Ισολογισμό διαχωρίζεται το υπόλοιπο ποσό της επιχορήγησης ως βραχυπρόθεσμη υποχρέωση και ως μακροπρόθεσμη.
2. Το ποσό της επιχορήγησης αφαιρείται εξ' αρχής από τη λογιστική αξία του παγίου ώστε οι αποσβέσεις να είναι μειωμένες κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Για την επιχορήγηση δαπανών, το πρότυπο προβλέπει επίσης δύο μεθόδους λογιστικού χειρισμού:

1. Ως έσοδο στην ΚΛΑ σε ξεχωριστό λογαριασμό, όπως τα «Λοιπά έσοδα».
2. Αφαιρετικά από την αντίστοιχη δαπάνη που επιβάρυνε την ΚΛΑ.

Η επιχορήγηση λογίζεται με τον ίδιο τρόπο είτε εισπράττεται σε μετρητά, είτε μειώνει το ποσό της υποχρέωσης προς το κράτος.

Στην περίπτωση όπου η εταιρεία καλείται να επιστρέψει την επιχορήγηση, θεωρείται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης (ΔΛΠ\_8). Όταν πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία μειώνονται τα αναβαλλόμενα έσοδα ή αυξάνεται η λογιστική αξία του παγίου και οι σωρευμένες αποσβέσεις καταχωρούνται στην ΚΛΑ, ανάλογα με τη μέθοδο που είχε χρησιμοποιηθεί. Όταν πρόκειται για επιχορήγηση δαπανών, πρώτα γίνεται συμψηφισμός με τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο στα «αναβαλλόμενα έσοδα» και το υπόλοιπο καταχωρείται ως δαπάνη στην ΚΛΑ της χρήσεως.

## **12.2 Κρατική υποστήριξη (Government assistance)**

*Κρατική υποστήριξη* είναι μέτρα που λαμβάνονται από το κράτος, με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη επιχείρηση η οποία ικανοποιεί τις προϋποθέσεις όπως είναι η χορήγηση άτοκων δανείων. Τα οφέλη από μία κρατική υποστήριξη, μπορεί να είναι τόσο σημαντικά που να επιβάλλεται η γνωστοποίηση της φύσης, της έκτασης και της διάρκειάς της, ώστε να καθίστανται οι οικονομικές καταστάσεις συγκρίσιμες.

## **12.3 Γνωστοποιήσεις**

Η εταιρεία που λαμβάνει κρατική επιχορήγηση οφείλει να γνωστοποιεί:

- Τη μέθοδο που απεικονίζει την επιχορήγηση.
- Τη φύση και το μέγεθος της επιχορήγησης.
- Τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που σχετίζονται με την επιχορήγηση.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13: ΔΛΠ\_21 ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

### (IAS\_21 THE EFFECTS OF CHANGES IN FOREIGN EXCHANGE RATES)

Ο σκοπός του ΔΛΠ\_21 είναι να καθορίσει τους κανόνες μετατροπής των συναλλαγών που πραγματοποιούνται σε ξένο νόμισμα, ως προς το τηρούμενο νόμισμα, καθώς και το λογιστικό χειρισμό των συναλλαγματικών διαφορών.

Μία επιχείρηση ενδέχεται να πραγματοποιεί συναλλαγές σε ξένο νόμισμα, είτε μέσω πωλήσεων, είτε μέσω αγορών της από χώρα όπου τηρείται άλλο νόμισμα. Υπάρχει ακόμη η περίπτωση, να ασκεί δραστηριότητες στο εξωτερικό μέσω μιας άλλης οντότητας (θυγατρικής, συνδεδεμένης ή κοινοπραξίας). Οι συναλλαγές της (που απεικονίζονται στην ΚΛΑ) και τα υπόλοιπα (που απεικονίζονται στον Ισολογισμό), πρέπει να μετατρέπονται στο τηρούμενο νόμισμα για τη δημοσίευση των οικονομικών της καταστάσεων.

*Λειτουργικό νόμισμα* (Functional currency) είναι το νόμισμα του βασικού οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί η επιχείρηση.

*Νόμισμα παρουσίασης* (Presentation currency) είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται μόνο για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

*Ξένο νόμισμα* (Foreign currency) είναι οποιοδήποτε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό νόμισμα.

*Χρηματικά στοιχεία* (Monetary items) είναι οι εμπορικές απαιτήσεις, οι πληρωτέες υποχρεώσεις, τα δάνεια και τα μετρητά που κατέχονται σε καθορισμένο ή προσδιοριστέο αριθμό νομισματικών μονάδων.

*Μη Χρηματικά στοιχεία* (Non Monetary items) είναι το πάγιο ενεργητικό, τα αποθέματα και οι επενδύσεις.

Προκειμένου μία εταιρεία να καθορίσει το λειτουργικό της νόμισμα, πρέπει να ανατρέξει στο νόμισμα με το οποίο κυρίως πραγματοποιεί τις πωλήσεις της (εμπορευμάτων ή υπηρεσιών), τις αγορές της και τις πληρωμές των εργαζομένων της και δευτερευόντως στο νόμισμα στο οποίο αντλούνται κεφάλαια. Εάν το λειτουργικό νόμισμα δεν είναι εύκολο να



επιλεγεί, τότε είναι στην κρίση της διοίκησης να επιλέξει εκείνο που θεωρεί η ίδια, πως αντιπροσωπεύει καλύτερα τη λειτουργία της.

Όταν μία επιχείρηση ασκεί δραστηριότητες στο εξωτερικό μέσω μιας άλλης οντότητας οφείλει να μετατρέπει τις συναλλαγές και τα υπόλοιπά της, στο νόμισμα παρουσίασης της μητρικής. Τα υπόλοιπα των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του Ισολογισμού, μετατρέπονται στο νόμισμα παρουσίασης, με βάση την συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα έσοδα και οι δαπάνες μετατρέπονται με την ισοτιμία που ισχύει κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, για λόγους όμως απλούστευσης, δύναται να χρησιμοποιηθεί και ο μέσος όρος των ισοτιμιών κατά τη διάρκεια της περιόδου, εφ' όσον είναι αντιπροσωπευτικός.

Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις, αρχικά μία συναλλαγή σε ξένο νόμισμα καταχωρείται στο λειτουργικό της νόμισμα, χρησιμοποιώντας την ισοτιμία κατά την ημερομηνία συναλλαγής. Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από το διακανονισμό μιας συναλλαγής στην ίδια λογιστική περίοδο, καταχωρούνται στην ΚΛΑ της περιόδου.

Κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού:

- Τα χρηματικά στοιχεία που αποκτήθηκαν σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται ξανά, με βάση την ισοτιμία της ημερομηνίας του Ισολογισμού και οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν καταχωρούνται στην ΚΛΑ αυτής της περιόδου.
- Τα μη χρηματικά στοιχεία που αποτιμώνται στο ιστορικό τους κόστος, μετατρέπονται με την ισοτιμία που ίσχυε κατά την συναλλαγή (π.χ. κατά την ημερομηνία αγοράς των εμπορευμάτων).
- Τα μη χρηματικά στοιχεία που αποτιμώνται στη δίκαιη αξία τους, μετατρέπονται με την ισοτιμία κατά την ημερομηνία καθορισμού της δίκαιης αξίας (π.χ. οι επενδύσεις).

Στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις τους, οι επιχειρήσεις οφείλουν να γνωστοποιούν:

- Το ποσό που καταχωρήθηκε στην ΚΛΑ της περιόδου και προκύπτει από συναλλαγματικές διαφορές.
- Την αλλαγή στο λειτουργικό νόμισμα και τους λόγους που οδήγησαν στην αλλαγή.
- Την περίπτωση όπου το νόμισμα παρουσίασης διαφέρει από το λειτουργικό νόμισμα ποιο είναι το λειτουργικό νόμισμα και τους λόγους που οδήγησαν στη χρήση του νομίσματος παρουσίασης αντί του λειτουργικού.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14: ΔΛΠ\_23 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ (IAS\_23 BORROWING COSTS)

Οι επιχειρήσεις προκειμένου να χρηματοδοτήσουν τις λειτουργικές τους ανάγκες, συνήθως προχωρούν στη σύναψη δανείων με το ανάλογο τίμημα (τόκους και διάφορα άλλα έξοδα). Σκοπός του ΔΛΠ\_23 είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού δηλαδή εάν η επιχείρηση θα καταχωρήσει το κόστος δανεισμού της περιόδου, εξ ολοκλήρου στα αποτελέσματα της περιόδου ή θα το κεφαλαιοποιήσει.

Το κόστος δανεισμού περιλαμβάνει τους τόκους και τις συναφείς δαπάνες από τη λήψη ενός δανείου. Για παράδειγμα, ως κόστος δανεισμού θεωρούνται:

- Οι τόκοι των βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων
- Οι τόκοι από υπεραναλήψεις (λογαριασμών overdraft)
- Η απόσβεση της διαφοράς υπέρ ή υπό το άρτιο των ομολογιακών δανείων
- Η χρηματοοικονομική επιβάρυνση από χρηματοδοτικές μισθώσεις (ΔΛΠ\_17)
- Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από δάνεια σε ξένο νόμισμα

Μέχρι πριν από λίγους μήνες, υπήρχαν δύο μέθοδοι χειρισμού του κόστους δανεισμού, η βασική και η εναλλακτική μέθοδος:

- Η *Βασική μέθοδος* (Benchmark treatment) προβλέπει την καταχώρηση του κόστους δανεισμού ως δαπάνη στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται
- Η *Εναλλακτική μέθοδος* (Allowed alternative) προβλέπει τη μεταφορά του κόστους δανεισμού στις μελλοντικές χρήσεις, μέσω κεφαλαιοποίησης πάνω στο κόστος επιλέξιμων περιουσιακών στοιχείων. Η κεφαλαιοποίηση προβλέπεται εφ' όσον το κόστος δανεισμού σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός επιλέξιμου περιουσιακού στοιχείου. Όταν επιλέγεται η εναλλακτική μέθοδος, πρέπει να εφαρμόζεται σε όλα τα επιλέξιμα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με κόστος δανεισμού και όχι επιλεκτικά σε ορισμένα από αυτά.

