

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ**  
**ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ & ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ**  
**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ**  
**“ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΓΙΑ ΣΤΕΛΕΧΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ”**



**“Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο σε σύγκριση με τα Διεθνή  
Λογιστικά Πρότυπα”**

**Επιμέλεια**

**Φωτεινή Χαμπουλίδου**

**Επιβλέπων καθηγητής: κ. Γ. Αληφαντής**  
**Πειραιάς, Ιούλιος 2003**

## Πίνακας Περιεχομένων

	Σελ.
Εισαγωγή .....	1
Οι οικονομικές καταστάσεις .....	3
Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων .....	3
Χρονική περίοδο που καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις .....	5
Χρόνος κατάρτισης και δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων .....	6
Δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων .....	6
Α) Ισολογισμός .....	6
Β) Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως .....	10
Γ) Μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων .....	11
Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών .....	13
Ε) Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων .....	15
Προβληματισμοί για την πρώτη χρήση εφαρμογής των ΔΛΠ .....	19
Παράρτημα .....	21
Επί μέρους στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων .....	29
Ενσώματα πάγια στοιχεία .....	29
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων .....	30
Μεταγενέστερες δαπάνες .....	32
Αγορές παγίων με δανεισμό – πίστωση .....	33
Μισθωμένα πάγια στοιχεία .....	37
Πράξεις πώλησης και επαναμίσθωσης .....	39
Επιδοτούμενα πάγια στοιχεία .....	40
Αποτίμηση παγίων στοιχείων μεταγενέστερη από την αρχική καταχώρηση .....	44
Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων .....	48

Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως – Βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους ...	57
Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού .....	62
Ενοποιήσεις επιχειρήσεων .....	67
Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις – Επενδύσεις σε θυγατρικές επιχειρήσεις .....	69
Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις .....	76
Βιβλιογραφία .....	80

## Εισαγωγή

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ήλθαν στην Ελλάδα το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), το οποίο υπήρξε μέλος της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.) σχεδόν από της ιδρύσεως της, δηλαδή, από τις 29 Μαρτίου 1973.

Η Ελλάδα αν και έχει νομοθετήσει τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα, τα έχει προσαρμόσει προς τις απαιτήσεις της Ευρωπαϊκής Κοινοτικής Νομοθεσίας. Οι Λογιστικές Οδηγίες (directives) οι οποίες εκδίδονται κατά καιρούς από την Ευρωπαϊκή Ένωση, έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική εμπορική νομοθεσία και στη νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση (Ελληνικό Γενικό και Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο). Ενδεικτικά αναφέρουμε τις Οδηγίες υπ' αριθμ. 78/660, 83/349, 86/635 κ.λ.π.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή διαπιστώνοντας ότι οι ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στα Κράτη - Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης σύμφωνα με την Κοινοτική Νομοθεσία διαφέρουν σε ορισμένα σημεία από αυτές που καταρτίζονται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, προβαίνει σε διαδικασίες αναθεώρησης των Λογιστικών Οδηγιών της προκειμένου να αντιμετωπισθούν και να εξομαλυνθούν οι ανωτέρω διαφορές.

Γι' αυτό το σκοπό, ετοίμασε την Οδηγία που θα τροποποιήσει τις προϋπάρχουσες υπ' αριθμ. 78/660 (4η), 83/349 (7η) και 86/635 (Τράπεζες). Εφεξής, τα κράτη μέλη θα θέτουν σε ισχύ τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν με την εν λόγω νέα οδηγία έως την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2004 ενημερώνοντας σχετικά την Επιτροπή.

Στην Ελλάδα, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π) καθιερώνεται από 1.1.2003 σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 1, του Ν. 2992/2002 «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας». Η διάταξη αυτή είναι υποχρεωτική για τις Ανώνυμες Εταιρείες οι μετοχές των οποίων είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετική για τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανωνύμων Εταιριών και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών

Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ). Αυτό σημαίνει πως οι οικονομικές καταστάσεις των εν λόγω επιχειρήσεων, ετήσιες ή περιοδικές, των διαχειριστικών χρήσεων ή περιόδων που λήγουν μετά τις 31.12.2002 θα καταρτισθούν ακολουθώντας τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Ωστόσο, το Υπουργείο Οικονομικών λαμβάνοντας υπόψη τις δυσκολίες μετάβασης από τα Ελληνικά προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και την έλλειψη νομοθετικού πλαισίου αναμένεται να καταθέσει προς ψήφιση στη Βουλή νομοσχέδιο το οποίο θα αποσαφηνίζει ότι η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κατά τη χρήση του 2003 θα αφορά τον Ισολογισμό της 31-12-2003 και όχι τις περιοδικές οικονομικές καταστάσεις.

Ειδικότερα, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, θα καταστεί υποχρεωτική κατά την κατάρτιση των ετησίων οικονομικών καταστάσεων, που αφορούν τις διαχειριστικές χρήσεις οι οποίες αρχίζουν μετά την 31/12/2002, δηλαδή από 1/1/2003. Κατ' εξαίρεση, για την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα καταρτιστεί μόνο ισολογισμός, ενώ για την κατάρτιση των περιοδικών λογιστικών καταστάσεων η εφαρμογή αυτή θα λάβει χώρα από το πρώτο τρίμηνο που αρχίζει μετά την σύνταξη του πρώτου ισολογισμού με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ισολογισμός της 31/12/2003).

## **Οι οικονομικές καταστάσεις**

### **Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων**

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης και των συναλλαγών που έχουν αναληφθεί από αυτή συμβάλλοντας στη λήψη σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων από ένα ευρύ κύκλο χρηστών όπως: διοίκηση, μετόχους, επενδυτές, προμηθευτές, πελάτες, κ.α. Είτε καταρτίζονται κατά τις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π 1) είτε κατά την Ελληνική εμπορική νομοθεσία (Ν. 2190/1920, άρθρο 42α, παράγραφος 2), πρέπει να εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης της επιχείρησης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσεως αυτής και να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την απόδοση, τις ταμιακές ροές και τα αποτελέσματα της διαχείρισης από τη Διοίκηση αλλά και των πόρων που της εμπιστεύθηκαν. Μια ενδεικτική αναφορά των παρεχόμενων πληροφοριών περιλαμβάνει:

- το ενεργητικό,
- τις υποχρεώσεις,
- τα ίδια κεφάλαια,
- τα έσοδα και τα έξοδα συμπεριλαμβανομένων των κερδών και των ζημιών και
- τις ταμειακές ροές της επιχείρησης.

Τα ανωτέρω στοιχεία απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης οι οποίες αποτελούνται, κατά περίπτωση, από:

Κατά τα Δ.Λ.Π (αριθμός 1, άρθρο 1, παρ.7)	Κατά το Ν. 2190/1920 (άρθρο 42α, παρ. 1)
Τον ισολογισμό	Τον ισολογισμό
Την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως	Την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
Την κατάσταση μεταβολής των ιδίων κεφαλαίων	Τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων*
Την κατάσταση ταμειακών ροών	Το προσάρτημα
Τις λογιστικές μεθόδους και επεξηγηματικές σημειώσεις	

Η κατάρτιση και η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων γίνεται σύμφωνα με παραδεγμένες βασικές λογιστικές αρχές οι οποίες επί της ουσίας δεν παρουσιάζουν σημαντικές και αξιόλογες διαφορές μεταξύ των Δ.Λ.Π και της Ελληνικής νομοθεσίας. Σε αυτό συνέβαλε σε μεγάλο βαθμό η εναρμόνιση και η προσαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ), και του Δικαίου των εταιριών (Ν. 2190/1920 και Ν. 3190/1955) προς τις Οδηγίες της Ε.Ε οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

- η 1<sup>η</sup> Οδηγία (68/151/ΕΟΚ) που ρυθμίζει τη δημοσιότητα και ακυρότητα των εταιρειών,
- η 2<sup>η</sup> Οδηγία (77/91/ΕΟΚ) που ρυθμίζει θέματα συστάσεως των Ανωνύμων Εταιρειών (Α.Ε),
- η 3<sup>η</sup> Οδηγία (78/855/ΕΟΚ) για τη συγχώνευση των Α.Ε,
- η 4<sup>η</sup> Οδηγία (78/660/ΕΟΚ) για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών,
- η 6<sup>η</sup> Οδηγία (82/891/ΕΟΚ) για τη διάσπαση των Α.Ε,
- η 7<sup>η</sup> Οδηγία (83/349/ΕΟΚ) για τους ενοποιημένους ισολογισμούς,

\* Σε ότι αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν προβλέπεται η σύνταξη πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

- η 8<sup>η</sup> Οδηγία (84/253/ΕΟΚ) για τον έλεγχο των ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

### **Χρονική περίοδο που καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις**

Στην παράγραφο 49 του Δ.Λ.Π. 1, προβλέπεται παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων όλων των επιχειρήσεων τουλάχιστον σε ετήσια βάση, περιλαμβάνοντας πληροφορίες σχετικά με την επωνυμία της επιχείρησης, την περίοδο που καλύπτουν (εάν είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη του έτους, πρέπει να αναφερθεί και ο λόγος που χρησιμοποιήθηκε περίοδος διαφορετική από αυτή του ενός έτους), το τηρούμενο νόμισμα, το βαθμό ακρίβειας των ποσών που παρουσιάζονται και το αν αφορούν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων.

Η ισχύουσα Ελληνική νομοθεσία διαφοροποιείται από την ανωτέρω διάταξη του Δ.Λ.Π 1 στο βαθμό που η εταιρεία είναι νεοσυσταθείσα και έχει μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Κατά την έναρξη εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου ή μεγαλύτερη αρκεί να μην ξεπερνάει τους εικοσιτέσσερις μήνες. Αυτό σημαίνει πως οι οικονομικές καταστάσεις της πρώτης εταιρικής χρήσης οι οποίες θα καταρτιστούν στη λήξη της θα καλύπτουν διάστημα μικρότερο ή μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών. (άρθρο 42α του Ν. 2190/1920). Επιπρόσθετα, εάν πρόκειται για εταιρείες των οποίων οι μετοχές έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, οι οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται και θα δημοσιεύονται ανά τρίμηνο, στην ελληνική γλώσσα, ώστε να ενημερώνουν τους επενδυτές μεταξύ άλλων για τη δραστηριότητά τους και τα αποτελέσματά τους. Η υποχρέωση αυτή είναι απόρροια του Προεδρικού Διατάγματος 360/1985 το οποίο εκδόθηκε σε συμμόρφωση προς τις διατάξεις της Οδηγίας υπ' αριθμ.82/121/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 15<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 1982 «περί της περιοδικής πληροφόρησης που πρέπει να δημοσιεύουν οι εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε Χρηματιστήρια Αξιών».



## **Χρόνος κατάρτισης και δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων**

Ο χρόνος κατάρτισης και δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων είναι άρρηκτα συνδεδεμένος με τη χρονική περίοδο που καλύπτουν. Έτσι, τηρώντας τις διατάξεις της παραγράφου 52 του Δ.Λ.Π 1, οι επιχειρήσεις πρέπει να είναι σε θέση, να μπορούν να εκδίδουν τις οικονομικές τους καταστάσεις μέσα σε **έξι μήνες από την ημερομηνία του Ισολογισμού**, ενώ, κατά την εμπορική νομοθεσία το Διοικητικό Συμβούλιο της Α.Ε οφείλει να τις δημοσιεύει **είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης** (να σημειωθεί ότι οι πράξεις ισολογισμού καθώς και το κλείσιμο αυτού ολοκληρώνονται εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της χρήσης και όχι πέραν της προθεσμίας υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή, όχι πέρα από τη 10η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξεως της διαχειριστικής περιόδου για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα σε αυτή).

Όσον αφορά στις καταστάσεις των εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών θα πρέπει να δημοσιεύονται εντός **δύο μηνών από τη λήξη της περιόδου** στην οποία αναφέρονται (άρθρο 3, Π.Δ 360/1985).

## **Δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων**

### **Α) Ισολογισμός**

Ο ισολογισμός παρουσιάζει τη χρηματοοικονομική διάρθρωση και το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που στην πραγματικότητα είχε η εταιρία κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού της, ταξινομημένα συστηματικά, κατά κατηγορίες και με απόλυτα σαφείς τίτλους λογαριασμών, έτσι ώστε να μην δημιουργείται, καμία αμφιβολία για το περιεχόμενό τους, το οποίο πρέπει να ανταποκρίνεται απόλυτα με την πραγματικότητα.

Οι αρχές και οι κανόνες κατάρτισης του ισολογισμού παρουσιάζουν αρκετές ομοιότητες είτε ακολουθήσουμε τις διατάξεις του Ν.2190/1920 είτε του Δ.Λ.Π 1. Ενδεικτικά μπορούμε να αναφέρουμε τις παρακάτω ομοιότητες:

- Η δομή του ισολογισμού και η μορφή εμφάνισής του, απαγορεύεται να μεταβάλλεται από τη μια χρήση στην άλλη. Παρέκκλιση από την αρχή αυτή επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις και με τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή θα αναφέρεται στο προσάρτημα (αυτό προβλέπεται μόνο από την Ελληνική νομοθεσία) και θα αιτιολογείται επαρκώς.
- Επιτρέπεται η συγχώνευση λογαριασμών των υποδειγμάτων ισολογισμού υπό την προϋπόθεση ότι τα ποσά είναι επουσιώδη, συναθροίζονται με ποσά όμοιας φύσεως και οι συγχωνευόμενοι λογαριασμοί αναλύονται στο προσάρτημα (η τελευταία προϋπόθεση προβλέπεται μόνο από την Ελληνική νομοθεσία).
- Απαγορεύεται η καταχώριση ανομοιογενών στοιχείων στον ίδιο λογαριασμό.
- Οι λογαριασμοί ταξινομούνται μεθοδικά και ομαδοποιούνται σε ομοειδής κατηγορίες ανάλογα με το βαθμό ρευστοποίησης των στοιχείων του ενεργητικού και το βαθμό ληκτότητας των στοιχείων του παθητικού.
- Γίνεται διαχωρισμός των κυκλοφοριακών και μη περιουσιακών στοιχείων καθώς και των τρεχουσών και μη τρεχουσών υποχρεώσεων. Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται με βάση του αν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις έχουν περίοδο ρευστοποίησης ή διακανονισμού αντίστοιχα, τους δώδεκα μήνες. (περίοδος που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις).

Ωστόσο, μεταξύ των Ελληνικών και των Δ.Λ.Π, εντοπίζονται κάποιες διαφορές μερικές εκ των οποίων είναι οι εξής:

- **Δομή Ισολογισμού:** Το Δ.Λ.Π 1 δεν περιγράφει την τάξη ή τη μορφή με την οποία πρέπει να παρουσιάζονται τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στον πίνακα του ισολογισμού (ενδεικτικό υπόδειγμα ισολογισμού παρατίθεται στο Παράρτημα, πίνακας 1). Ωστόσο, αναφέρει με ακρίβεια και λεπτομέρεια τις πληροφορίες που πρέπει να περιέχει ο ισολογισμός οι οποίες μεταξύ άλλων είναι οι ακόλουθες (παράγραφος 66 του Δ.Λ.Π 1):

- α. ενσώματες ακινητοποιήσεις
- β. αϋλα πάγια περιουσιακά στοιχεία
- γ. συμμετοχές και άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία
- δ. επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης
- ε. αποθέματα
- στ. απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις
- ζ. ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα προς αυτά
- η. υποχρεώσεις σε προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις
- θ. φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, όπως απαιτείται από το Δ.Λ.Π 12 «Φόροι εισοδήματος»
- ι. προβλέψεις
- ια. μη τρέχουσες έντοκες υποχρεώσεις
- ιβ. δικαιώματα μειοψηφίας
- ιγ. κεφάλαιο και αποθεματικά

Εάν υπάρχουν περαιτέρω υποκατηγορίες των ανωτέρω λογαριασμών αυτές θα πρέπει να καταχωρηθούν είτε στον πίνακα του ισολογισμού είτε στο προσάρτημα ταξινομημένες με τρόπο που αρμόζει στις δραστηριότητες της επιχείρησης. Επίσης, πρέπει να γνωστοποιούνται (είτε στον ισολογισμό είτε στο προσάρτημα) ξεχωριστά τα πληρωτέα ποσά στη μητρική επιχείρηση, στις αδελφές θυγατρικές και συγγενείς επιχειρήσεις και σε άλλα συνδεδεμένα μέρη καθώς και οι απαιτήσεις από τις επιχειρήσεις αυτές.

Σε αντίθεση με το Δ.Λ.Π 1, η εμπορική νομοθεσία και συγκεκριμένα η διάταξη του άρθρου 42γ του Ν. 2190/1920 αναφέρει αναλυτικά τον τρόπο κατάρτισης και τη δομή του ισολογισμού. Συγκεκριμένα, υιοθετείται η οριζόντια διάταξη σύμφωνα με την οποία ο ισολογισμός έχει το σχήμα του λογαριασμού και στηρίζεται στην εξίσωση:

Ενεργητικό = Ίδια κεφάλαια + Υποχρεώσεις.

Στο αριστερό σκέλος καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και στο δεξιό σκέλος οι υπό ευρεία έννοια υποχρεώσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται και τα ίδια κεφάλαια, τα οποία αποτελούν υποχρεώσεις προς τους φορείς της επιχείρησης (μετόχους, εταίρους, κλπ) αόριστης λήξεως (δηλαδή στο δεξιό σκέλος καταχωρούνται οι πηγές προέλευσης των κεφαλαίων με τα οποία αποκτήθηκαν τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού).

Τα στοιχεία του ενεργητικού καταχωρούνται στον ισολογισμό κατά αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποίησής τους αρχίζοντας από τα πάγια και τελειώνοντας στα μετρητά, ενώ οι υποχρεώσεις καταχωρούνται κατά αντίστροφη σειρά του βαθμού ληκτότητάς τους, αρχίζοντας από το μετοχικό κεφάλαιο και τελειώνοντας στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

- **Δυνατότητα συμψηφισμού λογαριασμών:** Οι παράγραφοι 33 και 34 του Δ.Λ.Π 1, αναφέρουν ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να συμψηφίζονται εκτός αν ο συμψηφισμός απαιτείται ή επιτρέπεται από κάποιο Δ.Λ.Π, ενώ εάν πρόκειται για στοιχεία εσόδων και εξόδων αυτά συμψηφίζονται όταν και μόνο όταν:

α. κάποιο Δ.Λ.Π το απαιτεί ή το επιτρέπει

β. κέρδη, ζημιές και σχετικά έξοδα που προκύπτουν από τις ίδιες ή όμοιες συναλλαγές και γεγονότα δεν είναι ουσιώδη. Αυτά τα ποσά συναθροίζονται με ποσά όμοιας φύσεως ή λειτουργίας και δεν χρειάζεται να παρουσιάζονται ξεχωριστά.

Αντίθετα με τα παραπάνω, κατά την Ελληνική νομοθεσία απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός μεταξύ κονδυλίων των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού ή των λογαριασμών εσόδων και εξόδων και η εμφάνιση μόνο της μεταξύ τους διαφοράς.

## **B) Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως**

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων δείχνει τα έσοδα και τα έξοδα μιας εταιρείας ομαδοποιημένα με τέτοιο τρόπο ώστε να μπορούν να εμφανίζονται ξεχωριστά τα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) που προκύπτουν από τις λειτουργικές δραστηριότητες της εταιρείας για μια περίοδο, τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα για την ίδια περίοδο και τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα της ίδιας επίσης περιόδου.

Η παράγραφος 75 του Δ.Λ.Π 1 μνημονεύει ρητώς τις ελάχιστες δυνατές πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται σε μια κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως και αφήνει στη διακριτική ευχέρεια της επιχείρησης να επιλέξει τη δομή και τον τύπο κατάρτισης της οικονομικής αυτής κατάστασης παραθέτοντας δυο εναλλακτικούς τύπους. Συγκεκριμένα τα κονδύλια τα οποία πρέπει να ενσωματώνονται σε οποιοδήποτε τύπο κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως είναι τα ακόλουθα:

- α. έσοδα
- β. αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
- γ. χρηματοοικονομικά έξοδα
- δ. μερίδιο κερδών και ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσεως
- ε. δαπάνη φόρου
- στ. κέρδος ή ζημιά από συνήθειες δραστηριότητες
- ζ. έκτακτα στοιχεία
- η. δικαιώματα μειοψηφίας
- θ. καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως συντάσσεται είτε με τη μέθοδο των κατά είδος δαπανών είτε με τη μέθοδο της λειτουργίας δαπανών (ή του «κόστους πωλήσεων»), ανάλογα με το είδος οργάνωσης της επιχείρησης και σύμφωνα με την ανάγκη για ακριβοδίκαιη παρουσίαση των συνθετικών στοιχείων της απόδοσης της επιχείρησης (υπόδειγμα των δυο μεθόδων κατάρτισης αποτελεσμάτων χρήσεως

παρατίθεται στο Παράρτημα, πίνακας 2). Η πρώτη μέθοδος, ως πιο απλή, ενδείκνυται σε μικρές επιχειρήσεις καθώς δεν προϋποθέτει καμιά κατανομή των εξόδων εκμεταλλεύσεως μεταξύ των λειτουργικών κατατάξεων, ενώ η δεύτερη αν και παρέχει πιο χρήσιμη πληροφόρηση στους χρήστες για την πρόβλεψη των μελλοντικών ταμιακών ροών προϋποθέτει τη γνωστοποίηση (με βάση την παράγραφο 83 του Δ.Λ.Π 1), πρόσθετων πληροφοριών ως προς τη φύση των δαπανών συμπεριλαμβάνοντας τις δαπάνες αποσβέσεων ενσώματων και άυλων στοιχείων και τις δαπάνες μισθοδοσίας.

Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειωθεί, ότι η απεικόνιση της ταξινόμησης των εξόδων κατά λειτουργία παρουσιάζει αρκετές ομοιότητες με την Ελληνική νομοθεσία η οποία με το άρθρο 42δ του Ν.2190/1920, καθιερώνει την παρουσίαση των αποτελεσμάτων σε κάθετη διάταξη (σύμφωνα με το υπόδειγμα που περιλαμβάνεται στο Ε.Γ.Λ.Σ το οποίο είναι εναρμονισμένο με το άρθρο 25 της 4<sup>ης</sup> Οδηγίας της ΕΟΚ) με υποχρεωτική αναγραφή του κύκλου εργασιών.

Εντούτοις, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως που καταρτίζεται με βάση το Ν. 2190/1920, δεν πληροφορεί για τα καθαρά κέρδη/ζημιές χρήσεως όπως κάνουν τα Δ.Λ.Π, παρά μονάχα παρέχει πληροφορίες για τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) **προ φόρων** καθώς δεν υπολογίζει το φόρο εισοδήματος, τα δικαιώματα μειοψηφίας και τα έκτακτα κονδύλια με τα οποία επιβαρύνονται τα αποτελέσματα.

### **Γ) Μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων**

Η σύνταξη κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων προβλέπεται από την παράγραφο 86 του Δ.Λ.Π 1, ενώ κατά την Ελληνική νομοθεσία δεν συντάσσεται τέτοιος πίνακας. Ωστόσο, κάποιες από τις πληροφορίες που ενσωματώνονται σε αυτή την οικονομική κατάσταση τις συναντάμε στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και το Προσάρτημα (να σημειωθεί ότι σε ατομικό ή σε ενοποιημένο επίπεδο δεν απαιτείται η κατάρτιση πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων).

Συγκεκριμένα, η παράγραφος 86 αναφέρει ότι η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει στην κατάσταση αυτή πληροφορίες αναφορικά με:

- α) το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσης,
- β) κάθε έσοδο και έξοδο και κάθε κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια,
- γ) τη σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών που αντιμετωπίστηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους»,
- δ) μεταφορές κεφαλαίων από και προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων,
- ε) το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημίας στην αρχή της χρήσης και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού καθώς και την κίνηση της χρήσεως,
- στ) συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσης για κάθε κατηγορία κεφαλαίου και αποθεματικού γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

Η δομή και ο τρόπος παρουσίασης αυτής της κατάστασης μπορεί να γίνει με δυο εναλλακτικές προσεγγίσεις (παράρτημα, πίνακας 3):

- α. διάταξη σε στήλες, όπου για κάθε στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων παρέχεται η συμφωνία μεταξύ των υπολοίπων έναρξης και λήξης συμπεριλαμβάνοντας σε αυτή τα στοιχεία από (α) μέχρι (στ).
- β. σύνταξη κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων συμπεριλαμβάνοντας τα στοιχεία από (α) μέχρι (γ), ενώ τα στοιχεία που περιγράφονται στα σημεία (δ) μέχρι (στ) εμφανίζονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

## **Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών**

Η κατάσταση ταμειακών ροών δείχνει τις εισροές και εκροές της επιχείρησης που προκύπτουν από συγκεκριμένες δραστηριότητες της οι οποίες αφορούν τον λειτουργικό, επενδυτικό και χρηματοοικονομικό τομέα. Συντάσσεται υποχρεωτικά μόνο από τις επιχειρήσεις οι μετοχές των οποίων είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και μόνο για τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις εφαρμόζοντας τις ρυθμίσεις που τίθενται με την απόφαση υπ' αριθμ. 5/204/14.11.2000 του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής της Κεφαλαιαγοράς και την ερμηνευτική εγκύκλιο Νο 9. Ωστόσο, με την καθιέρωση των Δ.Λ.Π. η κατάσταση αυτή θα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων γι' αυτό και θα συντάσσεται υποχρεωτικά από όλους τους τύπους των επιχειρήσεων ανεξαρτήτως κλάδου στον οποίο ανήκουν (Δ.Λ.Π αριθμός 7).

Η παρουσίαση των ταμιακών ροών γίνεται είτε με την άμεση είτε με την έμμεση μέθοδο (υπόδειγμα των δυο μεθόδων παρατίθεται στο Παράρτημα, πίνακα 4). Η άμεση μέθοδος (ή ευθεία μέθοδος - direct method) αρχίζει με τις εισπράξεις από πελάτες, από όπου αφαιρεί τις πληρωμές σε προμηθευτές και υπαλλήλους ενώ η έμμεση μέθοδος (indirect method) αρχίζει με τα λειτουργικά κέρδη, δηλαδή, τα κέρδη πριν από έκτακτα κονδύλια και φόρους, τα οποία στη συνέχεια προσαρμόζει με αποσβέσεις και άλλα μεγέθη.

Ειδικότερα, οι ταμιακές ροές από **επιχειρηματικές δραστηριότητες**, αντανακλούν συναλλαγές και άλλα γεγονότα που συνδέονται με τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης (π.χ. έσοδα από την πώληση αγαθών, την παροχή υπηρεσιών, δικαιώματα, αμοιβές, προμήθειες, πληρωμές προς προμηθευτές, εργαζόμενους, εισπράξεις από πελάτες, κ.τ.λ). Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες εμφανίζονται είτε με τη χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου, είτε της έμμεσης.

Κατά την πρώτη, παρουσιάζονται οι ακαθάριστες πληρωμές και εισπράξεις και παρέχονται πληροφορίες για τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και πληρωμών συμβάλλοντας στην εκτίμηση μελλοντικών ταμιακών ροών.



Κατά τη δεύτερη, το καθαρό κέρδος ή η ζημιά της περιόδου αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμιακής φύσεως (όπως είναι οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις, οι φόροι επόμενων χρήσεων, τα μη πραγματοποιημένα κέρδη και ζημιές από ξένα νομίσματα, τα αδιανέμητα κέρδη συγγενών επιχειρήσεων και τα δικαιώματα της μειοψηφίας), των δεδουλευμένων εισπράξεων ή πληρωμών (μεταβολές στις οργανικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις), καθώς και στοιχείων εξόδων ή εσόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Οι **επενδυτικές δραστηριότητες** αντιπροσωπεύουν δαπάνες για απόκτηση και διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμιακά ισοδύναμα. Ενδεικτικά αναφέρουμε:

- (α) τις πληρωμές από την αγορά παγίων και άυλων περιουσιακών στοιχείων,
- (β) τις πληρωμές από την αγορά συμμετοχών, χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες
- (γ) τις εισπράξεις από την πώληση των (α) και (β)
- (δ) τις πληρωμές και εισπράξεις δανείων και προκαταβολών και
- (ε) προθεσμιακών και μελλοντικών συμβάσεων options, και swaps.