Ως *Επιλέξιμο περιουσιακό στοιχείο* (qualifying asset) θεωρείται το περιουσιακό στοιχείο που κατά ανάγκη χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας (συνήθως δεν είναι μικρότερη του έτους) για τη χρήση που προορίζεται ή την πώλησή του. Για παράδειγμα,

- Η κατασκευή μιας βιομηχανικής μονάδας (εγκαταστάσεις και μηχανές παραγωγής)
- Η κατασκευή ενός μεγάλου έργου από μία κατασκευαστική εταιρεία
- Τα αποθέματα που απαιτούν σημαντικό χρόνο προετοιμασίας ώστε να είναι έτοιμα προς πώληση (όπως πλοία, ούισκι, καπνός κ.α.).

Τα αποθέματα που παράγονται καθημερινά ή σε μεγάλες ποσότητες με επαναλαμβανόμενο τρόπο και σε σύντομο χρονικό διάστημα, καθώς και τα στοιχεία που είναι έτοιμα προς χρήση ή πώληση αμέσως μόλις αποκτώνται, δεν αποτελούν επιλέξιμα περιουσιακά στοιχεία.

Στα πλαίσια της προσπάθειας των IASB και FASB να μειώσουν τις διαφορές τους, το IASB αναθεώρησε το ΔΛΠ\_23 στις 29 Μαρτίου 2007, με υποχρεωτική εφαρμογή του αναθεωρημένου από 1-1-2009. Έως πριν την αναθεώρηση, το Πρότυπο έδινε τη δυνατότητα στην ίδια την εταιρεία να επιλέξει ποια από τις δύο μεθόδους θα εφαρμόζε. Με την αναθεώρηση, καταργήθηκε πλέον η δυνατότητα επιλογής και εφαρμόζεται υποχρεωτικά η κεφαλαιοποίηση επί των επιλέξιμων περιουσιακών στοιχείων. Το αναθεωρημένο πρότυπο δεν απαιτεί την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού για περιουσιακά στοιχεία που αποτιμώνται στη «δίκαιη αξία» τους και για αποθέματα που παράγονται σε μεγάλες ποσότητες και σε επαναλαμβανόμενη βάση, ακόμη και εάν απαιτείται σημαντική χρονική περίοδος, ώστε να είναι έτοιμα προς πώληση ή χρήση.

Ο επιμερισμός του κόστους δανεισμού μιας επιχείρησης και η συσχέτισή του με επιλέξιμα στοιχεία είναι μία δύσκολη εργασία, εκτός και εάν ο δανεισμός γίνεται για την απόκτηση συγκεκριμένων στοιχείων. Για παράδειγμα, ο αναπτυξιακός νόμος Ν.3299/2004 προβλέπει εκτός από την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και τη λήψη ομολογιακού δανείου προκειμένου να επιχορηγηθεί η επένδυση σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία. Σε αυτή την περίπτωση και εφ' όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του ΔΛΠ\_23, οι τόκοι και τα συναφή έξοδα μπορούν εύκολα να κεφαλαιοποιηθούν.

Στην περίπτωση όπου η επιχείρηση έχει διάφορα δάνεια τα οποία δεν σχετίζονται όλα με επιλέξιμα στοιχεία, το κόστος δανεισμού που κεφαλαιοποιείται εξαρτάται από δύο όρους:

- Το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που ισούται με το μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού των δανείων που παραμένουν ανεξόφλητα κατά τη διάρκεια της χρήσης, εξαιρουμένων αυτών που ελήφθησαν ειδικά για τη χρηματοδότηση ορισμένων επιλέξιμων στοιχείων και

- Το μέσο κόστος κατασκευής του επιλέξιμου στοιχείου που ισούται με το σταθμισμένο κόστος κατασκευής του, ανάλογα με τις ταμειακές εκροές (όχι τιμολόγια) που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση, αφαιρώντας τυχόν επιχορηγήσεις κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Σημειώνεται πως κεφαλαιοποιείται το κόστος δανεισμού μειωμένο κατά το επενδυτικό έσοδο από την έστω και προσωρινή τοποθέτηση του δανείου. Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται και όταν με την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, το κόστος των στοιχείων υπερβαίνει τη δίκαιη αξία τους (καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία για αποθέματα ή ανακτήσιμη αξία για τα ενσώματα πάγια). Τέλος, το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιείται δεν πρέπει να ξεπερνάει το πραγματικό κόστος δανεισμού της χρήσης.

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού ως τμήμα του κόστους κτήσης των επιλέξιμων περιουσιακών στοιχείων αρχίζει όταν συνυπάρξουν τα ακόλουθα:

- δημιουργείται η επενδυτική δαπάνη, δηλαδή όταν υπάρξει η πρώτη ταμειακή εκροή
- πληρώνονται τόκοι και
- είναι σε εξέλιξη δραστηριότητες που είναι απαραίτητες ώστε το στοιχείο να καταστεί έτοιμο προς πώληση ή χρήση.

Κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων που διακόπτονται οι εργασίες προόδου, η επιχείρηση οφείλει να αναστέλλει την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού, όπως στην περίπτωση κατασκευής μιας οικοδομής που παρεμβαίνει η αρχαιολογία. Εξαιρούνται οι καθυστερήσεις που οφείλονται σε τεχνικούς λόγους, όπως στην περίπτωση του Μετρό στην Αθήνα, όπου για να συνεχιστεί το έργο έπρεπε να γίνουν επιπλέον μελέτες και εργασίες σταθεροποίησης του περιβάλλοντα χώρου. Οι επιχειρήσεις οφείλουν να σταματούν την κεφαλαιοποίηση όταν τα περιουσιακά στοιχεία είναι ουσιαστικά (ακόμα και εάν υπολείπονται μικρολεπτομέρειες) έτοιμα προς χρήση ή προς πώληση.

Στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούνται: η μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε και το αντίστοιχο επιτόκιο κεφαλαιοποίησης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15: ΔΛΠ\_34 ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ (IAS\_34 INTERIM FINANCIAL REPORTING)

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις προσφέρουν ένα πλούσιο πληροφοριακό υλικό στους χρήστες τους. Όμως εντός ενός έτους μπορεί να συμβούν πολλά γεγονότα (είτε θετικά, είτε αρνητικά) σε μία επιχείρηση. Καθίσταται λοιπόν αναγκαία η δημοσιοποίηση – έστω και με λιγότερες λεπτομέρειες- των οικονομικών καταστάσεων και των σημειώσεών τους, σε συντομότερα του έτους χρονικά διαστήματα.

*Ενδιάμεση περίοδος (Interim period)* είναι οποιοδήποτε χρονικό διάστημα μικρότερου του ενός οικονομικού έτους. Οι *Ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις (Interim financial reports)* περιλαμβάνει είτε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται στο ΔΛΠ\_1), είτε μία σειρά συνοπτικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται στο ΔΛΠ\_34) για μία ενδιάμεση περίοδο.

Το Πρότυπο προδιαγράφει το ελάχιστο περιεχόμενο των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων και τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές καταστάσεις για μία ενδιάμεση περίοδο, για όσες επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες ή δημοσιοποιούν εθελοντικά τα στοιχεία τους κατά τα ΔΛΠ.

Το Πρότυπο δεν καθορίζει ποιες εταιρείες είναι υποχρεωμένες να δημοσιεύουν ενδιάμεσες καταστάσεις (άλλωστε αυτό είναι πρόνοια του ΔΛΠ\_1), τη συχνότητα δημοσίευσης, καθώς και το χρονικό διάστημα μετά τη λήξη μιας ενδιάμεσης περιόδου εντός του οποίου θα πραγματοποιείται η δημοσίευση. Συνήθως αυτούς τους «κανόνες» τους ορίζουν τα εποπτικά όργανα των χρηματιστηρίων (όπως είναι η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς), οι κυβερνήσεις ή τα λογιστικά σώματα (όπως η ΕΛΤΕ).

Το ΔΛΠ\_34 απλώς ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ, να δημοσιοποιούν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις οι οποίες συμμορφώνονται ως προς τις αρχές καταχώρησης, αποτίμησης και γνωστοποίησης. Ειδικότερα ενθαρρύνονται να δημοσιοποιούν ενδιάμεσες καταστάσεις, τουλάχιστον στο εξάμηνο και εντός δύο μηνών από τη λήξη των ενδιάμεσων περιόδων.

Για τον περιορισμό του κόστους και για την αποφυγή επανάληψης των πληροφοριών που δημοσιοποιήθηκαν σε προηγούμενες καταστάσεις, το πρότυπο δίνει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να «συμπτύξουν» τα στοιχεία τους στις ενδιάμεσες καταστάσεις.

Οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν (κατ' ελάχιστο) τα ακόλουθα:

- Συνοπτικό Ισολογισμό (condensed Balance Sheet), περιλαμβάνει τα κύρια συστατικά στοιχεία: περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια, που περιλαμβάνονταν στο πιο πρόσφατο ετήσιο ισολογισμό. Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού δεν απαιτεί τη πλήρη διαδικασία όπως στο τέλος κάθε χρόνου. Για παράδειγμα, η αποτίμηση των αποθεμάτων αντί να γίνει μέσω πλήρους απογραφής, προτάσσονται εναλλακτικές μέθοδοι όπως αντιπροσωπευτικά δείγματα ή με βάση το περιθώριο πωλήσεων. Υπόλοιπα στοιχεία του ισολογισμού όπως προβλέψεις και αναπροσαρμογές, που συχνά απαιτούν τη μεσολάβηση τρίτων (ειδικευμένοι εκτιμητές) αποτιμώνται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης, όχι όμως και στις ενδιάμεσες περιόδους.
- Συνοπτική κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων (condensed Income Statement), περιλαμβάνει: τα έσοδα, τα συστατικά στοιχεία των εσόδων και εξόδων που περιλαμβάνονταν στην πιο πρόσφατη κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και τα βασικά και πλήρως κατανοητά κέρδη ανά μετοχή. Να σημειωθεί, πως η δαπάνη του φόρου εισοδήματος υπολογίζεται και στις ενδιάμεσες καταστάσεις χρησιμοποιώντας τον σταθμικό φορολογικό συντελεστή (effective tax rate) που αναμένεται για ολόκληρο το έτος.
- Συνοπτική κατάσταση Ταμειακών Ροών (condensed Cash Flow Statement), περιλαμβάνει τα αθροίσματα των ταμειακών ροών (από Λειτουργικές, Επενδυτικές και Χρηματοοικονομικές λειτουργίες).
- Συνοπτική κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων (condensed Statement of changes in Equity), περιλαμβάνει το κάθε ένα από τα κύρια συστατικά στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων που περιλαμβάνονται στην πιο πρόσφατη ετήσια κατάσταση.
- Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις (selected note disclosures), πρέπει να περιλαμβάνουν την αναφορά και επεξήγηση γεγονότων και συναλλαγών, που είναι ουσιώδεις για την κατανόηση των μεταβολών της οικονομικής θέσης μιας εταιρείας σε σχέση με την πρόσφατη ετήσια δημοσίευσή της.

Σχεδόν όλα τα πρότυπα καθορίζουν τις σχετικές με αυτά γνωστοποιήσεις, η μοναδική περίπτωση όπου δεν είναι υποχρεωτικές οι γνωστοποιήσεις, είναι στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις με επιλεγμένες σημειώσεις.

Οι γνωστοποιήσεις των ενδιάμεσων καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνουν τουλάχιστον τα εξής:

- Τη δήλωση πως οι λογιστικές αρχές και οι μέθοδοι αποτίμησης, είναι οι ίδιες με αυτές που χρησιμοποιήθηκαν για την σύνταξη των πλέον πρόσφατων ετήσιων καταστάσεων, ή σε περίπτωση μεταβολής τους, περιγράφονται οι λόγοι που οδήγησαν σε αυτή και το αποτέλεσμα της.
- Τα επεξηγηματικά σχόλια σχετικά με την εποχικότητα των ενδιάμεσων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, όταν υφίσταται εποχικότητα.
- Τη φύση και το ποσό των στοιχείων που επηρεάζουν στοιχεία του ενεργητικού ή του παθητικού, ή τις ταμειακές ροές, λόγω της φύσης του μεγέθους τους ή της περίπτωσης τους.
- Τα μερίσματα που τώρα πληρώνονται.
- Τα έσοδα και τα αποτελέσματα ανά επιχειρηματικό ή γεωγραφικό τομέα.
- Τα σημαντικά γεγονότα μεταγενέστερα της λήξης της ενδιάμεσης περιόδου.
- Την επίδραση των μεταβολών από την αγορά ή πώληση θυγατρικών κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου.
- Τις σημαντικότερες μεταβολές στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή απαιτήσεις από την ημερομηνία του πλέον πρόσφατου ισολογισμού.

Στα πλαίσια του προτύπου, οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται να περιλαμβάνουν στις γνωστοποιήσεις τους αναφορές για τις σημαντικότερες προθέσεις της επιχείρησης, όσον αφορά το μερίδιο αγοράς, τις τιμές πώλησης και τις δαπάνες.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16: ΔΛΠ\_36 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (IAS\_36 IMPAIRMENT OF ASSETS)

Το πρότυπο περιγράφει τους λογιστικούς χειρισμούς και τις γνωστοποιήσεις, που πρέπει να ακολουθούνται σε περίπτωση απομείωσης αξίας ή αναστροφής ζημιάς απομείωσης αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Εφαρμόζεται σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία, εκτός από εκείνα τα οποία καλύπτονται από πρόνοιες άλλων προτύπων, όπως:

- Αποθέματα (ΔΛΠ\_2)
- Απαιτήσεις από Κατασκευαστικές Συμβάσεις (ΔΛΠ\_11)
- Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις (ΔΛΠ\_12)
- Απαιτήσεις από παροχές σε εργαζομένους (ΔΛΠ\_19)
- Χρηματοοικονομικά στοιχεία (ΔΛΠ\_39)
- Επενδύσεις σε Ακίνητα (ΔΛΠ\_40)
- Βιολογικά Περιουσιακά στοιχεία (ΔΛΠ\_41)
- Πάγια Περιουσιακά στοιχεία που χαρακτηρίζονται προς Πώληση (ΔΠΧΠ\_5)

Το ΔΛΠ\_36 είναι το πρότυπο που αναδεικνύει το βασικό κανόνα των διεθνών λογιστικών προτύπων, πως η λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του.

### 16.1 Ορισμοί

*Ζημιά Απομείωσης* (Impairment loss) είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Η ζημιά απομείωσης διαφέρει από την απόσβεση. Η απόσβεση αντιπροσωπεύει ένα κόστος που συνοδεύεται από ωφέλειες για την εταιρεία, ενώ η απομείωση είναι αξία που δεν μπορεί να ανακτηθεί και από αυτήν χάνει ωφέλειες η εταιρεία.

*Ανακτήσιμο ποσό* (Recoverable amount) είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της δίκαιης αξίας μειωμένης κατά τα έξοδα διάθεσης και της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου.

*Δίκαιη Αξία* (Fair value) είναι η τιμή πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου σε μία αντικειμενική συναλλαγή μεταξύ δύο μερών (πωλητή-αγοραστή) υπό κανονικές συνθήκες.



*Έξοδα Διάθεσης* είναι οι επιπλέον δαπάνες που είναι άμεσα καταλογιστέες στη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου, εξαιρουμένων χρηματοδοτικών δαπανών και του φόρου εισοδήματος. Ως έξοδα διάθεσης χαρακτηρίζονται οι δαπάνες για αποσυναρμολόγηση και μετακίνηση των στοιχείων, νομικά έξοδα και χαρτόσημα.

*Αξία λόγω χρήσης* είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένει η εταιρεία να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στη λήξη της ωφέλιμης ζωής του.

*Ενεργός αγορά* είναι μία αγορά στην οποία τα αντικείμενα διαπραγμάτευσης είναι ομοιογενή οι τιμές είναι διαθέσιμες στο ευρύ κοινό και υπάρχουν άμεσα διαθέσιμοι πωλητές και αγοραστές.

*Μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών* (cash generating unit) είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων, που δημιουργεί ταμειακές εισροές (συνήθως ανεξάρτητες από τις εισροές που δημιουργούν άλλα στοιχεία) από τη συνεχή χρήση της.

## **16.2 Ενδείξεις πιθανής ζημιάς Απομείωσης (Indications of potential Impairment Loss)**

Σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού, μία επιχείρηση οφείλει να εξετάζει το ενδεχόμενο να χρειάζεται απομείωση της αξίας των περιουσιακών της στοιχείων. Υπάρχουν κάποιες ενδείξεις που υποδεικνύουν πιθανή απομείωση αξίας. Οι επιχειρήσεις οφείλουν να εξετάσουν αυτές τις ενδείξεις και εάν δεν υποδείξουν απομείωση, τότε οι εταιρείες δεν είναι υποχρεωμένες να εκτιμήσουν με ακρίβεια το ύψος του ανακτήσιμου ποσού. Εάν όμως οι ενδείξεις υποδείξουν πιθανή ζημιά, τότε οι εταιρείες υποχρεούνται να υπολογίσουν το ανακτήσιμο ποσό των στοιχείων και εφόσον χρειάζεται, να προβούν σε απομείωση αξίας.

Από τον κανόνα εξαιρούνται ορισμένα άυλα πάγια, για τα οποία η εταιρεία οφείλει να υπολογίζει το ανακτήσιμο ποσό τους σε κάθε χρήση. Τέτοια άυλα πάγια είναι όσα έχουν απροσδιόριστη ωφέλιμη ζωή, όπως η υπεραξία που προκύπτει από συνένωση επιχειρήσεων (goodwill) και στοιχεία που δεν είναι ακόμη διαθέσιμα προς χρήση.

### **16.2.1 Ενδείξεις από εξωτερικές πηγές (Indications from external sources)**

- Όταν κατά τη διάρκεια μιας οικονομικής περιόδου, η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μειώθηκε αρκετά περισσότερο από ότι αναμενόταν, λόγω της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής του χρήσης.
- Εάν στην αγορά όπου δραστηριοποιείται η επιχείρηση, συμβαίνουν σημαντικές τεχνολογικές εξελίξεις άμεσα ή στο εγγύς μέλλον, η επιχείρηση πρέπει να εκτιμήσει το ακριβές ανακτήσιμο ποσό των περιουσιακών της στοιχείων. Αυτές οι ενδείξεις είναι χαρακτηριστικές ιδίως στο χώρο της τεχνολογίας των ηλεκτρονικών υπολογιστών και της κινητής τηλεφωνίας, όπου τα βήματα προόδου είναι αλματώδη.
- Οικονομικές αλλαγές, όπως σημαντικές αυξήσεις στα επιτόκια της αγοράς αποτελούν ένδειξη πιθανής ζημιάς. Τα τραπεζικά επιτόκια επηρεάζουν το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των μελλοντικών ταμειακών ροών από τη χρήση των περιουσιακών στοιχείων.
- Όταν η λογιστική αξία της καθαρής θέσης μιας εταιρείας, είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας της.

### **16.2.2 Ενδείξεις από εσωτερικές πηγές (Indications from internal sources)**

- Στην περίπτωση όπου μία μονάδα ταμειακών ροών υποστεί σοβαρή ζημιά, αυτό είναι μία ένδειξη πιθανής απομείωσης.
- Σημαντικές αρνητικές αλλαγές που συμβαίνουν ή θα συμβούν στο εγγύς μέλλον και επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο χρησιμοποιείται ένα περιουσιακό στοιχείο.
- Αναφορές από την οικονομική διεύθυνση της εταιρείας, πως η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ή θα είναι σύντομα σαφώς χαμηλότερη από την αναμενόμενη. Σχετικά παραδείγματα αφορούν τις καθарές ταμειακές ροές από τη χρήση του στοιχείου, το υψηλό κόστος συντήρησής του και το λειτουργικό περιθώριο κέρδους.

### **16.3 Αποτίμηση του Ανακτήσιμου ποσού (Measurement of recoverable amount)**

Για την αποτίμηση του ανακτήσιμου ποσού είναι απαραίτητος ο υπολογισμός της δίκαιης αξίας, μειωμένης κατά τα έξοδα πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης του στοιχείου.

Η δίκαιη αξία ενός στοιχείου προκύπτει είτε με από μία δεσμευτική συμφωνία πώλησής του είτε ισούται με την αγοραία τιμή του μειωμένη κατά τις δαπάνες διάθεσης εφόσον το στοιχείο είναι αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε μια ενεργό αγορά.

Προκειμένου μία εταιρεία να εκτιμήσει την αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου της, υπολογίζει τις μελλοντικές ταμειακές εισροές και εκροές από τη συνεχή χρήση του και εκτιμά την υπολειμματική του αξία στο πέρας της ωφέλιμης ζωής του. Το σύνολο των ταμειακών ροών προεξοφλείται με το κατάλληλο επιτόκιο σε ΚΠΑ.