Οι **χρηματοοικονομικές δραστηριότητες** αντιπροσωπεύουν τις μεταβολές στο μέγεθος και τη συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης. Γι' αυτό το σκοπό πρέπει να εμφανίζονται χωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις από την έκδοση ή εξαγορά μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, κλπ.

Οι ταμιακές ροές από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα πρέπει να καταχωρούνται στο νόμισμα που η επιχείρηση τηρεί τα βιβλία της με βάση τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που ισχύουν κατά τις ημερομηνίες των ταμιακών ροών.

Οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με έκτακτα κονδύλια πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά. Το ίδιο ισχύει και γι' αυτές που προέρχονται από φόρους εισοδήματος οι οποίες θα πρέπει να κατατάσσονται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες εκτός και

εάν μπορούν να συσχετιστούν με τις χρηματοοικονομικές και επενδυτικές. Σε περίπτωση που έχουν εισπραχθεί τόκοι και μερίσματα θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά από τους αντίστοιχους τόκους και μερίσματα που έχουν καταβληθεί.

Από την κατάσταση ταμειακών ροών αποκλείονται οι επενδυτικές και οι χρηματοοικονομικές συναλλαγές οι οποίες δεν απαιτούν τη χρήση ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων. Για παράδειγμα, η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαια ή η απόκτηση μιας επιχείρησης με έκδοση μετοχών ή η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε με την ανάληψη άμεσα συνδεδεμένων υποχρεώσεων είτε μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης αποτελούν μη ταμιακές συναλλαγές οι οποίες γνωστοποιούνται με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις πλην της κατάστασης ταμιακών ροών.

Ωστόσο, η επιχείρηση υποχρεούται να εμφανίζει στην κατάσταση ταμιακών ροών τα ποσά των σημαντικών υπολοίπων ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων που κατέχει και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο παρέχοντας έτσι στους χρήστες τη δυνατότητα να κρίνουν εάν η επιχείρηση επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της επιχειρηματικής της δυναμικότητας εξασφαλίζοντας τη μελλοντική της κερδοφορία.

#### **E) Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων**

Στο Προσάρτημα καταχωρούνται αναλύσεις, επεξηγήσεις και διάφορες πληροφορίες ή γνωστοποιήσεις οι οποίες συμβάλλουν στην ακριβοδίκαιη παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης, στην ομαλοποίηση των συναλλαγών, στην προστασία των βιώσιμων και υγιών επιχειρήσεων από τις αφερέγγυες, και στην εξασφάλιση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών.

Το φάσμα των πληροφοριών που πρέπει να περιέχονται στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π είναι πολύ μεγαλύτερο τόσο σε εύρος όσο και σε βάθος σε σχέση με τις προβλεπόμενες διατάξεις της Ελληνικής εμπορικής νομοθεσίας.

Συγκεκριμένα το Δ.Λ.Π 1 (παράγραφοι 91 και 92), το οποίο καθορίζει τη δομή του προσαρτήματος, προβλέπει:

- Παρουσίαση πληροφοριών για τις βάσεις κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επιλέγησαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.
- Γνωστοποίηση των πληροφοριών που απαιτούνται από τα Δ.Λ.Π, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις.
- Παροχή πρόσθετων πληροφοριών που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.
- Κάθε στοιχείο στον πίνακα του Ισολογισμού, της Κατάστασης Αποτελεσμάτων και της Κατάστασης Ταμιακών Ροών πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του προσαρτήματος.

Πέρα από το Δ.Λ.Π 1, το σύνολο των πληροφοριών που ενσωματώνονται στο προσάρτημα μπορεί να καθορίζεται και από τα υπόλοιπα Πρότυπα καθένα από τα οποία αναφέρει αποκλειστικά ή σχεδόν αποκλειστικά τις πληροφορίες που πρέπει να περιέχονται σε αυτό.

Ωστόσο, για τη σύνταξη του προσαρτήματος μέσα στα πλαίσια της εμπορικής νομοθεσίας συλλέγονται και αναγράφονται οι πληροφορίες που αναφέρονται στα άρθρα 42 α, 42β, 42 ε, 43, 43 α του ν. 2190/1920 και στο άρθρο 107 του ίδιου νόμου, σχετικά με το προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ενώ έχει επικρατήσει να χρησιμοποιείται το υπόδειγμα που συντάχθηκε από ορκωτούς ελεγκτές για διευκόλυνση των επιχειρήσεων.

Μια ενδεικτική απαρίθμηση των στοιχείων που πρέπει να περιέχονται στο προσάρτημα κατά τα Δ.Λ.Π είναι η εξής:

- Παρουσίαση των μεθόδων αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν.
- Γνωστοποίηση οποιουδήποτε ειδικότερου λογιστικού χειρισμού που κρίνεται απαραίτητη για την ορθή κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

- Τη διαφορά μεθόδων αποτίμησης αποθεμάτων όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος LIFO (Δ.Λ.Π 2)
- Τη σύνθεση και τα υπόλοιπα των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων (Δ.Λ.Π 7)
- Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (Δ.Λ.Π 10)
- Στοιχεία που αφορούν το φόρο εισοδήματος όπως: τις σημαντικότερες δαπάνες φόρου, τον φόρο των έκτακτων κονδυλίων, τη σχέση μεταξύ φόρου και λογιστικού γεγονότος, το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που καταχωρήθηκε στα ίδια κεφάλαια, κ.α (Δ.Λ.Π 12)
- Πληροφορίες κατά κλάδο δραστηριοτήτων (Δ.Λ.Π 14)
- Μέθοδοι, συντελεστές απόσβεσης και αναπροσαρμοσμένες αξίες των ενσώματων ακινητοποιήσεων, συμφωνία της λογιστικής αξίας έναρξης και τέλους χρήσης, κ.α (Δ.Λ.Π 16)
- Μια γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών, χρονικό διαχωρισμό των μελλοντικών πληρωμών / εισπράξεων (Δ.Λ.Π 17)
- Λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχωρήσεως (Δ.Λ.Π 19)
- Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης (Δ.Λ.Π 20)
- Συναλλαγματικές διαφορές (Δ.Λ.Π 21)
- Στοιχεία των ενοποιημένων επιχειρήσεων, λογιστική παρακολούθηση της μεθόδου ενοποίησης και της υπεραξίας, στοιχεία του ενεργητικού, παθητικού και των μετοχών που ανταλλάχθηκαν σε περίπτωση συνένωσης δικαιωμάτων (Δ.Λ.Π 22)

- Οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών. Εξαιρούνται οι συναλλαγές εντός ομίλου (Δ.Λ.Π 24)
- Τις υποχρεώσεις με τις οποίες βαρύνεται ο κοινοπρακτών καθώς και περιγραφή των δικαιωμάτων του σε σημαντικές κοινοπραξίες αναφέροντας, επιπρόσθετα, την αναλογία του ιδιοκτησιακού δικαιώματος που κατέχει σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες. (Δ.Λ.Π 31)
- Παρουσίαση και γνωστοποίηση των χρηματοπιστωτικών μέσων προκειμένου να δοθούν πληροφορίες για την εκτίμηση της έκτασης του κινδύνου – αγοράς, επιτοκίου, νομισματικό – που σχετίζεται με καταχωρημένα και μη χρηματοπιστωτικά μέσα.( Δ.Λ.Π 32)
- Τρόπος υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή (Δ.Λ.Π 33)
- Το ποσό των ζημιών απομείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, το ποσό των αναστροφών ζημιών, τα γεγονότα και οι συνθήκες που οδήγησαν στην καταχώρηση ή αναστροφή της ζημιάς, κτλ (Δ.Λ.Π 36)
- Στοιχεία σχετικά με τις προβλέψεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις (Δ.Λ.Π 37)
- Στοιχεία σχετικά με τις επενδύσεις σε ακίνητα (Δ.Λ.Π 40)

Τέλος, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες, αν δεν γνωστοποιήθηκαν αλλού στις δημοσιευόμενες με τις οικονομικές τους καταστάσεις, πληροφορίες:

- Την έδρα και τη νομική μορφή της επιχείρησης, τη χώρα της ίδρυσής της και τη διεύθυνση της έδρας (ή του κύριου τόπου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, αν διαφέρει από τον τόπο της έδρας)
- Μια περιγραφή της φύσης των εργασιών της επιχείρησης και των κυριότερων δραστηριοτήτων της
- Την επωνυμία της μητρικής επιχείρησης, καθώς και της επικεφαλής μητρικής επιχείρησης του ομίλου

- Είτε τον αριθμό των εργαζομένων στο τέλος της χρήσεως είτε το μέσο όρο για τη χρήση.

### **Προβληματισμοί για την πρώτη χρήση εφαρμογής των ΔΛΠ**

Με βάση τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις, παρατηρούμε ότι δεν υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις μεταξύ των ελληνικών και των διεθνών λογιστικών προτύπων ως προς το είδος των καταρτιζόμενων οικονομικών καταστάσεων, πλην της περίπτωσης των οικονομικών καταστάσεων του Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και της Κατάστασης Ταμειακών Ροών, οι οποίες δεν προβλέπονται από το Νόμο 2190/1920. Αναλυτικότερα, εκτός από τον Ισολογισμό και την Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης που προβλέπονται ήδη από τις ισχύουσες διατάξεις, τα ΔΛΠ απαιτούν επιπλέον τη σύνταξη Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, Κατάσταση Ταμειακών Ροών και Σημειώσεων ενώ δεν απαιτείται η σύνταξη Πίνακα Διανομής Κερδών και Προσαρτήματος. Οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες αναφέρονται τα ΔΛΠ δεν είναι βέβαια εντελώς άγνωστες στην ελληνική νομοθεσία. Οι Σημειώσεις έχουν ρόλο ανάλογο του Προσαρτήματος (το περιεχόμενο ωστόσο όσον αφορά στην έκταση των πληροφοριών που δίνονται, είναι διαφορετικό, πολύ πιο πλούσιο και λεπτομερές, αναφερόμενο σε αναλύσεις και πληροφορίες που άπτονται όλων των ΔΛΠ που εφαρμόστηκαν), ενώ η τήρηση Κατάστασης Ταμειακών Ροών επιβλήθηκε για τις εισηγμένες εταιρίες με απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς.

Παρά το γεγονός ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ δεν παρουσιάζει ιδιαίτερες δυσκολίες ωστόσο, προβληματισμοί και ερωτηματικά τίθενται κατά το στάδιο της μετάβασης από τα εγχώρια προς τα διεθνή πρότυπα καθώς δεν υπάρχει νομοθετικό πλαίσιο και σαφείς οδηγίες για τον τρόπο εφαρμογής των ΔΛΠ **για πρώτη φορά**. Λαμβάνοντας υπόψη ότι το πρόβλημα αυτό είναι κοινό για όλες τις χώρες – μέλη οι οποίες θα κληθούν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ μέχρι το 2005, η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει ετοιμάσει ένα Σχέδιο επί του θέματος το οποίο πρόκειται να το καταθέσει στο Συμβούλιο για περαιτέρω επεξεργασία και έγκριση. Στο Σχέδιο αυτό, σύμφωνα με πληροφορίες που μας δόθηκαν, θα δίνονται απαντήσεις σε πολλά ερωτήματα αναφορικά με τον τρόπο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ για πρώτη φορά (να σημειωθεί ότι απαγορεύεται να

καταχωρείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων το σωρευμένο αποτέλεσμα των μεταβολών που προέρχονται από τη μετάβαση από της Εθνικές Γενικά Παραδεγμένες Λογιστικές Αρχές στα ΔΛΠ) και θα καταστεί πιο ομαλή η διαδικασία της μετάβασης.

Ωστόσο, επειδή πρόκειται για μια σύνθετη και πολύπλοκη διαδικασία απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή, οργάνωση και πλήρη τεκμηρίωση. Για το σκοπό αυτό προτείνεται πριν αρχίσει η διαδικασία της μετατροπής των οικονομικών καταστάσεων να συγκεντρωθούν όλες οι απαραίτητες πληροφορίες οι οποίες αφορούν αναλύσεις κονδυλίων, αποτιμήσεις, υπολογισμούς διαφόρων πληροφοριακών στοιχείων, κ.α, να γίνουν οι κατάλληλες λογιστικές εγγραφές προκειμένου να αναμορφωθούν τα ελληνικά υπόλοιπα των κονδυλίων / λογαριασμών στα αντίστοιχα διεθνή (αν και δεν είναι υποχρεωτικό σύμφωνα με την υπάρχουσα νομοθεσία) και ακολούθως να συνταχθούν και να καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.

Σε περίπτωση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η ανωτέρω διαδικασία ενδείκνυται να ακολουθηθεί όχι μόνο για τη μητρική επιχείρηση αλλά και για τις άλλες εταιρείες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση είτε με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης είτε με την καθαρή θέση.

# *Παράρτημα*



**Πίνακας 1: Υπόδειγμα ισολογισμού**

<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>	<b>2003</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2004</b>
Μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία	X		X	
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	X		X	
Υπεραξία επιχείρησης	X		X	
Βιομηχανικές άδειες	X		X	
Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις	X		X	
Άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία	X		X	
		X		X
Κυκλοφορούν ενεργητικό				
Αποθέματα	X		X	
Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις	X		X	
Προκαταβολές	X		X	
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X		X	
		X		X
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>		<b>X</b>		<b>X</b>
<b>ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>				
Κεφάλαιο και αποθεματικά				
Εκδοθέν κεφάλαιο	X		X	
Αποθεματικά	X		X	
Σωρευμένα κέρδη (ζημιές)	X		X	
		X		X
Δικαιώματα μειοψηφίας		X		X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις				
Έντοκα δάνεια	X		X	
Φόροι επόμενων χρήσεων	X		X	
Υποχρεώσεις παροχών αποχωρήσεως	X		X	
		X		X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις				
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	X		X	
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	X		X	
Βραχυπρόθεσμο μέρος εντόκων δανείων	X		X	
Πρόβλεψη εγγυήσεων	X		X	
		X		X
<b>Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων</b>		<b>X</b>		<b>X</b>

**Πίνακας 2: Υπόδειγμα κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως**

**1. Απεικόνιση της ταξινόμησης των εξόδων κατά λειτουργία**

	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Έσοδα	X	X
Μείον: Κόστος πωλήσεων	(X)	(X)
Μικτό κέρδος	X	X
Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	X	X
Μείον: Έξοδα διαθέσεως	(X)	(X)
Έξοδα διοικήσεως	(X)	(X)
Άλλα έξοδα εκμεταλλεύσεως	(X)	(X)
Κέρδος εκμεταλλεύσεως	X	X
Μείον : Κόστος χρηματοοικονομικό	(X)	(X)
Έσοδα από συγγενείς επιχειρήσεις	X	X
Κέρδος προ φόρων	X	X
Μείον : Φόρος εισοδήματος	(X)	(X)
Κέρδος μετά την αφαίρεση του φόρου	X	X
Μείον : Δικαιώματα μειοψηφίας	(X)	(X)
Καθαρό οργανικό κέρδος	X	X
Έκτακτα κονδύλια	X	X
<b>Καθαρό κέρδος χρήσεως</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

## 2. Απεικόνιση της ταξινόμησης των δαπανών κατ' είδος

	2003	2004
Έσοδα	X	X
Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	X	X
Μείον: Μεταβολές στα αποθέματα των ετοιμών προϊόντων και εργασιών υπό εκτέλεση	(X)	(X)
Παγιοποιήσεις ιδιοκατασκευών	(X)	(X)
Αναλώσεις πρώτων υλών και υλικών	(X)	(X)
Δαπάνες προσωπικού	(X)	(X)
Δαπάνες αποσβέσεων/απομειώσεων	(X)	(X)
Άλλα έξοδα εκμεταλλεύσεως	(X)	(X)
Κέρδος εκμεταλλεύσεως	X	X
Μείον: Κόστος χρηματοοικονομικό	(X)	(X)
Έσοδα από συγγενείς επιχειρήσεις	X	X
Κέρδος προ φόρων	X	X
Μείον : Φόρος εισοδήματος	(X)	(X)
Κέρδος μετά την αφαίρεση του φόρου	X	X
Μείον : Δικαιώματα μειοψηφίας	(X)	(X)
Καθαρό οργανικό κέρδος ή ζημιά	X	X
Έκτακτα κονδύλια	X	X
<b>Καθαρό κέρδος χρήσεως</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**Πίνακας 3: Υπόδειγμα κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων**

**1. Κατάσταση των καταχωρημένων κερδών και ζημιών**

	<b>2004</b>	<b>2003</b>
Πλεόνασμα / Έλλειμμα από επανεκτίμηση ακινήτων	(X)	X
Πλεόνασμα / Έλλειμμα από επανεκτίμηση επενδύσεων	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές από την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μονάδων του εξωτερικού	(X)	(X)
Καθαρά κέρδη μη καταχωρημένα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων	X	X
Καθαρά κέρδη χρήσεως	X	X
Σύνολο καταχωρημένων κερδών ή ζημιών	X	X
Επιδράσεις μεταβολών των λογιστικών μεθόδων		X

## 2. Υπόδειγμα κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων

	Μετοχικό κεφάλαιο	Υπέρ το άρτιο	Διαφορές αναπρ.	Αποθεματικό μετατροπής Ξ.Ν	Κέρδη εις νέον	Σύνολο
Υπόλοιπο κατά την 31 Δεκεμβρίου 2003	X	X	X	(X)	X	X
Μεταβολές λογιστικών μεθόδων					(X)	(X)
Διορθωμένο υπόλοιπο	X	X	X	(X)	X	X
Πλεόνασμα επανεκτίμησης των ακινήτων			X			X
Πλεόνασμα επανεκτίμησης των επενδύσεων			(X)			(X)
Συναλλαγματικές διαφορές				(X)		
Καθαρά κέρδη και ζημιές μη καταχωρημένες στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων			X	(X)		X
Καθαρό κέρδος χρήσεως					X	X
Μερίσματα					(X)	(X)
Έκδοση μετοχικού κεφαλαίου	X	X				X
Υπόλοιπο κατά την 31 Δεκεμβρίου 2004	X	X	X	(X)	X	X
Έλλειμμα επανεκτίμησης των ακινήτων			(X)			(X)
Πλεόνασμα επανεκτίμησης των επενδύσεων			X			X
Συναλλαγματικές διαφορές				(X)		(X)
Καθαρά κέρδη και ζημιές μη καταχωρημένες στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων			(X)	(X)		(X)
Καθαρό κέρδος περιόδου					X	X
Μερίσματα					(X)	(X)
Έκδοση μετοχικού κεφαλαίου	X	X				X
Υπόλοιπο κατά την 31 Δεκεμβρίου 2005	X	X	X	(X)	X	X



**Πίνακας 4: Υπόδειγμα κατάστασης ταμιακών ροών**

**1. Άμεση μέθοδος**

	<b>2003</b>
<b>Ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες</b>	
Εισπράξεις από πελάτες	X
Πληρωμές σε προμηθευτές και υπάλληλους	(X)
Εισροές διαθεσίμων από την κύρια εκμετάλλευση	X
Τόκοι πληρωθέντες	(X)
Φόροι εισοδήματος πληρωθέντες	(X)
Ταμιακές ροές πριν από τα έκτακτα κονδύλια	X
Προϊόν αποζημιώσεως λόγω καταστροφής από σεισμό	X
<b>Ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες</b>	
Αγορά θυγατρικής X ύστερα από αφαίρεση των διαθεσίμων της	(X)
Αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων	(X)
Προϊόν από πώληση εξοπλισμού	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X
Μερίσματα εισπραχθέντα	X
<b>Ταμιακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες</b>	
Προϊόν από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	X
Προϊόν από μακροπρόθεσμο δανεισμό	X
Πληρωμή υποχρεώσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης	(X)
Μερίσματα πληρωθέντα	(X)
Καθαρή αύξηση σε ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα	X
Πλέον: Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα στην αρχή της χρήσεως	X
Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα στο τέλος της χρήσεως	X

## 2. Έμμεση μέθοδος

	2003
<b>Ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες</b>	
Καθαρά κέρδη πριν από τα έκτακτα κονδύλια και τους φόρους	X
Αναμορφώσεις:	
Αποσβέσεις	X
Ζημιά από συναλλαγματικές διαφορές	X
Έσοδα από επενδύσεις	(X)
Τόκοι χρεωστικοί	X
Κέρδος εκμετάλλευσης πριν από τις μεταβολές του κεφαλαίου κίνησης	X
Αύξηση απαιτήσεων από πελάτες και λοιπούς λογαριασμούς	(X)
Μείωση αποθεμάτων	X
Μείωση τρεχουσών υποχρεώσεων	(X)
Εισροές διαθεσίμων από την κύρια εκμετάλλευση	X
Τόκοι πληρωθέντες	(X)
Φόροι εισοδήματος πληρωθέντες	(X)
Ταμιακές ροές πριν από τα έκτακτα κονδύλια	X
Προϊόν αποζημιώσεως λόγω καταστροφής από σεισμό	X
<b>Ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες</b>	
Αγορά θυγατρικής X ύστερα από αφαίρεση των διαθεσίμων της	(X)
Αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων	(X)
Προϊόν από πώληση εξοπλισμού	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X
Μερίσματα εισπραχθέντα	X
<b>Ταμιακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες</b>	
Προϊόν από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	X
Προϊόν από μακροπρόθεσμο δανεισμό	X
Πληρωμή υποχρεώσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης	(X)
Μερίσματα πληρωθέντα	(X)
Καθαρή αύξηση σε ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα	X
Πλέον: Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα στην αρχή της χρήσεως	X
Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα στο τέλος της χρήσεως	X



## **Επί μέρους στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων**

### **Ενσώματα πάγια στοιχεία**

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρείται στο ενεργητικό της επιχείρησης εφόσον το κόστος αυτού μπορεί να αποτιμηθεί αντικειμενικά, ενώ παράλληλα υπάρχει βεβαιότητα ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο αυτό θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Η βεβαιότητα αυτή υφίσταται μόνο όταν οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν περιέλθει στην επιχείρηση (ΔΛΠ 16).

Σε περίπτωση ιδιοκατασκευασμένου παγίου στοιχείου, η αποτίμηση του κόστους προκύπτει από τις αξίες κτήσης των υλικών, της εργασίας και των λοιπών κοστολογικών δεδομένων που έγιναν από συναλλαγές με τρίτους κατά τη διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου. Εάν το κόστος ιδιοκατασκευής είναι μεγαλύτερο από το κόστος κτήσης όμοιου παγίου στοιχείου από τρίτους, το επιπλέον κόστος καταχωρείται ως λειτουργικό έξοδο της κατασκευαστικής περιόδου, ενώ στην αντίθετη περίπτωση που το κόστος ιδιοκατασκευής είναι μικρότερο από το κόστος κτήσης από τρίτους όμοιου παγίου στοιχείου, το στοιχείο θα καταχωρηθεί στο κόστος κατασκευής κι όχι στο αυξημένο κόστος κτήσης από τρίτους.

Λέγοντας κόστος παγίου στοιχείου εννοούμε την τιμή αγοράς, στην οποία περιλαμβάνονται τυχόν εισαγωγικοί δασμοί και μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς, καθώς και κάθε άμεσο έξοδο που καταβάλλεται μέχρι να φθάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας. Παραδείγματα άμεσων εξόδων είναι τα εξής:

- έξοδα μεταφοράς κι εγκατάστασης του παγίου σε κατάσταση λειτουργίας π.χ αμοιβές κι έξοδα συναρμολόγησης,
- επαγγελματικές αμοιβές (λ.χ σε τεχνικούς/μηχανικούς),
- κόστος διαμόρφωσης χώρου,
- διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα τα οποία δεν θα γίνονταν αν η επιχείρηση δεν αποκτούσε το πάγιο στοιχείο π.χ έξοδα ταξιδιού υπαλλήλου της εταιρίας προς ανεύρεση του παγίου στοιχείου,

- έξοδα που πραγματοποιήθηκαν κατά τη δοκιμαστική λειτουργία του παγίου προκειμένου να το φέρουν σε κατάσταση λειτουργίας, π.χ αναλώσεις καυσίμων και λιπαντικών κατά τους δοκιμαστικούς πλόες νεότευκτου πλοίου,
- εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης/μετακίνησης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου. Το κόστος αυτό στηρίζεται σε μια παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος που πιθανώς απαιτεί μια εκροή πόρων. Δηλαδή, η πρόβλεψη που καταχωρεί η επιχείρηση προς αποκατάσταση της ζημιάς που προκλήθηκε από την λειτουργία του παγίου θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται ως τμήμα του κόστους του παγίου. Ο λογιστικός αυτός χειρισμός είναι καινοφανής για τα εγχώρια πρότυπα δεδομένου ότι δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο στο ΕΓΛΣ.

Εξίσου καινοφανές είναι το γεγονός ότι τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δεν αναγνωρίζουν έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων. Ως εκ τούτου ενώ στο ΕΓΛΣ τα έξοδα αυτά αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης, στα ΔΛΠ φέρονται προς αύξηση του κόστους κτήσης των ακινήτων.

Όλα τα άλλα έξοδα που καταβάλλονται κατά την κτήση ενός παγίου και δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω κατηγορίες καταχωρούνται ως έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως την οποία αφορούν.

### **Αποσβέσεις παγίων στοιχείων**

Σύμφωνα με τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα τα πάγια αποσβένονται βάσει προκαθορισμένων συντελεστών που ορίζονται από το Προεδρικό Διάταγμα 100/98. Αντιθέτως, στα διεθνή πρότυπα (No 16) οι αποσβέσεις κατανέμονται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του παγίου. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής είναι θέμα κρίσεως που βασίζεται στην εμπειρία της επιχείρησης από όμοια στοιχεία. Σε γενικές γραμμές οι παράγοντες που προσδιορίζουν κάθε φορά την ωφέλιμη ζωή είναι οι εξής:

- η αναμενόμενη χρήση του παγίου στοιχείου από την επιχείρηση
- η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά

- η τεχνική απαξίωση
- νομικοί ή άλλοι παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση του παγίου στοιχείου

Όταν ένα πάγιο στοιχείο συνίσταται σε επιμέρους στοιχεία καθένα εκ των οποίων έχει διαφορετική ωφέλιμη ζωή, τότε χρησιμοποιούνται διαφορετικοί συντελεστές απόσβεσης.

### Παράδειγμα

*Ένα αεροσκάφος έχει διαφορετική ωφέλιμη ζωή από τους κινητήρες του και ως εκ τούτου λογίζεται διαφορετικός συντελεστής απόσβεσης για κάθε επιμέρους στοιχείο.*

Η ωφέλιμη ζωή κάθε στοιχείου επανεξετάζεται σε περιοδική βάση έτσι ώστε όταν μεταβληθούν π.χ οι τεχνολογικές προδιαγραφές ή όταν πραγματοποιηθούν μεταγενέστερες δαπάνες που βελτιώνουν την κατάσταση του παγίου πέρα της κανονικής του απόδοσης, να αναπροσαρμόζεται αντίστοιχα η δαπάνη αποσβέσεως για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις. Αντιθέτως, στο ΕΓΛΣ δεν επανεξετάζεται η ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου αφού αυτή δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόσβεσης.

Οι μέθοδοι απόσβεσης που χρησιμοποιούνται στα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι τρεις:

- Σταθερή μέθοδος
- Μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου, και
- Κατά παραγόμενη μονάδα μέθοδος

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης επιλέγεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Όταν υπάρξει μια σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό οικονομικών ωφελειών από κάποιο πάγιο στοιχείο η χρησιμοποιούμενη μέθοδος τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό ωφελειών.

Από την άλλη πλευρά, η εγχώρια νομοθεσία (άρθρο 31, ν. 2238/1994) επιβάλλει ως μέθοδο απόσβεσης τη σταθερή με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1.1.1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

### **Συμπέρασμα**

Από όσα προαναφέρθηκαν γίνεται φανερό ότι μεταξύ των ΔΛΠ και της ισχύουσας ελληνικής νομοθεσίας δεν υπάρχουν ριζικές διαφορές. Τα ακίνητα πάγια αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται ανάλογα με την ωφέλιμη ζωή τους, η δε αξία τους αναπροσαρμόζεται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Ο υπολογισμός, ωστόσο της ωφέλιμης ζωής είναι διαφορετικός: η ελληνική νομοθεσία καθορίζει συντελεστές απόσβεσης γενικά για κάθε κατηγορία παγίων, ενώ τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι ο συντελεστής απόσβεσης καθορίζεται συγκεκριμένα για κάθε πάγιο ξεχωριστά ανάλογα με τη φυσική φθορά, απαξίωση και σχέδια αντικατάστασης.