Ο υπολογισμός των μελλοντικών ταμειακών ροών βασίζεται σε προβλέψεις, παραδοχές και εκτιμήσεις της διοίκησης, για τις συνθήκες που θα υπάρχουν στις μελλοντικές χρήσεις και έως το πέρας της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου. Συνήθως τέτοιες προβλέψεις περιλαμβάνονται στα πενταετή επιχειρηματικά πλάνα των επιχειρήσεων. Όταν ο υπολειπόμενος χρόνος του στοιχείου είναι πέραν της πενταετίας, οι προβλέψεις και οι εκτιμήσεις υπολογίζονται χρησιμοποιώντας ένα σταθερό ή φθίνοντα συντελεστή για τα επόμενα έτη. Δεν πρέπει να περιλαμβάνονται ταμειακές εισροές ή εκροές από μελλοντικές κεφαλαιουχικές κινήσεις, που θα βελτιώσουν ή θα ενισχύσουν την απόδοση του στοιχείου καθώς και από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες (όπως τόκοι από δάνεια).

Για την προεξόφληση των μελλοντικών ταμειακών ροών (από τη χρήση και τη διάθεση του στοιχείου), χρησιμοποιείται ένα προ φόρου επιτόκιο. Το προεξοφλητικό επιτόκιο αντανακλά τη μελλοντική διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που σχετίζονται με το περιουσιακό στοιχείο. Εάν η επιχείρηση δεν έχει άμεσα διαθέσιμο ένα προεξοφλητικό επιτόκιο, μπορεί να χρησιμοποιήσει το *Μεσοσταθμισμένο Κόστος Κεφαλαίου* της (Weighted Average Cost of Capital) ή το επιτόκιο δανεισμού της, αναπροσαρμοσμένα στα δεδομένα του κλάδου της εταιρείας.

#### **16.4 Μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών (Cash generating units)**

Στη λήξη κάθε περιόδου, όπου η εταιρεία εξετάζει την πιθανότητα να χρειάζεται απομείωση των στοιχείων της, πρέπει να ελέγχει τις ενδείξεις από εξωτερικές και εσωτερικές πηγές για κάθε διακριτό στοιχείο. Σε περιπτώσεις όπου δεν είναι δυνατό να υπολογισθεί το ανακτήσιμο ποσό για κάποιο διακριτό στοιχείο, υπολογίζεται για ολόκληρη τη μονάδα

δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία ανήκει. Οι μονάδες που δημιουργούν ταμειακές ροές πρέπει να καταχωρούνται με συνέπεια από χρήση σε χρήση (αρχή της συνέπειας).

### **16.5 Επιμερισμός των κοινών περιουσιακών στοιχείων (Shared assets allocation)**

Η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, αποτελείται από τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων που την συνθέτουν και τη λογιστική αξία των κοινών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, που επιμερίζονται με μια λογική και σταθερή βάση σε όλες τις μονάδες της. Παραδείγματα κοινών περιουσιακών στοιχείων, των οποίων η λογιστική αξία πρέπει να επιμερίζεται, είναι η υπεραξία που αποκτάται κατά την εξαγορά μιας εταιρείας ή τα γραφεία μιας οικονομικής διεύθυνσης.

*Υπεραξία που αποκτήθηκε κατά τη συνένωση επιχειρήσεων*, πρέπει να επιμερίζεται σε κάθε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών του αγοραστή, που αναμένεται να ωφεληθεί από τις συνέργιες του συνδυασμού. Ο επιμερισμός της υπεραξίας πρέπει να γίνει το αργότερο έως τη λήξη της επόμενης από τη συνένωση χρήσης. Κάθε μονάδα στην οποία επιμερίζεται υπεραξία, πρέπει να αντιπροσωπεύει τη μικρότερη μονάδα εντός της εταιρείας, στην οποία παρακολουθείται η υπεραξία για σκοπούς εσωτερικής διαχείρισης και να μην είναι μεγαλύτερη από ένα τομέα του ΔΛΠ\_14. Όλες οι μονάδες στις οποίες επιμερίζεται υπεραξία πρέπει να εξετάζονται για πιθανή απομείωση σε κάθε χρήση.

Τα *Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία* είναι στοιχεία που συμβάλουν στις ταμειακές ροές της εταιρείας και δεν δημιουργούν ταμειακές εισροές ανεξάρτητα από άλλα στοιχεία ή ομάδες στοιχείων, όπως είναι τα γραφεία και οι ηλεκτρονικοί υπολογιστές της διοίκησης. Για τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία, ο επιμερισμός τους γίνεται όπως και στην υπεραξία από συνένωση επιχειρήσεων.

### **16.6 Λογιστικός χειρισμός της ζημιάς απομείωσης**

Η ζημιά απομείωσης καταχωρείται ως έξοδο στην ΚΛΑ, εκτός και εάν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία (σύμφωνα με τα ΔΛΠ\_16 ή ΔΛΠ\_38) οπότε αντιμετωπίζεται ως μείωση της αναπροσαρμογής. Δηλαδή, η μείωση της αξίας καταχωρείται στο αποθεματικό αναπροσαρμογής, έως του ποσού που δεν υπερβαίνει το αποθεματικό και η υπόλοιπη ζημιά χρεώνεται στην ΚΛΑ.

Συνήθως για πρακτικούς λόγους, η ζημιά απομείωσης χρεώνεται στην ΚΛΑ και πιστώνεται σε ειδικό λογαριασμό (λογαριασμός απομείωσης) παρόμοιο με τις σωρευμένες αποσβέσεις. Μετά την απομείωση, η νέα λογιστική αξία του στοιχείου αποσβένεται κατά τη διάρκεια της υπολειπόμενης ωφέλιμης ζωής του.

Όταν η απομείωση αφορά μία μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, η ζημιά επιμερίζεται με την ακόλουθη σειρά:

- Πρώτα μειώνεται το ποσό της υπεραξίας που κατανέμεται στη μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών (εφ' όσον υπάρχει) και έπειτα
- με το υπόλοιπο ποσό μειώνονται αναλογικά με τη λογιστική τους αξία, τα περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν τη μονάδα.

Κατά την κατανομή της ζημιάς απομείωσης, η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επιτρέπεται να μειώνεται περισσότερο από το υψηλότερο ποσό εκ των:

- Δίκαιη Αξία μειωμένης κατά τα έξοδα πώλησής του (εάν είναι προσδιοριστέα).
- Αξία χρήσης του (εάν είναι προσδιοριστέα).
- Μηδέν.

Εάν υπολείπεται ποσό από τη ζημιά απομείωσης, το οποίο δεν μπορεί να κατανεμηθεί σε στοιχείο της μονάδας ταμειακών ροών, λόγω του προαναφερθέντος κανόνα (δίκαιη αξία, αξία χρήσης ή μηδέν), αυτό επιμερίζεται αναλογικά στα υπόλοιπα στοιχεία της μονάδας.

Το πρότυπο επιτρέπει να μην γίνεται απομείωση αξίας σε περιουσιακά στοιχεία των οποίων η μονάδα ταμειακών ροών τους δεν έχει υποστεί απομείωση αξίας. Ακόμη και αν η δίκαιη αξία τους μείον τα σχετικά έξοδα πώλησης, είναι μικρότερη από τη λογιστική τους αξία.

## **16.7 Αναστροφή της ζημιάς απομείωσης (Reversal of impairment loss)**

Όταν μία επιχείρηση εγγράφει ζημιά απομείωσης στα βιβλία της, πρέπει να αξιολογεί την απομείωση και στις επόμενες χρήσεις, ανάλογα με τις ενδείξεις από τις εξωτερικές ή εσωτερικές πηγές της. Υπάρχουν στοιχεία που πρέπει να απομειωθούν περαιτέρω, καθώς και στοιχεία για τα οποία η ζημιά απομείωσής τους πρέπει να μειωθεί (αναστροφή της ζημιάς).

### **16.7.1 Αναστροφή ζημιάς απομείωσης σε διακριτά περιουσιακά στοιχεία**

Η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, το οποίο έχει υποστεί στο παρελθόν απομείωση αξίας, θα πρέπει να αυξηθεί στο ανακτήσιμο ποσό εφ' όσον υπάρχουν οι ανάλογες ενδείξεις-υπολογισμοί. Σε περίπτωση αναστροφής της ζημιάς απομείωσης, η νέα (αυξημένη) λογιστική αξία του στοιχείου, δεν πρέπει να υπερβαίνει τη λογιστική αξία μειωμένη κατά τις σχετικές αποσβέσεις, που θα είχε το στοιχείο εάν δεν είχε υποστεί καμία απομείωση.

Η αναστροφή ζημιάς καταχωρείται απ' ευθείας στα έσοδα της ΚΛΑ, εκτός και εάν πρόκειται για αναστροφή σε αναπροσαρμοσμένο στοιχείο, οπότε αντιμετωπίζεται ως ορίζει το σχετικό ΔΛΠ (16 ή 38).

#### **16.7.2 Αναστροφή ζημιάς απομείωσης σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών**

Όταν η αναστροφή ζημιάς γίνεται σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών, η αύξηση κατανέμεται στα στοιχεία της ανάλογα με τη λογιστική τους αξία. Κατά την κατανομή της αναστροφής, η λογιστική αξία ενός στοιχείου δεν πρέπει να υπερβαίνει το χαμηλότερο ποσό εκ των:

- Ανακτήσιμου ποσού (εάν μπορεί να προσδιοριστεί)
- Λογιστικής αξίας μειωμένης κατά τις ανάλογες αποσβέσεις, που θα είχε το στοιχείο εάν δεν είχε υποστεί καμία απομείωση.

#### **16.7.3 Αναστροφή ζημιάς απομείωσης σε υπεραξία**

Ζημιά απομείωσης σε υπεραξία δεν μπορεί να αναστραφεί ποτέ, δεδομένου ότι δεν επιτρέπεται η δημιουργία υπεραξίας εκ των έσω, σε μία εταιρεία.

### **16.8 Γνωστοποιήσεις**

Το πρότυπο προβλέπει τις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων:

- Το ποσό της ζημιάς απομείωσης, το ποσό αναστροφής της ζημιάς απομείωσης και τις αντίστοιχες γραμμές στην ΚΛΑ όπου καταχωρήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης.
- Το ποσό της ζημιάς απομείωσης και το ποσό της αναστροφής της ζημιάς απομείωσης που καταχωρήθηκαν στα ίδια κεφάλαια, κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το ΔΛΠ\_14, υποχρεούνται να γνωστοποιούν και κατά τομέα τα ποσά των ζημιών απομείωσης και αναστροφής των ζημιών που καταχωρήθηκαν στη ΚΛΑ ή στα ίδια κεφάλαια.