### **Μεταγενέστερες δαπάνες**

Μετά την κτήση του παγίου στοιχείου η επιχείρηση ενδέχεται να προβεί σε πρόσθετες δαπάνες επισκευών και συντήρησης. Εφόσον οι δαπάνες αυτές αφορούν μετατροπή, αντικατάσταση ή εφαρμογή νέων παραγωγικών διαδικασιών με σκοπό την αύξηση της ωφέλιμης ζωής ή την βελτίωση της παραγωγικότητας του παγίου ή και την μείωση του κόστους εκμεταλλεύσεώς του, τότε κεφαλαιοποιούνται και προσ αυξάνουν την αξία κτήσης του εν λόγω παγίου στοιχείου δεδομένου ότι θα ωφεληθούν και μελλοντικές χρήσεις (Δ.Λ.Π 16). Κάθε άλλη μεταγενέστερη δαπάνη η οποία δεν αυξάνει αλλά αποκαθιστά την αρχικώς προσδιορισμένη κανονική απόδοση καταχωρείται στα έξοδα της χρήσης την οποία αφορούν. Όταν κάποιες δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων υψηλού κόστους πραγματοποιούνται σε περιοδική βάση (π.χ μια ναυτιλιακή επιχείρηση που υποχρεούται σε γενική επιθεώρηση (special survey) του πλοίου της κάθε 5 χρόνια), συνηθίζεται στην πράξη το κόστος αυτό να

επιμερίζεται σε περισσότερες χρήσεις ή και να φέρεται σε αύξηση της αξίας κτήσης του παγίου στοιχείου.

Σε αντιδιαστολή με τα ΔΛΠ, στο ΕΓΛΣ όλες οι δαπάνες συντήρησης κι επισκευών αφορούν συνήθεις δαπάνες, η χρησιμότητα των οποίων εκπνέει μέσα στην περίοδο μιας χρήσης και ως εκ τούτου τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

### **Αγορές παγίων με δανεισμό – πίστωση**

Στην περίπτωση κτήσης παγίων στοιχείων με δανεισμό ή πίστωση, ως κόστος κτήσης θεωρείται η ισοδύναμη αξία που θα καταβαλλόταν αν το στοιχείο αγοραζόταν τοις μετρητοίς. Με τον τρόπο αυτό η καθαρή αξία κτήσης του στοιχείου διαχωρίζεται από τυχόν τόκους και άλλα έξοδα δανεισμού.

Σε γενικότερες γραμμές το κόστος δανεισμού συνίσταται στα εξής στοιχεία (Δ.Λ.Π 23):

- Τραπεζικοί τόκοι υπεραναλήψεων και βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων
- Απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιον λήψεως ή υπέρ το άρτιον εξοφλήσεως δανείων
- Απόσβεση βοηθητικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για τη λήψη δανείων
- Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις
- Συναλλαγματικές διαφορές από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό των χρεωστικών τόκων.

Κάποιες φορές μπορεί να είναι δύσκολο να διαπιστωθεί αν υπάρχει άμεση σχέση ανάμεσα σε ένα συγκεκριμένο δάνειο και κάποιο μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο<sup>1</sup>. Αυτό συμβαίνει όταν λ.χ:

- η χρηματοδότηση μιας επιχείρησης συντονίζεται από κεντρική υπηρεσία.
- ένας όμιλος επιχειρήσεων χρησιμοποιεί μια σειρά πιστωτικών μέσων με διαφορετικά επιτόκια και δανείζει αυτά τα κεφάλαια σε άλλες επιχειρήσεις του ομίλου.

Η επιχείρηση μπορεί να λογιστικοποιήσει το κόστος δανεισμού που σχετίζεται με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου (π.χ επενδύσεις σε ακίνητα) :

- είτε στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται,
- είτε να το κεφαλαιοποιήσει ως τμήμα του κόστους των στοιχείων αυτών εφόσον πιθανολογείται ότι θα αποφέρει στο μέλλον οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Οι υπόλοιπες δαπάνες δανεισμού λογίζονται στα έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Όταν η λογιστική αξία ή το αναμενόμενο τελικό κόστος του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη ή την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η λογιστική αξία μειώνεται ή διαγράφεται.

Τα κεφάλαια που έχουν ληφθεί με τη μορφή δανείου μπορεί να διατηρούνται πολλές φορές σε προσωρινή τοποθέτηση μέχρι να δαπανηθούν για το περιουσιακό στοιχείο. Για τον προσδιορισμό του ποσού του κόστους δανεισμού της χρήσης, που πρέπει να κεφαλαιοποιηθεί, κάθε έσοδο το οποίο αποκτάται από την τοποθέτηση τέτοιων κεφαλαίων, εκπίπτει από το κόστος δανεισμού που πραγματοποιήθηκε.

---

<sup>1</sup> Μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο είναι εκείνο που χρειάζεται μια χρονική περίοδο προετοιμασίας για την απόκτηση της κατά προορισμό χρήση του (αποθέματα, ενσώματα πάγια, επενδύσεις σε ακίνητα).

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να αρχίζει όταν:

- Διενεργείται η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο,
- Πραγματοποιείται το κόστος δανεισμού και
- Βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.

### Παράδειγμα

*Το κόστος δανεισμού που πραγματοποιείται όταν ένα γήπεδο πρόκειται να διαμορφωθεί, μεταφέρεται στο πάγιο ενεργητικό κατά τη χρήση στην οποία έχουν αναληφθεί οι σχετιζόμενες με τη διαμόρφωση δραστηριότητες. Όμως, το κόστος δανεισμού που πραγματοποιείται όταν το γήπεδο που αγοράσθηκε για οικοδομικούς σκοπούς παραμένει χωρίς καμία σχετική αναπτυξιακή δραστηριότητα, δεν πληρεί τις προϋποθέσεις μεταφοράς στο πάγιο ενεργητικό.*

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού θα πρέπει να αναστέλλεται κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων κατά τις οποίες η κατασκευή του στοιχείου έχει διακοπεί. Δεν μπορεί να ανασταλεί όμως όταν η διακοπή στην κατασκευή του στοιχείου γίνεται για την εκτέλεση μιας σημαντικής τεχνικής και διοικητικής εργασίας ή όταν οφείλεται σε μια προσωρινή καθυστέρηση που αποτελεί αναγκαίο μέρος της διαδικασίας προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προτιθέμενη χρήση ή πώλησή του.

Όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά περατωθεί τότε η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να παύει.

Στην περίπτωση που η κατασκευή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου ολοκληρώνεται τμηματικά και ένα τμήμα καθίσταται κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί, ενώ η κατασκευή των άλλων τμημάτων συνεχίζεται, η

κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού παύει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το τμήμα αυτό για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά ολοκληρωθεί. Για παράδειγμα, ένα ξενοδοχειακό συγκρότημα που αποτελείται από πολλές μονάδες στον ίδιο χώρο και καθεμιά μονάδα μπορεί να χρησιμοποιηθεί αυτοτελώς, ενώ η κατασκευή των άλλων μονάδων συνεχίζεται. Η επιβάρυνση του κόστους κάθε μονάδας με δανειακό κόστος παύει από τη στιγμή που η μονάδα είναι έτοιμη να τεθεί σε εκμετάλλευση. Αντίθετα, αν ένα βιομηχανικό συγκρότημα π.χ. μια χαλυβουργία, κατασκευάζεται σε αλληλοδιάδοχα τμήματα μέσα στον ίδιο εργοστασιακό χώρο και μπορεί να τεθεί σε λειτουργία μόνο όταν ολοκληρωθεί η κατασκευή όλων των τμημάτων, το κόστος δανεισμού επιβαρύνει όλα τα τμήματα μέχρις ότου ολόκληρο το συγκρότημα καταστεί έτοιμο να λειτουργήσει.

#### Παράδειγμα

Η εταιρεία X προκειμένου να αντιμετωπίσει τις αυξημένες ανάγκες της σε αποθηκευτικούς χώρους, άρχισε την 5/1/2000 την ανέγερση μεγάλης σύγχρονης αποθήκης, της οποίας η περαίωση προβλεπόταν αρχικώς την 31/12/2001, αλλά τελικά παραδόθηκε στο τέλος Δεκεμβρίου 2002, επειδή κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2001 οι εργασίες διακόπηκαν. Η αποθήκη άρχισε να χρησιμοποιείται από τις αρχές Ιανουαρίου 2003. Μεγάλο μέρος των δαπανών ανεγέρσεως που ανήλθαν σε 1,000,000 ευρώ καλύφθηκε από τραπεζικό δάνειο που έλαβε η εταιρεία για το σκοπό αυτό. Οι τόκοι του δανείου είχαν ως εξής:

Χρονική περίοδος	Τόκος
1/1-31/12/2000	50,000
1/1-31/12/2001	80,000
1/1-31/12/2002	<u>100,000</u>
	230,000

Οι τόκοι χρηματοδότησης θα πρέπει είτε να λογιστούν σε βάρος των αποτελεσμάτων των χρήσεων 2000, 2001 και 2002 είτε αυτοί που αφορούν στην κατασκευαστική περίοδο, δηλαδή εκείνοι των χρήσεων 2000 και 2002 θα καταχωρηθούν στο κόστος της αποθήκης.



Κατά το ΕΓΛΣ οι τόκοι λογίζονται ως οργανικό έξοδο της επιχείρησης κι εμφανίζονται στα αποτελέσματα της χρήσεως. Κατ' εξαίρεση της αρχής αυτής οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου καταχωρούνται στο ενεργητικό στην κατηγορία των εξόδων εγκατάστασης ως τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου κι αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους είτε τμηματικά κι ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Σε περίπτωση που η κατασκευή του στοιχείου ολοκληρωθεί αλλά για λόγους που δεν ευθύνεται το στοιχείο δεν έγινε η έναρξη της λειτουργίας του, οι τόκοι της περιόδου μεταξύ ολοκλήρωσης της κατασκευής και έναρξης της λειτουργίας του δεν καταχωρούνται στο ενεργητικό αλλά στα αποτελέσματα χρήσεως ως έκτακτα κι ανόργανα έξοδα. Ο ίδιος λογιστικός χειρισμός ακολουθείται και για τους τόκους υπερημερίας.

### **Μισθωμένα πάγια στοιχεία**

Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γίνεται διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές. Μια μίσθωση θεωρείται χρηματοδοτική όταν μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα, ενώ όταν αυτοί δεν μεταβιβάζονται τότε θεωρείται λειτουργική.

Το ΕΓΛΣ δεν διακρίνει τη χρηματοδοτική μίσθωση από τη λειτουργική, αλλά υιοθετεί τον ίδιο λογιστικό χειρισμό για κάθε περίπτωση. Έτσι τα μηνιαία μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής καταχωρούνται ως λειτουργικές δαπάνες στα αποτελέσματα της χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου κι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του. Η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης καταχωρεί τα μισθώματα που εισπράττει ως λειτουργικά έσοδα στα αποτελέσματα της χρήσεως που αφορούν, ενώ παράλληλα διενεργεί αποσβέσεις επί των κινητών ή ακινήτων της ανάλογα με το χρόνο της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Από την πλευρά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (No 17) οι λογιστικοί χειρισμοί που ακολουθούνται διαφέρουν σημαντικά. Οι μισθωτές καταχωρούν τις **χρηματοδοτικές μισθώσεις** ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στον ισολογισμό τους. Με τον τρόπο αυτό δηλώνεται ότι ο μισθωτής αποκτά τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του μισθωμένου στοιχείου κατά το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του, με αντάλλαγμα την υποχρέωσή του να

καταβάλλει για το δικαίωμά του αυτό ένα ποσό το οποίο προσεγγίζει την πραγματική αξία του στοιχείου προσαυξημένη με τα σχετικά χρηματοοικονομικά βάρη. Εάν δεν απεικονιζόταν η χρηματοοικονομική μίσθωση στον ισολογισμό της επιχείρησης θα υπήρχε κίνδυνος λανθασμένης και παραπλανητικής απεικόνισης των οικονομικών δεικτών της επιχείρησης αφού θα υπήρχε μειωμένη εμφάνιση τόσο των οικονομικών πόρων όσο και του ύψους των υποχρεώσεών της. Τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής καταχωρούνται στα χρηματοοικονομικά έξοδα και κατανέμονται ανάλογα με τις χρήσεις που διαρκεί η μίσθωση, ενώ επιπρόσθετα για τα πάγια αυτά στοιχεία διενεργούνται αποσβέσεις κατά την ίδια μέθοδο που ακολουθείται και για τα λοιπά αποσβέσιμα στοιχεία, δηλαδή απόσβεση ανάλογα με την ωφέλιμη ζωή του παγίου. Αν δεν είναι βέβαιο ότι ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του παγίου κατά τη λήξη της μίσθωσης τότε η απόσβεση γίνεται στο συντομότερο χρόνο μεταξύ διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

Οι εκμισθωτές αντίστοιχα εμφανίζουν τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνουν στον ισολογισμό ως απαιτήσεις μισθωμάτων. Τα μισθώματα κάθε χρήσης, αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες υπηρεσιών, αντανακλούν την ακαθάριστη επένδυση μειώνοντας τόσο το επενδυμένο κεφάλαιο όσο και το μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο. Το κέρδος ή η ζημιά που προκύπτει από την χρηματοοικονομική μίσθωση καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Σε ότι αφορά στις **λειτουργικές μισθώσεις** οι μισθωτές καταχωρούν τα καταβαλλόμενα μισθώματα σε βάρος των αποτελεσμάτων καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, ενώ οι εκμισθωτές αφενός καταχωρούν τα έσοδα από τη μίσθωση στα αποτελέσματα της χρήσεως κι αφετέρου εμφανίζουν τα πάγια στοιχεία στον ισολογισμό. Τα πάγια αυτά αποσβένονται κατά την ίδια μέθοδο που εφαρμόζεται και για τα λοιπά όμοια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Βέβαια κατά την λειτουργική μίσθωση δεν προκύπτει κέρδος ή ζημιά αφού η πράξη αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση στοιχείου.

## **Συμπέρασμα**

Συνοψίζοντας, λοιπόν, παρατηρούμε ότι υπάρχει σημαντική διαφορά στο λογιστικό και το φορολογικό χειρισμό των μισθωμένων πάγιων στοιχείων μεταξύ των ελληνικών και των διεθνών λογιστικών προτύπων. Η κυριότερη λογιστική διαφορά είναι ότι κατά τα εγχώρια πρότυπα τόσο οι χρηματοδοτικές όσο και οι λειτουργικές μισθώσεις λογίζονται σε βάρος των αποτελεσμάτων, θεωρούνται, δηλαδή, όλες ως λειτουργικές μισθώσεις, ενώ κατά τα ΔΛΠ, οι χρηματοδοτικές μισθώσεις καταχωρούνται στον ισολογισμό και οι λειτουργικές επιβαρύνουν τα αποτελέσματα. Ως προς τις φορολογικές διαφορές παρατηρείται ότι υπό τα ΔΛΠ το σχετικό έσοδο (για τον εκμισθωτή) και έξοδο (για τον μισθωτή) είναι ο τόκος επί του κεφαλαίου της επένδυσης, ενώ υπό τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις είναι το συνολικό μίσθωμα που διαμορφώνεται βάσει κεφαλαίου επένδυσης και σχετικού τόκου.

## **Πράξεις πώλησης κι επαναμίσθωσης**

Οι πράξεις πώλησης κι επαναμίσθωσης αν και συνιστούν μια συχνή πρακτική κτήσης παγίων στοιχείων στο διεθνή χώρο, εντούτοις στην Ελλάδα δεν είναι ιδιαίτερα διαδεδομένες. Μια πράξη πώλησης με επαναμίσθωση μπορεί να καταλήξει είτε σε χρηματοδοτική είτε σε λειτουργική μίσθωση. Στην πρώτη περίπτωση ο μισθωτής πουλάει το πάγιο στοιχείο στον εκμισθωτή, ο οποίος στη συνέχεια του το επαναμισθώνει με ευνοϊκούς όρους. Η συναλλαγή αυτή αποτελεί μέσο χρηματοδότησης του μισθωτού από τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει για εξασφάλισή του το σχετικό περιουσιακό στοιχείο. Η διαφορά που ενδέχεται να προκύψει ανάμεσα στο έσοδο από την πώληση του στοιχείου και τη λογιστική του αξία δεν αποτελεί πραγματικό έσοδο και ως εκ τούτου καταχωρείται ως έσοδο επόμενων χρήσεων το οποίο θα μεταφερθεί τμηματικά στα αποτελέσματα της χρήσεως κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

Στη δεύτερη περίπτωση που η επαναμίσθωση καταλήξει σε λειτουργική μίσθωση, αν η πραγματική τιμή του στοιχείου κατά την πώληση είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία τότε η ζημιά που προκύπτει βαρύνει τα αποτελέσματα κι αντίστροφα. Επιπλέον, όταν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μεγαλύτερη (ή μικρότερη) από την πραγματική του αξία, τότε η διαφορά καταχωρείται ως έσοδο (ή

έξοδο) επόμενων χρήσεων και μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσεως ανάλογα με την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του παγίου.

### **Επιδοτούμενα πάγια στοιχεία**

Κατά τα ΔΛΠ, μια επιχείρηση μπορεί να λάβει από το κράτος διάφορες μορφές κρατικής υποστήριξης είτε σε χρήμα είτε σε είδος (κυρίως πάγια στοιχεία όπως οικοπέδα, κτίρια, μηχανήματα, κτλ) είτε και με τη μορφή χαριστικών δανείων. Το ΕΓΛΣ αναγνωρίζει μόνο την παροχή σε χρήμα ως επιδότηση, ενώ τις άλλες δυο περιπτώσεις τις αγνοεί.

Επίσης το ΕΓΛΣ διαφοροποιείται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε ότι αφορά την χρονική στιγμή αναγνώρισης και καταχώρησης μιας κρατικής επιχορήγησης στα βιβλία της επιχείρησης. Κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μια επιχορήγηση καταχωρείται μόνο όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι 1) η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης αυτής και 2) η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Η είσπραξη της επιχορήγησης δεν αποδεικνύει οπωσδήποτε και το ότι έχουν εκπληρωθεί οι σχετικοί όροι της ή ότι πρόκειται να εκπληρωθούν. Αντιθέτως το ΕΓΛΣ αναγνωρίζει την επιχορήγηση από τη στιγμή που αυτή εισπράττεται χωρίς να λαμβάνει υπόψη τους όρους αυτής.

Στην πράξη συναντώνται δύο τρόποι λογιστικής καταχώρησης των επιδοτήσεων:

- α) καταχώρηση της επιχορήγησης απευθείας σε πίστωση του λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων,
- β) καταχώρηση της επιχορήγησης σε πίστωση του λογαριασμού αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων χρήσεων.

Κατά τα ΔΛΠ (No 20) η πρώτη μέθοδος αποφεύγεται. Η επιχορήγηση για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων καταχωρείται σε μεταβατικό λογαριασμό του παθητικού ως έσοδο επόμενων χρήσεων, το οποίο λογίζεται με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό στα έσοδα των χρήσεων σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση θα αποσβένεται με συστηματικό τρόπο αγόμενη στα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες θα αποσβεστεί το πάγιο. Οι κρατικές επιχορηγήσεις δεν

καταχωρούνται με βάση την είσπραξή τους καθώς η καταχώρηση αυτή δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Ίσως μια τέτοια καταχώρηση να γινόταν δεκτή μόνο στην περίπτωση που δεν θα υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε χρήσεις διαφορετικές από εκείνη στην οποία πραγματοποιήθηκε η είσπραξή της.

Εναλλακτικά, η επιχορήγηση μεταφέρεται σε μείωση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση λογίζεται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ζωής του αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου μέσω της μειωμένης δαπάνης αποσβέσεων. Επιπρόσθετα στην Κατάσταση Ταμιακών Ροών ακόμα κι αν η επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί ή όχι από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία, για να δοθεί η εικόνα της συνολικής επένδυσης σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές εμφανίζονται πολλές φορές σε ξεχωριστό κονδύλι. Η μέθοδος αυτή βέβαια αποκλείεται από το ΕΓΛΣ.

Όταν η επιχορήγηση δίνεται για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις ή για άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης χωρίς την παραπέρα διενέργεια σχετικών δαπανών, τότε καταχωρείται σε πίστωση των αποτελεσμάτων της χρήσης στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξης της και χαρακτηρίζεται ως έκτακτο έσοδο.

Το ΕΓΛΣ προβλέπει ότι η επιχορήγηση για πάγιες επενδύσεις καταχωρείται σε ευδιάκριτο λογαριασμό (41.10) της Καθαρής Θέσεως με τον τίτλο «επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων». Η ληφθείσα επιχορήγηση δεν αναγνωρίζεται φορολογικά αλλά συνιστά αποθεματικό.

Στην περίπτωση που η επιχορήγηση δίνεται για κάλυψη ζημιών τότε καταχωρείται σε υπολογαριασμό του 74 «επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» και θεωρείται ως οργανικό έσοδο.

Παράδειγμα

Η εταιρεία X στις 2/1/2003 αγόρασε μηχανολογικό εξοπλισμό συνολικής αξίας 100,000 ευρώ, τον οποίο επιχορηγεί το κράτος σε ποσοστό 30%. Η ωφέλιμη ζωή των μηχανημάτων ορίζεται σε 20 έτη. Οι λογιστικές εγγραφές κατά την αγορά του εξοπλισμού και την είσπραξη της επιχορήγησης είναι οι ακόλουθες:

A) αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού:

Μηχανήματα	100,000	
Διαθέσιμα		100,000

B) Είσπραξη επιχορήγησης ( $100.000 \cdot 30\% = 30.000$ )

Διαθέσιμα	30,000	
Έσοδα επόμενων χρήσεων		30,000

Γ1) λογισμός αποσβέσεων τέλους χρήσεως ( $100.000/20\text{έτη} = 5.000$ )

Αποτελέσματα χρήσεως	5,000	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		5,000

Γ2) μεταφορά του 1/20 των 30,000 στα αποτελέσματα χρήσεως

Έσοδα επόμενων χρήσεων	1,500	
Αποτελέσματα χρήσεως		1,500

Αν υποθέσουμε ότι τα χρήματα της επιχορήγησης επιστρέφονται τότε θα γίνουν οι εξής καταχωρήσεις:

#### Δ1) Επιστροφή επιχορήγησης

Έσοδα επόμενων χρήσεων	30,000	
		Διαθέσιμα
		30,000

#### Δ2) μεταφορά του υπόλοιπου του λογαριασμού έσοδα επόμενων χρήσεων στα αποτελέσματα

Αποτελέσματα χρήσεως	1,500	
		Έσοδα επόμενων χρήσεων
		1,500

#### **Συμπέρασμα**

Συμπερασματικά, λοιπόν, προκύπτει ότι κατά τα ΔΛΠ οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν το ενεργητικό συμπεριλαμβανομένης και της αξίας των επιχορηγήσεων σε είδος (λ.χ. οικόπεδα, κτίρια, μηχανήματα, κτλ), πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό είτε με τη μορφή εσόδου επόμενων χρήσεων είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων. Οι επιχορηγήσεις αυτές αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη ζωή του στοιχείου του ενεργητικού στο οποίο αντιστοιχούν. Αντίστοιχα κατά τα ελληνικά πρότυπα οι επιχορηγήσεις εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια ως επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων και αποσβένονται με τους ίδιους συντελεστές που αποσβένονται και τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία. Εντούτοις, σε περίπτωση δωρεάν παραχώρησης παγίων (επιχορήγηση σε είδος) θα πρέπει προκειμένου να προσδιορισθεί η αξία αυτών με βάση την τρέχουσα κατάστασή τους να συσταθεί ειδική επιτροπή εκτός και εάν πρόκειται για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού τιμών, οπότε ως αξία λαμβάνεται η προσδιορισμένη με βάση στο σύστημα αυτό. Με την αξία αυτή θα πιστωθούν τα αποθεματικά (Ε.Σ.Υ.Λ 292/1997).

### **Αποτίμηση παγίων στοιχείων μεταγενέστερη από την αρχική καταχώρηση**

Στα διεθνή λογιστικά πρότυπα υπ' αριθ. 16, υπάρχουν δύο εναλλακτικές μέθοδοι μεταγενέστερης αποτίμησης ενός παγίου στοιχείου: είτε το στοιχείο εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του αφού αφαιρεθούν οι σωρευμένες αποσβέσεις κι οι σωρευμένες ζημιές απομείωσης (μέθοδος κόστους), είτε εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και ζημιές απομείωσης (μέθοδος της πραγματικής αξίας). Όποια μέθοδος κι αν επιλεγεί θα πρέπει να εφαρμόζεται παγίως και σε συνεχή βάση.

Η δεύτερη εναλλακτική μέθοδος αποτίμησης χρησιμοποιείται και στα εγχώρια πρότυπα με τη διαφορά όμως ότι στο ΕΓΛΣ η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων γίνεται μόνο κατόπιν ειδικού νόμου κάθε τέσσερα χρόνια, ενώ στα ΔΛΠ η αναπροσαρμογή καταχωρείται όποτε η λογιστική αξία του παγίου διαφέρει ουσιωδώς από την αντίστοιχη πραγματική.

Όταν αναπροσαρμόζεται η αξία του ενσώματου στοιχείου αναπροσαρμόζονται αντίστοιχα κι οι σωρευμένες αποσβέσεις. Έχοντας ως δεδομένο ότι δεν γίνεται κάποια ισοδύναμη προσαρμογή της φορολογικής βάσης, η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων έχει ως αποτέλεσμα την καταχώρηση μια αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης η οποία βαρύνει τα ίδια κεφάλαια. Ο λογιστικός αυτός χειρισμός δεν αναγνωρίζεται βάση του ΕΓΛΣ.

#### Παράδειγμα

Έστω ότι υπάρχει πάγιο στοιχείο αξίας κτήσης κατά την 1-1-1999 ευρώ 500 με ωφέλιμη ζωή 5 έτη και συντελεστή απόσβεσης 20%.

Την 1-1-2001 η εταιρία αποτιμά το πάγιο στην πραγματική τιμή του που είναι ευρώ 480 και επομένως προκύπτει διαφορά αναπροσαρμογής ευρώ  $180 = (500 - 100 - 100) - 480$ . Επίσης γίνεται επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του σε 6 συνολικά έτη από 5 που είχε αρχικά εκτιμηθεί. Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με τα Δ.Λ.Π αρχίζει από 1-1-2001. Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 40% δεν γίνεται διανομή κερδών και δεν υπάρχει παραγωγική διαδικασία (για λόγους απλούστευσης).



Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος τα αποτελέσματα χρήσεως για σκοπούς ελληνικού ισολογισμού έχουν ως εξής:

	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<b>Έσοδα</b>	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
<b>Έξοδα</b>	700	700	700	700	700	700
<b>Αποσβέσεις παγίων</b>	100	100	100	100	100	0
<b>Καθαρά Κέρδη</b>	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.300
<b>Φόρος Εισοδήματος</b>	480	480	480	480	480	520
<b>Κέρδη μετά από φόρους</b>	720	720	720	720	720	780

Για σκοπούς Δ.Λ.Π τα αποτελέσματα εμφανίζονται:

	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<b>Έσοδα</b>	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
<b>Έξοδα</b>	700	700	700	700	700	700
<b>Αποσβέσεις</b>	100	100	120	120	120	120
<b>Καθαρά Κέρδη</b>	1.200	1.200	1.180	1.180	1.180	1.180
<b>Φόρος Εισοδήματος</b>	480	480	472	472	472	472
<b>Κέρδη μετά από φόρους</b>	720	720	708	708	708	708

Εφόσον για τις χρήσεις 1999 και 2000 δεν έχουμε διαφοροποιήσεις (σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π 8 και 16 σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας περιουσιακών στοιχείων και επανεκτίμησης της ωφέλιμης ζωής τους, επηρεάζονται τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκαν οι μεταβολές και των μελλοντικών χρήσεων) όσον αφορά στα Δ.Λ.Π, δεν γίνονται τακτοποιήσεις για τις χρήσεις αυτές.