Σε περίπτωση ζημιάς απομείωσης ή αναστροφής, πρέπει ακόμη να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

- Τα γεγονότα και οι συνθήκες που οδήγησαν στην καταχώρηση της ζημιάς απομείωσης ή της αναστροφή της.
- Ο τρόπος υπολογισμού του ανακτήσιμου ποσού.
- Η περίοδος κατά την οποία, η διοίκηση θεωρεί πως θα έχει ταμειακές ροές από το περιουσιακό στοιχείο και οι σχετικές υποθέσεις της, όταν η διάρκεια ξεπερνά τα πέντε έτη.
- Το προεξοφλητικό επιτόκιο που πιθανόν χρησιμοποιήθηκε.
- Οι σημαντικές υποθέσεις της διοίκησης, όταν το ανακτήσιμο ποσό καθορίζεται από τη δίκαιη αξία μειωμένης κατά τα έξοδα πώλησης.
- Η φύση του περιουσιακού στοιχείου και της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών που ανήκει.

Σύμφωνα με το πρότυπο, απαιτούνται περαιτέρω εκτενείς γνωστοποιήσεις για τις προϋποθέσεις και εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν, κατά τον υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών, που περιλαμβάνουν υπεραξία ή άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 17: ΔΛΠ\_37 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

### (IAS\_37) PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS)

Η έννοια της «Πρόβλεψης» στα ΔΛΠ, είναι εντελώς διαφορετική από αυτή που χρησιμοποιείται στις λογιστικές καταστάσεις που καταρτίζονται κατά τις Ελληνικές ΓΠΛΑ. Το ΔΛΠ\_37 ορίζει την Πρόβλεψη, τις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και τις Ενδεχόμενες Απαιτήσεις και καθορίζει σε ποιες περιπτώσεις καταχωρούνται στην ΚΛΑ ή απλώς αναφέρονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

#### 17.1 Ορισμοί

*Πρόβλεψη (Provision)* είναι οι υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

*Υποχρέωση (obligation)* είναι η παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και από τον διακανονισμό της αναμένεται πιθανή εκροή πόρων.

*Δεσμευτικό γεγονός (obligation event)* είναι ένα γεγονός που δημιουργεί μία νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, βάσει της οποίας η επιχείρηση δεν έχει εναλλακτική λύση από το να διευθετήσει τη δέσμευση.

*Νομική δέσμευση* είναι μία δέσμευση που προκύπτει από ένα συμβόλαιο, ένα νόμο ή μια δικαστική απόφαση.

*Τεκμαιρόμενη δέσμευση (constructive obligation)* είναι μια δέσμευση, που προκύπτει όταν η επιχείρηση υποδεικνύει προς τρίτους, πως αναλαμβάνει ευθύνες μέσω προηγούμενης πρακτικής της. Για παράδειγμα, όταν μία εταιρεία δίνει κάθε χρόνο στο προσωπικό της διατακτικές για Χριστουγεννιάτικες αγορές, πρόκειται για μία τεκμαιρόμενη δέσμευση, εφ' όσον η εταιρεία δημιουργεί βάσιμη προσδοκία στους εργαζόμενούς της πως θα το πράττει κάθε χρόνο και στο μέλλον.

*Ενδεχόμενη Υποχρέωση (Contingent liability)* είναι μία πιθανή δέσμευση που είναι δυνατό να προκύψει (possible) από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί από την πραγματοποίηση ή μη, ενός ή περισσοτέρων αβέβαιων μελλοντικών



γεγονότων τα οποία δεν είναι εξ' ολοκλήρου υπό τον έλεγχο της επιχείρησης. Ακόμη, μπορεί να είναι μία παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, αλλά δεν καταχωρείται ως υποχρέωση λόγω του ότι δεν είναι πιθανή (probable) η εκροή πόρων ή το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

*Ενδεχόμενη Απαίτηση* (Contingent asset) είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που είναι δυνατό (possible) να προκύψει ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και η ύπαρξή του θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, τα οποία δεν είναι εξ' ολοκλήρου υπό τον έλεγχο της επιχείρησης.

*Επαχθής σύμβαση* (onerous contract) είναι μια σύμβαση της οποίας τα αναπόφευκτα έξοδά της υπερβαίνουν τα οικονομικά της οφέλη.

*Αναδιάρθρωση* είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη διεύθυνση της εταιρείας και ουσιαστικά αλλάζει το πεδίο της επιχειρηματικής δραστηριότητας ή τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης.

Το ΔΛΠ\_37 διαχωρίζει τις δύο φράσεις χρησιμοποιώντας την περιγραφή «ενδεχόμενη» για υποχρεώσεις και απαιτήσεις που δεν καταχωρούνται στην ΚΛΑ, επειδή η ύπαρξή τους θα επιβεβαιωθεί από την πραγματοποίηση ή μη αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων.

## **17.2 Καταχώρηση Προβλέψεων και Γνωστοποίηση Ενδεχόμενων Υποχρεώσεων**

Μία πρόβλεψη καταχωρείται στην ΚΛΑ όταν ισχύουν και όλα τα ακόλουθα κριτήρια:

- η επιχείρηση έχει μία παρούσα νομική ή τεκμηριωμένη δέσμευση που πηγάζει από γεγονότα του παρελθόντος και
- είναι πιθανόν να προκύψει εκροή οικονομικών πόρων από το διακανονισμό της και
- μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης.

Μία πρόβλεψη πρέπει να γίνεται μόνο εάν η υποχρέωση υπάρχει ανεξάρτητα των μελλοντικών πράξεων της επιχείρησης. Η πρόθεση ή η αναγκαιότητα να προβεί η επιχείρηση σε δαπάνες που σχετίζονται με το μέλλον, δεν αρκεί για να καταχωρηθεί μία πρόβλεψη. Εάν υπάρχει δυνατότητα, η επιχείρηση να αποφύγει τη δαπάνη, τότε δεν υφίσταται καμία υποχρέωση και δεν καταχωρείται καμία πρόβλεψη.

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις δεν καταχωρούνται. Αυτές εξαρτώνται από την πραγματοποίηση ή μη ενός αβέβαιου μελλοντικού γεγονότος που δεν είναι εξ' ολοκλήρου υπό τον έλεγχο της εταιρείας, οπότε δεν είναι δεσμεύσεις που υπάρχουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

### **17.3 Αποτίμηση**

Το ποσό της πρόβλεψης πρέπει να είναι η καλύτερη δυνατή εκτίμηση της επιχείρησης, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Αυτό το ποσό συνήθως είναι είτε το ποσό που θα δαπανηθεί για τον άμεσο διακανονισμό της δέσμευσης, είτε η πληρωμή σε τρίτους για τους οποίους έχει αναληφθεί η δέσμευση. Η καλύτερη εκτίμηση μπορεί να προέλθει από την κρίση της διοίκησης συνδυαζόμενη από εμπειρία προηγούμενων ανάλογων περιπτώσεων ή εκθέσεις ειδικών (όπως δικηγόρων, πραγματογνωμόνων).

Στοιχεία που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όταν καθορίζεται το ύψος της δέσμευσης είναι τα εξής: η διαχρονική αξία του χρήματος (δηλαδή πρέπει να υπολογίζεται η παρούσα αξία της μελλοντικής εκροής, με τη χρήση ενός επιτοκίου προεξόφλησης), οι βελτιώσεις στην τεχνολογία, οι πιθανές αλλαγές στη νομοθεσία και ο συντηρητισμός. Το ποσό της πρόβλεψης είναι πάντοτε προ φόρων.

Οι αποζημιώσεις (reimbursements) πρέπει να αντιμετωπίζονται ως ιδιαίτερες απαιτήσεις. Όταν τμήμα ή το σύνολο ενός εξόδου για το οποίο έχει γίνει πρόβλεψη, καλύπτεται από τρίτο πρόσωπο, τότε το ποσό της απαίτησης αναγνωρίζεται μόνο εφ' όσον η είσπραξή του είναι βέβαιη. Στην ΚΛΑ, το έξοδο που αφορά μία πρόβλεψη μπορεί να παρουσιάζεται συμψηφισμένο με το ποσό που αναγνωρίζεται ως αποζημίωση και η αποζημίωση εμφανίζεται ως ξεχωριστό περιουσιακό στοιχείο.

### **17.4 Λογιστικές εγγραφές**

Εάν μία πρόβλεψη είχε αρχικά αποτιμηθεί στη διαχρονική της αξία, η λογιστική αξία της πρόβλεψης θα αυξάνεται με το χρηματοοικονομικό κόστος «δανεισμού» της. Οι προβλέψεις πρέπει να επανεκτιμούνται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού και να αναπροσαρμόζονται έτσι ώστε να αντανακλούν τη καλύτερη δυνατή τρέχουσα εκτίμηση. Σε περίπτωση που παύει

πλέον να είναι πιθανή η εκροή πόρων για το διακανονισμό της πρόβλεψης, η πρόβλεψη πρέπει να αντιστραφεί.

Δεν πρέπει να καταχωρούνται προβλέψεις για μελλοντικές λειτουργικές ζημιές λόγω του ότι δεν προκύπτουν από γεγονότα του παρελθόντος και δεν είναι μη αποτρέψιμες. Εάν αναμένονται μελλοντικές λειτουργικές ζημιές, αυτό μπορεί να είναι ένδειξη ότι τα περιουσιακά στοιχεία απομειώνονται (άρα εφαρμόζεται το ΔΛΠ\_36) και δεν σχηματίζεται πρόβλεψη, εκτός και εάν προκύπτουν για επαχθή σύμβαση.

Το ΔΛΠ\_37 καλύπτει το λογιστικό χειρισμό ορισμένων περιπτώσεων που σχετίζονται με το σχηματισμό προβλέψεων, όπως οι ακόλουθες περιπτώσεις.

#### **17.4.1 Προγράμματα Αναδιάρθρωσης (Recovery Plans)**

Σύμφωνα με το πρότυπο, δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να καταρτίσουν προγράμματα αναδιάρθρωσης όταν πωλούν ή τερματίζουν έναν επιχειρηματικό τους κλάδο κλείνουν ένα εργοστάσιο σε μία περιοχή ή το μεταφέρουν σε μία άλλη ή αλλάζουν σημαντικά τις δομές της διοίκησής τους. Για να δημιουργηθεί πρόβλεψη από πρόγραμμα αναδιάρθρωσης, αυτό πρέπει να πληροί ορισμένες προϋποθέσεις:

- Να έχει συνταχθεί ένα λεπτομερές πρόγραμμα αναδιάρθρωσης, που να προσδιορίζει τουλάχιστον την επιχειρηματική δραστηριότητα, την τοποθεσία των εγκαταστάσεων που αλλάζει, τις δαπάνες που θα αναληφθούν, τον αριθμό εργαζομένων που θα αποζημιωθούν και το σχετικό χρονοδιάγραμμα εφαρμογής του προγράμματος.
- Η επιχείρηση να έχει δημιουργήσει βάσιμη προσδοκία πριν από την εφαρμογή του σχεδίου, ότι θα ολοκληρώσει την αναδιάρθρωση είτε θέτοντας σε εφαρμογή το πρόγραμμα (π.χ. πουλώντας τα περιουσιακά στοιχεία), είτε ανακοινώνοντας τα κύρια σημεία του προγράμματος σε εκείνους που επηρεάζονται πριν από την ημερομηνία του Ισολογισμού. Μετά από την λήψη της απόφασης, το πρόγραμμα δεν μπορεί να αναιρεθεί και η αναδιάρθρωση θα εφαρμοσθεί.

#### **17.4.2 Κόστος διάλυσης, απομάκρυνσης και αποκατάστασης (Decommissioning cost)**

Υπάρχουν επιχειρήσεις όπου μετά το πέρας των δραστηριοτήτων τους, οφείλουν να απομακρύνουν τις εγκαταστάσεις τους και να επαναφέρουν τον περιβάλλοντα χώρο στην αρχική του κατάσταση, όπως είναι κυρίως οι εξορυκτικές επιχειρήσεις. Εάν και υπάρχει το σχετικό ΔΠΧΠ\_6, το ΔΛΠ\_37 προβλέπει την καταχώρηση όλων των σχετικών για την

αποκατάσταση δαπανών, ως πρόβλεψη, ακόμη και στην έναρξη της σύμβασης. Σε περίπτωση που μία πρόβλεψη αντιπροσωπεύει μελλοντική δαπάνη που είναι αναγκαία για την απόκτηση μελλοντικών οικονομικών οφελών, το ποσό της πρόβλεψης κεφαλαιοποιείται ως περιουσιακό στοιχείο.

#### **17.4.3 Επαχθείς Συμβάσεις (Onerous Contracts)**

Εάν μία σύμβαση είναι εξ' αρχής επαχθής, η παρούσα δέσμευση πρέπει να καταχωρείται ως μία ξεχωριστή πρόβλεψη.

#### **17.5 Γνωστοποιήσεις**

Για κάθε κατηγορία προβλέψεων είναι απαραίτητες οι εξής γνωστοποιήσεις:

- Η λογιστική αξία της πρόβλεψης στην αρχή και στο τέλος της λογιστικής περιόδου (νέες προβλέψεις ή αυξήσεις στις υφιστάμενες προβλέψεις, ποσά που χρησιμοποιήθηκαν ή αναστράφηκαν, αύξηση της παρούσας αξίας λόγω παρόδου του χρόνου ή από αλλαγή του επιτοκίου προεξόφλησης).
- Σύντομη περιγραφή της φύσης των δεσμεύσεων και τον αναμενόμενο χρόνο διακανονισμού τους.
- Μια ένδειξη της φύσης των αστάθμητων παραγόντων που μπορεί να επηρεάζουν το ποσό ή τον χρόνο διακανονισμού.

Όταν για μία πρόβλεψη δεν είναι πιθανή η εκροή πόρων, γνωστοποιείται ως ενδεχόμενη υποχρέωση. Για κάθε κατηγορία ενδεχόμενων υποχρεώσεων που δεν θεωρείται απομακρυσμένη, γνωστοποιούνται:

- Σύντομη περιγραφή της φύσης της υποχρέωσης
- Το αναμενόμενο οικονομικό αντίκτυπο και
- Η πιθανότητα ανάγκης αποζημίωσης σε τρίτους.

Για τις ενδεχόμενες απαιτήσεις με πιθανότητα εισροής πόρων γνωστοποιούνται τα εξής:

- Σύντομη περιγραφή της φύσης της
- Το αναμενόμενο οικονομικό αντίκτυπο.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 18: ΔΠΧΠ\_1 ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΠΧΠ (IFRS\_1 FIRST-TIME ADOPTION OF IFRS)**

Το ΔΠΧΠ\_1 ορίζει πως η κατάρτιση των πρώτων οικονομικών καταστάσεων μιας εταιρείας που εφαρμόζει ΔΠΧΠ, θα γίνει σύμφωνα με τα ισχύοντα ΔΠΧΠ για τη χρήση. Αυτές οι καταστάσεις θα παρέχουν πληροφορίες υψηλής ποιότητας, θα είναι συγκρίσιμες για όλες τις λογιστικές περιόδους, θα αποτελέσουν την αρχική βάση για τη λογιστική των ΔΠΧΠ και θα προκύπτουν σε κόστος που δεν θα είναι μεγαλύτερο από τα οφέλη τους.

Το ΔΠΧΠ\_1 εφαρμόζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις που ετοιμάζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ\_34 και καλύπτουν οποιαδήποτε λογιστική περίοδο εντός της πρώτης λογιστικής χρήσης που εφαρμόζονται τα ΔΠΧΠ.

### **18.1 Ορισμοί**

*Πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ* είναι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζονται τα ΔΠΧΠ και στις οποίες γίνεται δήλωση ρητά και ανεπιφύλακτα, πως έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

*Ημερομηνία Μετάβασης* είναι η έναρξη της πρώτης χρήσης όπου καταρτίζονται καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

*Ημερομηνία Κατάρτισης* είναι η λήξη της τελευταίας λογιστικής περιόδου για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

*Ισολογισμός Έναρξης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ* (opening IFRS Balance Sheet) είναι ο ισολογισμός κατά την ημερομηνία μετάβασης από τις Ελληνικές Γενικές Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές στα ΔΠΧΠ και αντιπροσωπεύει το σημείο εκκίνησης για την τήρηση των λογαριασμών σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ (η δημοσίευσή του δεν είναι υποχρεωτική).

Εάν για παράδειγμα, μία επιχείρηση δημοσιεύει τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ για τις χρήσεις 2005 και 2004: η 1/1/2004 θεωρείται η ημερομηνία μετάβασης, ο ισολογισμός έναρξης είναι ο ισολογισμός την 1/1/2004 και η 31/12/2005 είναι η ημερομηνία κατάρτισης.

*Τεκμαρτό κόστος* (deemed cost) είναι ένα ποσό που υποκαθιστά το κόστος κτήσης σε μια συγκεκριμένη ημερομηνία.

## 18.2 Η διαδικασία μετάβασης στα ΔΠΧΠ

1. Επιλέγονται οι κατάλληλες λογιστικές αρχές που επιτρέπονται από τα όλα τα ΔΠΧΠ (όπως αυτά ισχύουν κατά την ημερομηνία κατάρτισης) και εφαρμόζονται αναδρομικά για όλες τις λογιστικές περιόδους που παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις (συνήθως είναι δύο, το έτος κατάρτισης και τα συγκριτικά της προηγούμενης χρήσης).
2. Καθορίζεται η ημερομηνία μετάβασης.
3. Καταρτίζεται ο Ισολογισμός έναρξης, σύμφωνα με τα ισχύοντα ΔΠΧΠ κατά την ημερομηνία μετάβασης και με την ακόλουθη σειρά:
  - Πρώτα γίνεται η αναγνώριση – καταχώρηση όλων των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, των οποίων η καταχώρηση επιβάλλεται από τα ΔΠΧΠ όπως προβλέψεις (ΔΛΠ\_37), παράγωγα (ΔΛΠ\_39), χρηματοδοτική μίσθωση (ΔΛΠ\_17) και αναβαλλόμενη φορολογία (ΔΛΠ\_12).
  - Στη συνέχεια διαγράφονται τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που δεν προβλέπονται από τα ΔΠΧΠ, όπως προβλέψεις που δεν συμφωνούν με τις πρόνοιες του ΔΛΠ\_37 ή άυλα περιουσιακά στοιχεία που δεν προβλέπονται από το ΔΛΠ\_38.
  - Το επόμενο βήμα είναι η αναταξινόμηση ποσών που είχαν καταχωρηθεί ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις βάσει των Ελληνικών ΓΠΛΑ, όπως συμβαίνει με τα πάγια που κατέχονται προς πώληση (ΔΠΧΠ\_5).
  - Τέλος, εφαρμόζονται οι αρχές όλων των προτύπων για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως πάγια που χρήζουν απομείωσης (ΔΛΠ\_36) ή αποτίμηση αποθεμάτων (κόστος κτήσης ή καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας ΔΛΠ\_2).
4. Χρησιμοποιούνται λογιστικές εκτιμήσεις (π.χ. για την ωφέλιμη ζωή των παγίων) τόσο στον ισολογισμό έναρξης, όσο και στους μεταγενέστερους ισολογισμούς, οι οποίες είναι σύμφωνες με τα ΔΠΧΠ που ίσχυαν κατά την ημερομηνία μετάβασης.

5. Όλες οι αναπροσαρμογές που γίνονται λόγω των διαφορετικών λογιστικών αρχών και εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία μετάβασης, καταχωρούνται στα σωρευμένα κέρδη (ή σε άλλο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων) της επιχείρησης κατά την ημερομηνία μετάβασης. Γι' αυτό είναι απαραίτητη η συμφωνία των ιδίων κεφαλαίων, ανάμεσα στους ισολογισμούς που προκύπτουν με βάση τις προηγούμενες ΓΠΛΑ και τα ΔΠΧΠ.