Οι τακτοποιήσεις θα γίνουν για τις χρήσεις 2001 και μετά, λόγω διαφοροποίησης των αποσβέσεων από την αναπροσαρμογή και την επιμήκυνση της ωφέλιμης ζωής του παγίου κατά 1 έτος.

Την 31.12.2001 για σκοπούς Δ.Λ.Π πρέπει να γίνουν οι ακόλουθες εγγραφές (πριν τις αποσβέσεις του ελληνικού ισολογισμού) διότι η αναπροσαρμογή με βάση το παράδειγμα έγινε την 1-1-2001.

(1) Αποσβεσθέντα πάγια 200

Πάγια 200

Αντιλογισμός αποσβεσθέντων ελληνικού ισολογισμού

(2) Πάγια 180

Διαφορές αναπροσαρμογής 180

Εμφάνιση υπεραξίας

(3) Αποτελέσματα χρήσεως 120

Αποσβεσθέντα πάγια 120

Αποσβέσεις ευρώ  $480/4$  έτη = 120, συντελεστής απόσβεσης:  $120/480=25\%$

(4) Αποσβεσθέντα πάγια 100

Αποτελέσματα χρήσεως 100

Αντιλογισμός αποσβεσθέντων ελληνικού ισολογισμού

Προσδιορισμός αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης.

Διαφορά αναπροσαρμογής	72 (= 180*40%)
Λογιστική αξία παγίων για σκοπούς Δ.Λ.Π 31.12.2001	360 (= 480 – 120)
Φορολογική αξία παγίων ελλ. Ισολογ. 31.12.2001	200 (= 500 – 100 – 100 – 100)
Προσωρινή διαφορά	160 (= 360 – 200)
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 31.12.2001	64 (= 160*40%)
Φόρος χρήσεως 2001	8 (= 72 – 64)

(5) Διαφορές αναπροσαρμογής 72

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	64
Φόρος εισοδήματος χρήσεως 2001	8

Στο τέλος της χρήσης που το πάγιο αποσβένεται ολοσχερώς, οι ζημιές από τις μεγαλύτερες αποσβέσεις (μειωμένα κέρδη) που ισούνται ακριβώς με τη διαφορά αναπροσαρμογής περιλαμβάνονται στο υπόλοιπο κερδών εις νέον.

Η διαφορά αναπροσαρμογής δεν έχει πλέον έννοια και μεταφέρεται στο υπόλοιπο κερδών εις νέον. Εναλλακτικά μπορεί να μεταφέρεται τμηματικά κατά το μέρος που τακτοποιείται σε κάθε χρήση.

Στην περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσης μεταβληθούν οι αρχικοί όροι καταχώρησης κάποιου στοιχείου ως επένδυση ή ως απόθεμα, η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να μεταφέρει την αντίστοιχη αξία του παγίου στη σωστή κατηγορία. Για παράδειγμα:

- η έναρξη ιδιοχρησιμοποίησης ενός στοιχείου από τον ιδιοκτήτη συνιστά τη μεταφορά του από το λογαριασμό επενδύσεων σε λογαριασμό ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτου από τον ιδιοκτήτη.
- η έναρξη αξιοποίησης με το σκοπό της πώλησης συνιστά μεταφορά από το λογαριασμό επενδύσεων σε ακίνητα σε λογαριασμό αποθεμάτων.
- η έναρξη μιας λειτουργικής μίσθωσης σε ένα άλλο μέρος συνιστά μεταφορά από το λογαριασμό αποθεμάτων στο λογαριασμό επενδύσεων.
- η ολοκλήρωση της κατασκευής ενός ακινήτου συνιστά μεταφορά από το λογαριασμό ακίνητα υπό κατασκευή σε λογαριασμό επένδυση σε ακίνητα.
- η μη ιδιοχρησιμοποίηση ενός ακινήτου από τον ιδιοκτήτη συνιστά μεταφορά από το λογαριασμό ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα σε λογαριασμό επενδύσεων.

Αν μια επένδυση σε ακίνητα απεικονίζεται στην πραγματική αξία και στη συνέχεια μεταφερθεί στα αποθέματα ή σε ιδιοχρησιμοποιούμενο πάγιο τότε ως κόστος του ακινήτου λογίζεται η πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσεως. Κάθε διαφορά που υπάρχει μεταξύ της πραγματικής αξίας και της λογιστικής θα πρέπει να καταχωρείται στα καθαρά κέρδη ή ζημιές της χρήσεως.

### **Συμπέρασμα**

Από όσα προαναφέρθηκαν γίνεται αντιληπτό ότι η κυριότερη διαφορά μεταξύ ελληνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων εντοπίζεται στον τρόπο αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων. Για τα ΔΛΠ, η αναπροσαρμογή αυτή γίνεται κάθε φορά που κρίνεται αναγκαία η διόρθωση της τιμής με την οποία το ακίνητο εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης. Η αναπροσαρμογή γίνεται πάντα από αναγνωρισμένους εκτιμητές, ενώ δεν προβλέπεται κάποιος συντελεστής αναπροσαρμογής. Αντίθετα, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (ν. 2065/1992), η αναπροσαρμογή γίνεται μόνο με βάση νόμο κάθε 4 χρόνια και με τους συντελεστές που προβλέπονται από το νόμο.

### **Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων**

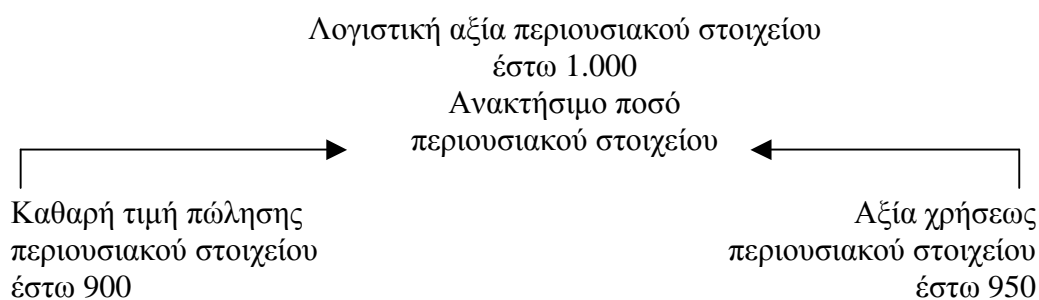
Η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ενδέχεται κατά την πάροδο του χρόνου να μεταβληθεί ως αποτέλεσμα κάποιου σημαντικού γεγονότος όπως είναι:

- η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου να είχε μειωθεί σημαντικά πέραν του αναμενόμενου
- αλλαγές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της επιχείρησης
- αύξηση των επιτοκίων της αγοράς που αναφέρονται στην απόδοση των περιουσιακών στοιχείων όπου με δεδομένη την προεξόφληση η άνοδος των επιτοκίων οδηγεί σε μείωση των αξιών
- η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων (συνολικά) υπερβαίνει την αξία κεφαλαιοποίησης της οικονομικής μονάδος
- απαξίωση ή φυσική ζημιά ενός περιουσιακού στοιχείου

- σχέδια για αναδιάρθρωση, η διακοπή μιας λειτουργίας της οικονομικής μονάδας
- εσωτερικές αναφορές για κακή απόδοση ή λειτουργία ενός περιουσιακού στοιχείου.

Σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα κάθε τέτοια μεταβολή θα πρέπει να λαμβάνεται σοβαρά υπόψη και να εξετάζεται το μέγεθος της επιρροής της στην αξία του ενδιαφερόμενου παγίου στοιχείου. Οποτεδήποτε υπάρχει μια ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει απομειωθεί θα πρέπει να επανεκτιμάται η ανακτήσιμη αξία<sup>2</sup> του. Για παράδειγμα, μπορεί να επέλθει μείωση της αξίας ενός οικοπέδου λόγω δημιουργίας σκουπιδότοπου στην περιοχή και να αναστραφεί η μείωση αυτή στο μέλλον λόγω απομάκρυνσης του σκουπιδότοπου και δημιουργίας χώρων αναψυχής. Ομοίως, ένα άλλο παράδειγμα είναι η απομείωση της αξίας ενός συμμετοχικού τίτλου π.χ θυγατρικής εταιρίας λόγω οικονομικών δυσχερειών του περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί και η εν συνεχεία αναστροφή, λόγω εξάλειψης των δυσχερειών αυτών.

Μια απλή παρουσίαση απομείωσης της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η ακόλουθη:



Με βάση τα ανωτέρω, το περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ λογιστικής αξίας (1.000) και ανακτήσιμου ποσού του, όπου ανακτήσιμο ποσό είναι το μεγαλύτερο μεταξύ καθαρής τιμής πώλησης (900) και αξίας χρήσεως (950) δηλαδή 950. Συνεπώς, η αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου γίνεται στο ποσό των 950 και προκύπτει ζημία απομειώσεως  $1.000 - 950 = 50$ .

<sup>2</sup> Λέγοντας ανακτήσιμη αξία εννοούμε την υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσης του.

Προτού μια επιχείρηση διενεργήσει μια εγγραφή απομείωσης θα πρέπει να εξετάσει προσεκτικά μια σειρά από παράγοντες που σχετίζονται τόσο με την παρούσα όσο και με την μελλοντική χρήση του εν λόγω στοιχείου. Αναλυτικότερα, η επιχείρηση θα πρέπει σε πρώτη φάση να ελέγξει κατά πόσο η αναπόσβεστη αξία του παγίου στοιχείου υπερβαίνει ή όχι την τρέχουσα αξία του (Δ.Λ.Π 36). Αν η αναπόσβεστη αξία είναι μεγαλύτερη από την τρέχουσα τότε σημαίνει ότι η επιχείρηση έχει καταχωρημένο στα πάγιά της ένα υπερτιμημένο στοιχείο. Το γεγονός αυτό από μόνο του, όμως, δεν αρκεί για να γίνει μια εγγραφή απομείωσης. Θα πρέπει στη συνέχεια να προσδιορισθεί με σαφήνεια η καθαρή τιμή πώλησης του στοιχείου αφού αφαιρεθούν τυχόν άμεσα έξοδα, όπως είναι ο φόρος συναλλαγών, νομικά έξοδα κι έξοδα μετακίνησης. Ο προσδιορισμός της τιμής πώλησης δεν είναι πάντα εύκολος, δεδομένου ότι μπορεί να μην υπάρχει κάποια βάση για να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε μια αντικειμενική, με κανονικές συνθήκες, συναλλαγή μεταξύ δυο μερών που ενεργούν με γνώση και τη θέλησή τους. Στην περίπτωση αυτή, όπου δεν υπάρχει μια ενεργός αγορά ή μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης, τότε ως ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να θεωρείται ότι είναι η αξία χρήσης του.

Η αξία χρήσης ισούται με :

α) την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένονται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση του στοιχείου μέχρι τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, και

β) την παρούσα αξία της υπολειμματικής αξίας του στοιχείου

Οι προβλέψεις των μελλοντικών ταμιακών ροών βασίζονται σε λογικές και βάσιμες παραδοχές, καθώς και σε προϋπολογισμούς – προβλέψεις τουλάχιστον των πέντε επόμενων ετών ή αν είναι εφικτό να καλύπτουν την απομένουσα ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου. Οι προβλέψεις αυτές γίνονται με τη χρήση ενός προεξοφλητικού επιτοκίου που αντανakλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για το περιουσιακό στοιχείο.

Εναλλακτικά, αντί για προεξοφλητικό επιτόκιο η επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιήσει ως επιτόκιο:

- ένα μέσο σταθμισμένο κόστος κεφαλαίου της επιχείρησης
- οριακό δανειακό επιτόκιο της επιχείρησης
- άλλα δανειακά επιτόκια της αγοράς

Εάν η αναπόσβεστη αξία του παγίου εξακολουθεί να είναι μεγαλύτερη από την καθαρή ανακτήσιμη αξία του τότε η επιχείρηση δεν έχει άλλη λύση απ'το να καταχωρήσει μια εγγραφή απομείωσης ίσης με τη παραπάνω διαφορά. Αν, όμως, η αναπόσβεστη αξία μετά τον υπολογισμό των μελλοντικών ταμιακών ροών γίνει μικρότερη από την ανακτήσιμη αξία τότε δεν γίνεται καμία εγγραφή απομείωσης.

Η ζημιά απομείωσης πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης. Στην περίπτωση όμως που η ζημιά απομείωσης αφορά ένα περιουσιακό στοιχείο που απεικονίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του η ζημιά αυτή καταχωρείται άμεσα στο λογαριασμό «Διαφορές Αναπροσαρμογής» του περιουσιακού στοιχείου, κατά την έκταση που η ζημιά απομείωσης δεν υπερβαίνει το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού και κατά το υπερβάλλον καταχωρείται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης.

Μετά την καταχώρηση της ζημιάς απομείωσης, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές χρήσεις για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, (μειωμένη με την υπολειμματική αξία του, αν υπάρχει), πάνω σε μια συστηματική βάση στη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Όταν καταχωρείται μια ζημιά απομείωσης, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται γεγονός που επιφέρει παράλληλα και τη δημιουργία μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης.

### Παράδειγμα

Μια ναυτιλιακή εταιρεία ασκεί τις δραστηριότητές της στον Πειραιά υπαγόμενη στις διατάξεις του Ν.89/1967. Διαθέτει δύο φορτηγά πλοία το M/V PARIS και το M/V SINGAPORE η τρέχουσα αξία των οποίων στις 31/12/2001 βάσει ανεξάρτητου εκτιμητή ανέρχεται σε \$2,750,000 και \$16,000,000 αντίστοιχα. Η αναπόσβεστη αξία των δύο πλοίων στις 31/12/2001 ήταν \$3,889,658 και \$14,121,488 αντίστοιχα.

Από τα δεδομένα αυτά προκύπτει ότι η τρέχουσα αξία του M/V PARIS είναι μικρότερη από την αναπόσβεστη αξία του κατά \$1,139,658, ενώ για το M/V SINGAPORE ισχύει ακριβώς το αντίθετο.

όνομα πλοίου	τρέχουσα αξία πλοίου 31/12/2001	Αναπόσβεστη αξία 31/12/2001	πλεόνασμα/ (έλλειμμα)
<b>M/V PARIS</b>	<b>2.750.000</b>	<b>3.889.658</b>	<b>(1.139.658)</b>
<b>M/V SINGAPORE</b>	<b>16.000.000</b>	<b>14.121.488</b>	<b>1.878.512</b>

Αυτό σημαίνει ότι για το πρώτο πλοίο θα πρέπει να προχωρήσουμε στην κατάρτιση μελλοντικών ταμιακών ροών, ενώ για το δεύτερο πλοίο δεν χρειάζεται να γίνει καμία εγγραφή απομείωσης αξίας αφού η τρέχουσα αξία του στην αγορά υπερβαίνει την λογιστική του αξία.