### **18.3 Απαλλαγές και Εξαιρέσεις από την πλήρη συμμόρφωση με όλα τα ΔΠΧΠ**

Το ΔΠΧΠ\_1 απαιτεί κατά την πρώτη εφαρμογή, την αναδρομική εφαρμογή όλων των προτύπων, εκτός από τις ακόλουθες απαλλαγές και εξαιρέσεις:

#### **18.3.1 Απαλλαγές από άλλα Πρότυπα**

Μία επιχείρηση δύναται να επιλέξει την εφαρμογή ή μη των ακόλουθων απαλλαγών:

- Ενσώματα Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία – Επενδύσεις σε Ακίνητα – Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία: μπορούν να αποτιμηθούν στη δίκαιη αξία τους κατά την ημερομηνία μετάβασης και η αξία αυτή να θεωρηθεί ως τεκμαρτό κόστος.
- Συνένωση Επιχειρήσεων: το ΔΠΧΠ\_1 προβλέπει πως δεν είναι υποχρεωτική η εφαρμογή του ΔΠΧΠ\_3.
- Παροχές Εργαζομένων: Όλα τα σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές που υπάρχουν κατά την ημερομηνία μετάβασης, καταχωρούνται στα 'κέρδη εις νέον'.
- Σωρευμένες Συναλλαγματικές διαφορές: Όλες οι σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή επενδύσεων στο εξωτερικό καταχωρούνται στα 'κέρδη εις νέον', κατά την ημερομηνία μετάβασης. Οπότε το αποθεματικό συναλλαγματικής διαφοράς μηδενίζεται.
- Σύνθετα Χρηματοοικονομικά Μέσα: Εάν κατά την ημερομηνία μετάβασης, το κομμάτι που αντιστοιχεί στην υποχρέωση δεν υπάρχει, τότε επιτρέπεται να μην γίνει διαχωρισμός του χρηματοοικονομικού μέσου σε στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και στοιχείο υποχρέωσης.

- Περιουσιακά Στοιχεία και Υποχρεώσεις θυγατρικών – Συνδεδεμένων - Κοινοπραξιών: Εάν η θυγατρική εταιρεία υιοθετεί τα ΔΠΧΠ σε ημερομηνία μεταγενέστερη της μητρικής, τότε στις δικές της οικονομικές καταστάσεις, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις αποτιμούνται είτε στις λογιστικές αξίες που θα συμπεριλαμβάνονταν εάν ενοποιούνταν (κατά την ημερομηνία μετάβασης της μητρικής), είτε στις λογιστικές αξίες βάσει του ΔΠΧΠ\_1 κατά την ημερομηνία μετάβασης της θυγατρικής. Εάν η μητρική υιοθετεί τα ΔΠΧΠ μεταγενέστερα της θυγατρικής, τότε για την ενοποίηση θα χρησιμοποιηθούν οι κανόνες που εφαρμόστηκαν στην κατάρτιση των καταστάσεων της θυγατρικής.
- Ταξινόμηση Χρηματοοικονομικών Περιουσιακών Στοιχείων και Υποχρεώσεων: Κατά την ημερομηνία μετάβασης, μία επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να ταξινομήσει ένα χρηματοοικονομικό μέσο της ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, που αποτιμάται στη δίκαιη αξία του μέσω της ΚΛΑ ή ως διαθέσιμο προς πώληση.

### 18.3.2 Εξαιρέσεις από άλλα Πρότυπα

**Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ\_1 απαγορεύεται η αναδρομική εφαρμογή για τις ακόλουθες περιπτώσεις:**

- Λογιστικές εκτιμήσεις της επιχείρησης
- Διαγραφή Χρηματοοικονομικών Περιουσιακών Στοιχείων και Υποχρεώσεων: Μία επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα ΔΠΧΠ, οφείλει να εφαρμόσει τις πρόνοιες του ΔΛΠ\_39 όσον αφορά τη διαγραφή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων από την 1/1/2004. Όσα χρηματοοικονομικά στοιχεία και υποχρεώσεις διαγράφηκαν πριν την 1/1/2004 δεν είναι δυνατό να αναγνωρισθούν στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΠΧΠ, εκτός και εάν η διοίκηση της εταιρείας αποφασίσει να τα καταχωρήσει και όλες οι πληροφορίες για εφαρμογή του ΔΛΠ\_39 είναι διαθέσιμες.
- Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία που κατέχονται για Πώληση: Το ΔΠΧΠ\_5 εφαρμόζεται για τις επιχειρήσεις που εφάρμοσαν τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά από 1/1/2005. Οι επιχειρήσεις με ημερομηνία μετάβασης μετά την 1/1/2006, δεν μπορούν να αναπροσαρμόσουν τα συγκριτικά ποσά της προηγούμενης χρήσης για πάγια



περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για να ταξινομηθούν ότι κατέχονται προς πώληση.

- Η Λογιστική αντιστάθμιση των κινδύνων εφαρμόζεται σε όλες τις συναλλαγές που πληρούν τα κριτήρια του ΔΛΠ\_39 και εφαρμόζεται μελλοντικά από την ημερομηνία μετάβασης της επιχείρησης.

#### **18.4 Γνωστοποιήσεις**

Σύμφωνα με το πρότυπο, η επιχείρηση οφείλει να επεξηγήσει αναλυτικά πως επηρεάζονται η οικονομική θέση της, τα αποτελέσματα και οι ταμειακές ροές της, κατά τη μετάβασή της στα ΔΠΧΠ. Οπότε στις επεξηγηματικές σημειώσεις αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Συμφωνία των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και τις ΓΠΛΑ κατά την: Ημερομηνία Μετάβασης και την Ημερομηνία Ισολογισμού των τελευταίων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν βάσει των ΓΠΛΑ.
- Συμφωνία κέρδους/ζημιάς του τελευταίου έτους που καταρτίστηκε σύμφωνα με τις ΓΠΛΑ και του αντίστοιχου κέρδους σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 19: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Με την εφαρμογή των ΔΛΠ-ΔΠΧΠ από τις εισηγμένες στο ΧΑΑ, άλλαξε η εικόνα των επιχειρήσεων που είχαμε στην Ελλάδα έως πριν από μερικά χρόνια. Πλέον οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις περιέχουν μεγαλύτερη ανάλυση, σαφήνεια, διαφάνεια και συγκρισιμότητα των μεγεθών τους. Ακόμα και η καθημερινή ζωή των Ελλήνων που δεν είναι κάτοχοι μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο, επηρεάζεται και αλλάζει.

Για παράδειγμα, τα ασφάλιστρα των αυτοκινήτων αναμένονται να αυξηθούν, καθώς το πρόβλημα της επάρκειας των αποθεματικών των ασφαλιστικών εταιρειών, γίνεται άμεσα εμφανές με την εφαρμογή των ΔΛΠ. Οι εισηγμένες ασφαλιστικές εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ είναι υποχρεωμένες να καλύπτουν τις μελλοντικές τους υποχρεώσεις από τα αποθεματικά τους. Με την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ, οι εισηγμένες στο ΧΑΑ ασφαλιστικές εταιρείες μείωσαν την καθαρή τους θέση έως και 183% σε σχέση με το ΕΓΛΣ (Φοίνικας 1/1/05).

Όσον αφορά τις ίδιες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ, η πλειονότητα εξ' αυτών παρουσίασε δυσμενέστερα στοιχεία λόγω της εφαρμογής των ΔΛΠ. Κάποιες είχαν σημαντικές επιπτώσεις στα αποτελέσματα και στα ίδια κεφάλαια και κυρίως λόγω των προβλέψεών τους. Η Εμπορική Τράπεζα για παράδειγμα πριν την εξαγορά της από την Credit Agricole, είχε υποχρεώσεις προς ασφαλιστικά ταμεία πολλών εκατομμυρίων ευρώ, που σύμφωνα με το ΔΛΠ\_19 έπρεπε να αφαιρεθούν από τα ίδια κεφάλαιά της. Άλλωστε δεν ήταν λίγες οι εταιρείες που αναγκάστηκαν να διαγράψουν μέσω της ΚΛΑ ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις τους, που ήταν σίγουρο πως δεν θα εισέπρατταν ποτέ.

Τον Οκτώβριο του 2005 η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ζήτησε περαιτέρω εξηγήσεις από 26 εισηγμένες εταιρείες, λόγω ότι οι ορκωτοί ελεγκτές τους είχαν χαρακτηρίσει ως «με επιφύλαξη» τις οικονομικές τους καταστάσεις. Το αποτέλεσμα ήταν ορισμένες να τεθούν σε καθεστώς επιτήρησης, διότι οι διευκρινήσεις που δόθηκαν στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς δεν ήταν επαρκείς.

Υπήρξαν και εταιρείες που τα αποτελέσματά τους επηρεάστηκαν θετικά από τα ΔΛΠ. Αυτές ήταν εταιρείες που είχαν μεγάλη ακίνητη περιουσία που αποτιμήθηκαν σε αγοραίες αξίες αντί των ιστορικών αξιών όπως προέβλεπε το ΕΓΛΣ.

Τα ΔΛΠ-ΔΠΧΠ ορίζουν νέες αρχές στη λογιστική αποτύπωση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τους Ελληνικούς ρυθμιστικούς κανόνες. Η βάση των ΔΛΠ είναι το «Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης, το οποίο ορίζει ως βασικό κανόνα «την Ουσία πάνω από τον Τύπο»:

- η ουσία είναι πάνω από τη φορολογική αναγνώριση , όπως συμβαίνει με το ΔΛΠ\_16 όπου οι λογιστικές αποσβέσεις διαφέρουν συνήθως από τα φορολογικά δεδομένα
- η ουσία είναι πάνω από Νομικό τύπο, όπως καλύπτει το ΔΛΠ\_17 όπου οι χρηματοδοτικές μισθώσεις απεικονίζονται ως περιουσιακά στοιχεία του μισθωτή παρ' ότι νομικά δεν του ανήκουν και το ΔΛΠ\_18 όπου για να αναγνωρισθεί ένα έσοδο πρέπει να πληρούνται κάποιες προϋποθέσεις και όχι απλώς η έκδοση παραστατικών.

Σύμφωνα με τον Ν.2190, η ΚΛΑ μιας επιχείρησης έχει ως τελευταία γραμμή τα «κέρδη προ φόρων». Με τα ΔΛΠ, η ΚΛΑ φθάνει έως τα «Κέρδη μετά Φόρων» και απεικονίζονται οι αναβαλλόμενοι φόροι. Δημοσιεύονται περισσότερες οικονομικές καταστάσεις (ταμειακών ροών, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων) έτσι ώστε ο χρήστης τους να μπορεί να συλλέξει όλα τα δεδομένα που καταλήγουν στα Ίδια Κεφάλαια και να τα συνδυάσει με την ύπαρξη ή έλλειψη μετρητών της επιχείρησης.

Η εφαρμογή των ΔΠΧΠ στην Ελληνική αγορά δεν ήταν εύκολη. Ακόμη και σήμερα τρία χρόνια μετά την πρώτη εφαρμογή, εμφανίζονται οικονομικές καταστάσεις με αδυναμίες και ελλείψεις, κυρίως όσον αφορά την εφαρμογή ορισμένων προτύπων και των απαραίτητων γνωστοποιήσεων.

Σύμφωνα με μελέτη που πραγματοποίησε η ελεγκτική εταιρεία Grant Thornton για τις εισηγμένες στο ΧΑΑ επιχειρήσεις και δημοσιεύθηκε τον Ιούλιο του 2008, φαίνεται πως το επίπεδο πληροφόρησης των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων βελτιώνεται συνεχώς, χωρίς ωστόσο να έχει φτάσει ακόμα στο επιθυμητό επίπεδο. Ιδιαίτερη εντύπωση προκαλεί το γεγονός ότι τείνει να παγιωθεί από έναν περιορισμένο αριθμό επιχειρήσεων η παράλειψη ή η ελλιπής παράθεση γνωστοποιήσεων που είναι υποχρεωτικές από τα ΔΠΧΠ.

Παράλληλα διαπιστώνεται έμπρακτα η προσπάθεια που κατέβαλλαν οι περισσότερες επιχειρήσεις προκειμένου να βελτιώσουν τις παρεχόμενες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές τους καταστάσεις. Άλλωστε, όλοι οι εμπλεκόμενοι φορείς έχουν πλέον συσσωρευμένη

εμπειρία για να υπηρετήσουν το ρόλο τους. Ευθύνη των διοικήσεων των εταιρειών είναι η δημιουργία κατάλληλων συνθηκών που θα τους επιτρέπουν να δημοσιεύουν πλήρεις και ποιοτικές καταστάσεις. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται και η ικανοποίηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίοι στηρίζουν τις επιλογές τους στην πληροφόρηση που αυτές παρέχουν.

Μέσα από τη μελέτη των δημοσιευμένων ισολογισμών, η Grant Thornton διαπιστώνει γενική βελτίωση του επιπέδου πληροφόρησης. Τα σημαντικότερα θετικά συμπεράσματα για την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών είναι:

- η αύξηση των προβλέψεων στο σύνολο των εισηγμένων στο ΧΑ εταιρειών εκτός των τραπεζών,
- η βελτίωση της παρεχόμενης πληροφόρησης στα στοιχεία της κατάστασης ταμειακών ροών και η αυξανόμενη σημασία που δίνουν οι εταιρείες στις πληροφορίες που παρέχονται σε αυτή,
- η αυξανόμενη αναγνώριση άυλων στοιχείων του ενεργητικού κατά τη διαδικασία κατανομής του κόστους εξαγοράς θυγατρικών και συγγενών εταιρειών,
- η έμφαση που δίδεται σε γνωστοποιήσεις που αφορούν σε αλλαγές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων,
- η πληροφόρηση σχετικά με τα βασικά και τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή,
- η βελτίωση των γνωστοποιήσεων που σχετίζονται με συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και συναλλαγές βασικών διοικητικών μελών,
- η εκτεταμένη χρήση αναλογιστικών μελετών για τη διενέργεια προβλέψεων που σχετίζονται με το προσωπικό,
- η αυξανόμενη παροχή πληροφοριών σχετικά με τους επιχειρηματικούς και γεωγραφικούς τομείς δραστηριότητας των επιχειρήσεων και την απόδοσή τους,
- η αυξανόμενη πληροφόρηση σχετικά με τη γνωστοποίηση των ενδεχόμενων υποχρεώσεων.

Παράλληλα ωστόσο, δεν θα πρέπει να αγνοούνται τα προβλήματα που υπάρχουν σχετικά με γνωστοποίηση πληροφοριών για τα χρηματοοικονομικά μέσα, την αντιστάθμιση κινδύνων και την υπεραξία από την ενοποίηση επιχειρήσεων.

Προβληματισμό δημιουργεί το γεγονός ότι περίπου μία στις δύο εισηγμένες, οι ορκωτοί ελεγκτές χορηγούν διαφοροποιημένες εκθέσεις ελέγχου, με την πλειονότητά τους να αφορούν τη μη διενέργεια προβλέψεων για ενδεχόμενους φόρους για τις μη ελεγχθείσες χρήσεις. Είναι πλέον εμφανής η πρακτική των επιχειρήσεων να μην διενεργούν ή να υποτιμούν τις προβλέψεις φόρων, στη λογική ότι δεν μπορούν να εκτιμηθούν αξιόπιστα φόροι οι οποίοι ίσως προκύψουν σε φορολογικό έλεγχο.

Ένα ακόμη συμπέρασμα που προκύπτει από τη μελέτη της Grant Thornton είναι η ανεπάρκεια γνωστοποιήσεων για συγκεκριμένα πρότυπα κυρίως για τα νέα πρότυπα. Παράδειγμα αποτελεί η πρώτη εφαρμογή κατά το 2007 του ΔΠΧΠ\_7, που αν και αποτέλεσε ένα νέο πρότυπο με αυξημένες απαιτήσεις, υπήρξαν εταιρείες που δεν γνωστοποίησαν τίποτα σχετικό.

Σε ορισμένες εταιρείες είναι εμφανές πως υποβαθμίζεται συστηματικά η παροχή σημαντικών πληροφοριών. Είναι πιθανό να υποβαθμιστεί η αξία ορισμένων γνωστοποιήσεων είτε λόγω δυσκολιών στην παροχή πληροφοριών, είτε λόγω απροθυμίας παροχής τους από τις διοικήσεις των εταιρειών. Συνέπεια αυτών είναι να παγιώνεται η παράθεση ελλιπών ή ακόμη και η παράλειψη γνωστοποιήσεων για κάποιες συναλλαγές.

Ορισμένα παραδείγματα που επισημαίνονται στη μελέτη είναι:

- η μη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με το ύψος των ενσώματων ακινητοποιήσεων που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση,
- η μη γνωστοποίηση της φύσης των απ' ευθείας μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων,
- η μη διακριτή γνωστοποίηση και παρακολούθηση αποθεματικών που συνδέονται με αναπροσαρμογές στις εύλογες αξίες στοιχείων του ενεργητικού,
- το ύψος της πρόβλεψης για απαξίωση αποθεμάτων,
- η μη γνωστοποίηση της φύσης των υπόλοιπων προβλέψεων,
- η μη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα,

- η μη γνωστοποίηση πληροφοριών που αφορούν την αντιστάθμιση κινδύνου και του τρόπου παρακολούθησης της αποτελεσματικότητάς της,
- η ανεπάρκεια παραπομπών στις οικονομικές καταστάσεις προς αντίστοιχες σημειώσεις και η ανεπάρκεια εξηγήσεων για σημαντικές παραδοχές και εκτιμήσεις της διοίκησης.

Ιδιαίτερη μνεία γίνεται σχετικά με ερωτήματα που ανακύπτουν από τη μελέτη, όπως:

- η μείωση των προβλέψεων για επισφάλειες στις τράπεζες, παρά το γεγονός ότι αυξήθηκαν οι χορηγήσεις,
- η αύξηση των δανειακών υποχρεώσεων σε σχέση με την ποιότητα των γνωστοποιήσεων που τις συνοδεύουν,
- το ύψος των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων σε σχέση με τη δυνατότητά τους να τις ανακτήσουν,
- η διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης σε ορισμένες εταιρείες κυρίως από την αποτίμηση των επενδυτικών ακινήτων τους σε εύλογες αξίες.

Όσον αφορά τις παρατηρήσεις στα πιστοποιητικά ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών λογιστών, από τη μελέτη προκύπτουν:

- στο 56% των εταιρειών χορηγήθηκε έκθεση με σύμφωνη γνώμη, έναντι 51% το 2006
- στο 41% χορηγήθηκε έκθεση με σύμφωνη γνώμη και θέματα με έμφαση, έναντι 44% το 2006,
- στο 2% των εταιρειών χορηγήθηκε έκθεση με εξαιρέσεις ή με αρνητική γνώμη, έναντι 6% το 2006,
- το 75% (109 εταιρείες) των περιπτώσεων έκθεσης με θέματα έμφασης ή εξαίρεσης, αφορούσαν αβέβαιη έκβαση μελλοντικών φορολογικών ελέγχων για προηγούμενες ανέλεγκτες χρήσεις, έναντι 86% (134 εταιρείες) το 2006.

Συνεπώς, παρά τη συνεχή βελτίωση στην εφαρμογή των ΔΛΠ-ΔΠΧΠ από τις Ελληνικές επιχειρήσεις, υπάρχουν ακόμη περιθώρια ποιοτικότερης πληροφόρησης. Άλλωστε ο σκοπός των ΔΛΠ είναι η παροχή πληροφοριών στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, για την ορθότερη λήψη αποφάσεων.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

### Α. ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. Πρωτοψάλτης Ν-Κεραμόντε Γεωρ., Κωδικοποίηση ΔΠΧΠ-ΔΛΠ και Διερμηνειών, 2007
2. Σακέλλης Εμ., Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, 2005
3. Epsilon Academy, Διεθνή Πρότυπα Χρηματικής Πληροφόρησης (Σημειώσεις), 2008
4. Forum Training & Consulting Ltd, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Σημειώσεις), 2006
5. Grant Thornton, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IFRS Αναλυτική Παρουσίαση, 2004
6. Grant Thornton, Έρευνα για τις επιπτώσεις των IFRS στις εισηγμένες στο ΧΑΑ, 9-7-08
7. ΔΛΠ εναντίον ασφαλιστικών εταιρειών, Εφημερίδα, Κόσμος του Επενδυτή, 14-1-2005
8. Από «κόσκινο» περνούν οι λογιστικές καταστάσεις, Εφημερίδα ΕΞΙΠΡΕΣ, 4-10-2005
9. Κανονισμός αριθμ 610&611/2007 της Επιτροπής, Επίσημη Εφημερίδα της ΕΕ, 1-6-2007
10. Πλημμελής η εφαρμογή των ΔΠΧΠ από τις εισηγμένες, Εφημερίδα ΕΞΙΠΡΕΣ, 24-8-2008
11. ΦΕΚ 263/2004 Τεύχος Α΄

### Β. ΞΕΝΟΓΛΩΣΣΗ

1. Dyckman Thomas-Davis Charles-Dukes Roland, Intermediate Accounting, 2001
2. Pipelife International, IFRS Manual, 2007

### Γ. INTERNET

1. [www.ase.gr](http://www.ase.gr)
2. [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)
3. [www.iasb.org](http://www.iasb.org)
4. [www.seodi.gr](http://www.seodi.gr)
5. [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)