Για την κατάρτιση των μελλοντικών ταμιακών ροών υποθέτουμε ότι η εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του πλοίου είναι 6 έτη (ημερομηνία κτήσης Απρίλιος 1982 και συνολική ωφέλιμη ζωή 25 έτη) και ο ναύλος που αναμένεται να εισπράξει για τα έτη αυτά είναι κατά μέσο όρο \$5,000 ανά ημέρα. Για τον υπολογισμό του ημερήσιου κόστους για τα έτη αυτά παίρνουμε τον μέσο όρο του ημερήσιου λειτουργικού κόστους του πλοίου κατά τα τελευταία τέσσερα έτη.



## **Οι οικονομικές καταστάσεις**

### **Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων**

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης και των συναλλαγών που έχουν αναληφθεί από αυτή συμβάλλοντας στη λήψη σωστών επιχειρηματικών αποφάσεων από ένα ευρύ κύκλο χρηστών όπως: διοίκηση, μετόχους, επενδυτές, προμηθευτές, πελάτες, κ.α. Είτε καταρτίζονται κατά τις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π 1) είτε κατά την Ελληνική εμπορική νομοθεσία (Ν. 2190/1920, άρθρο 42α, παράγραφος 2), πρέπει να εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης της επιχείρησης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσεως αυτής και να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την απόδοση, τις ταμιακές ροές και τα αποτελέσματα της διαχείρισης από τη Διοίκηση αλλά και των πόρων που της εμπιστεύθηκαν. Μια ενδεικτική αναφορά των παρεχόμενων πληροφοριών περιλαμβάνει:

- το ενεργητικό,
- τις υποχρεώσεις,
- τα ίδια κεφάλαια,
- τα έσοδα και τα έξοδα συμπεριλαμβανομένων των κερδών και των ζημιών και
- τις ταμειακές ροές της επιχείρησης.

Τα ανωτέρω στοιχεία απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης οι οποίες αποτελούνται, κατά περίπτωση, από:

Κατά τα Δ.Λ.Π (αριθμός 1, άρθρο 1, παρ.7)	Κατά το Ν. 2190/1920 (άρθρο 42α, παρ. 1)
Τον ισολογισμό	Τον ισολογισμό
Την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως	Την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
Την κατάσταση μεταβολής των ιδίων κεφαλαίων	Τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων*
Την κατάσταση ταμειακών ροών	Το προσάρτημα
Τις λογιστικές μεθόδους και επεξηγηματικές σημειώσεις	

Η κατάρτιση και η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων γίνεται σύμφωνα με παραδεγμένες βασικές λογιστικές αρχές οι οποίες επί της ουσίας δεν παρουσιάζουν σημαντικές και αξιόλογες διαφορές μεταξύ των Δ.Λ.Π και της Ελληνικής νομοθεσίας. Σε αυτό συνέβαλε σε μεγάλο βαθμό η εναρμόνιση και η προσαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ), και του Δικαίου των εταιριών (Ν. 2190/1920 και Ν. 3190/1955) προς τις Οδηγίες της Ε.Ε οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

- η 1<sup>η</sup> Οδηγία (68/151/ΕΟΚ) που ρυθμίζει τη δημοσιότητα και ακυρότητα των εταιρειών,
- η 2<sup>η</sup> Οδηγία (77/91/ΕΟΚ) που ρυθμίζει θέματα συστάσεως των Ανωνύμων Εταιρειών (Α.Ε),
- η 3<sup>η</sup> Οδηγία (78/855/ΕΟΚ) για τη συγχώνευση των Α.Ε,
- η 4<sup>η</sup> Οδηγία (78/660/ΕΟΚ) για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών,
- η 6<sup>η</sup> Οδηγία (82/891/ΕΟΚ) για τη διάσπαση των Α.Ε,
- η 7<sup>η</sup> Οδηγία (83/349/ΕΟΚ) για τους ενοποιημένους ισολογισμούς,

\* Σε ότι αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν προβλέπεται η σύνταξη πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

- η 8<sup>η</sup> Οδηγία (84/253/ΕΟΚ) για τον έλεγχο των ετήσιων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

### **Χρονική περίοδο που καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις**

Στην παράγραφο 49 του Δ.Λ.Π. 1, προβλέπεται παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων όλων των επιχειρήσεων τουλάχιστον σε ετήσια βάση, περιλαμβάνοντας πληροφορίες σχετικά με την επωνυμία της επιχείρησης, την περίοδο που καλύπτουν (εάν είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη του έτους, πρέπει να αναφερθεί και ο λόγος που χρησιμοποιήθηκε περίοδος διαφορετική από αυτή του ενός έτους), το τηρούμενο νόμισμα, το βαθμό ακρίβειας των ποσών που παρουσιάζονται και το αν αφορούν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων.

Η ισχύουσα Ελληνική νομοθεσία διαφοροποιείται από την ανωτέρω διάταξη του Δ.Λ.Π 1 στο βαθμό που η εταιρεία είναι νεοσυσταθείσα και έχει μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Κατά την έναρξη εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου ή μεγαλύτερη αρκεί να μην ξεπερνάει τους εικοσιτέσσερις μήνες. Αυτό σημαίνει πως οι οικονομικές καταστάσεις της πρώτης εταιρικής χρήσης οι οποίες θα καταρτιστούν στη λήξη της θα καλύπτουν διάστημα μικρότερο ή μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών. (άρθρο 42α του Ν. 2190/1920). Επιπρόσθετα, εάν πρόκειται για εταιρείες των οποίων οι μετοχές έχουν εισαχθεί προς διαπραγμάτευση στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, οι οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται και θα δημοσιεύονται ανά τρίμηνο, στην ελληνική γλώσσα, ώστε να ενημερώνουν τους επενδυτές μεταξύ άλλων για τη δραστηριότητά τους και τα αποτελέσματά τους. Η υποχρέωση αυτή είναι απόρροια του Προεδρικού Διατάγματος 360/1985 το οποίο εκδόθηκε σε συμμόρφωση προς τις διατάξεις της Οδηγίας υπ' αριθμ.82/121/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 15<sup>ης</sup> Φεβρουαρίου 1982 «περί της περιοδικής πληροφόρησης που πρέπει να δημοσιεύουν οι εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε Χρηματιστήρια Αξιών».

## **Χρόνος κατάρτισης και δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων**

Ο χρόνος κατάρτισης και δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων είναι άρρηκτα συνδεδεμένος με τη χρονική περίοδο που καλύπτουν. Έτσι, τηρώντας τις διατάξεις της παραγράφου 52 του Δ.Λ.Π 1, οι επιχειρήσεις πρέπει να είναι σε θέση, να μπορούν να εκδίδουν τις οικονομικές τους καταστάσεις μέσα σε **έξι μήνες από την ημερομηνία του Ισολογισμού**, ενώ, κατά την εμπορική νομοθεσία το Διοικητικό Συμβούλιο της Α.Ε οφείλει να τις δημοσιεύει **είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης** (να σημειωθεί ότι οι πράξεις ισολογισμού καθώς και το κλείσιμο αυτού ολοκληρώνονται εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της χρήσης και όχι πέραν της προθεσμίας υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή, όχι πέρα από τη 10η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξεως της διαχειριστικής περιόδου για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα σε αυτή).

Όσον αφορά στις καταστάσεις των εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών θα πρέπει να δημοσιεύονται εντός **δύο μηνών από τη λήξη της περιόδου** στην οποία αναφέρονται (άρθρο 3, Π.Δ 360/1985).

## **Δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων**

### **Α) Ισολογισμός**

Ο ισολογισμός παρουσιάζει τη χρηματοοικονομική διάρθρωση και το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που στην πραγματικότητα είχε η εταιρία κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού της, ταξινομημένα συστηματικά, κατά κατηγορίες και με απόλυτα σαφείς τίτλους λογαριασμών, έτσι ώστε να μην δημιουργείται, καμία αμφιβολία για το περιεχόμενό τους, το οποίο πρέπει να ανταποκρίνεται απόλυτα με την πραγματικότητα.

Οι αρχές και οι κανόνες κατάρτισης του ισολογισμού παρουσιάζουν αρκετές ομοιότητες είτε ακολουθήσουμε τις διατάξεις του Ν.2190/1920 είτε του Δ.Λ.Π 1. Ενδεικτικά μπορούμε να αναφέρουμε τις παρακάτω ομοιότητες:

- Η δομή του ισολογισμού και η μορφή εμφάνισής του, απαγορεύεται να μεταβάλλεται από τη μια χρήση στην άλλη. Παρέκκλιση από την αρχή αυτή επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις και με τον όρο ότι η παρέκκλιση αυτή θα αναφέρεται στο προσάρτημα (αυτό προβλέπεται μόνο από την Ελληνική νομοθεσία) και θα αιτιολογείται επαρκώς.
- Επιτρέπεται η συγχώνευση λογαριασμών των υποδειγμάτων ισολογισμού υπό την προϋπόθεση ότι τα ποσά είναι επουσιώδη, συναθροίζονται με ποσά όμοιας φύσεως και οι συγχωνευόμενοι λογαριασμοί αναλύονται στο προσάρτημα (η τελευταία προϋπόθεση προβλέπεται μόνο από την Ελληνική νομοθεσία).
- Απαγορεύεται η καταχώριση ανομοιογενών στοιχείων στον ίδιο λογαριασμό.
- Οι λογαριασμοί ταξινομούνται μεθοδικά και ομαδοποιούνται σε ομοειδής κατηγορίες ανάλογα με το βαθμό ρευστοποίησης των στοιχείων του ενεργητικού και το βαθμό ληκτότητας των στοιχείων του παθητικού.
- Γίνεται διαχωρισμός των κυκλοφοριακών και μη περιουσιακών στοιχείων καθώς και των τρεχουσών και μη τρεχουσών υποχρεώσεων. Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται με βάση του αν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις έχουν περίοδο ρευστοποίησης ή διακανονισμού αντίστοιχα, τους δώδεκα μήνες. (περίοδος που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις).

Ωστόσο, μεταξύ των Ελληνικών και των Δ.Λ.Π, εντοπίζονται κάποιες διαφορές μερικές εκ των οποίων είναι οι εξής:

- **Δομή Ισολογισμού:** Το Δ.Λ.Π 1 δεν περιγράφει την τάξη ή τη μορφή με την οποία πρέπει να παρουσιάζονται τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στον πίνακα του ισολογισμού (ενδεικτικό υπόδειγμα ισολογισμού παρατίθεται στο Παράρτημα, πίνακας 1). Ωστόσο, αναφέρει με ακρίβεια και λεπτομέρεια τις πληροφορίες που πρέπει να περιέχει ο ισολογισμός οι οποίες μεταξύ άλλων είναι οι ακόλουθες (παράγραφος 66 του Δ.Λ.Π 1):

- α. ενσώματες ακινητοποιήσεις
- β. αϋλα πάγια περιουσιακά στοιχεία
- γ. συμμετοχές και άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία
- δ. επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης
- ε. αποθέματα
- στ. απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις
- ζ. ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα προς αυτά
- η. υποχρεώσεις σε προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις
- θ. φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, όπως απαιτείται από το Δ.Λ.Π 12 «Φόροι εισοδήματος»
- ι. προβλέψεις
- ια. μη τρέχουσες έντοκες υποχρεώσεις
- ιβ. δικαιώματα μειοψηφίας
- ιγ. κεφάλαιο και αποθεματικά

Εάν υπάρχουν περαιτέρω υποκατηγορίες των ανωτέρω λογαριασμών αυτές θα πρέπει να καταχωρηθούν είτε στον πίνακα του ισολογισμού είτε στο προσάρτημα ταξινομημένες με τρόπο που αρμόζει στις δραστηριότητες της επιχείρησης. Επίσης, πρέπει να γνωστοποιούνται (είτε στον ισολογισμό είτε στο προσάρτημα) ξεχωριστά τα πληρωτέα ποσά στη μητρική επιχείρηση, στις αδελφές θυγατρικές και συγγενείς επιχειρήσεις και σε άλλα συνδεδεμένα μέρη καθώς και οι απαιτήσεις από τις επιχειρήσεις αυτές.

Σε αντίθεση με το Δ.Λ.Π 1, η εμπορική νομοθεσία και συγκεκριμένα η διάταξη του άρθρου 42γ του Ν. 2190/1920 αναφέρει αναλυτικά τον τρόπο κατάρτισης και τη δομή του ισολογισμού. Συγκεκριμένα, υιοθετείται η οριζόντια διάταξη σύμφωνα με την οποία ο ισολογισμός έχει το σχήμα του λογαριασμού και στηρίζεται στην εξίσωση:

Ενεργητικό = Ίδια κεφάλαια + Υποχρεώσεις.

Στο αριστερό σκέλος καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και στο δεξιό σκέλος οι υπό ευρεία έννοια υποχρεώσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται και τα ίδια κεφάλαια, τα οποία αποτελούν υποχρεώσεις προς τους φορείς της επιχείρησης (μετόχους, εταίρους, κλπ) αόριστης λήξεως (δηλαδή στο δεξιό σκέλος καταχωρούνται οι πηγές προέλευσης των κεφαλαίων με τα οποία αποκτήθηκαν τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού).

Τα στοιχεία του ενεργητικού καταχωρούνται στον ισολογισμό κατά αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποίησής τους αρχίζοντας από τα πάγια και τελειώνοντας στα μετρητά, ενώ οι υποχρεώσεις καταχωρούνται κατά αντίστροφη σειρά του βαθμού ληκτότητάς τους, αρχίζοντας από το μετοχικό κεφάλαιο και τελειώνοντας στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

- **Δυνατότητα συμψηφισμού λογαριασμών:** Οι παράγραφοι 33 και 34 του Δ.Λ.Π 1, αναφέρουν ότι τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να συμψηφίζονται εκτός αν ο συμψηφισμός απαιτείται ή επιτρέπεται από κάποιο Δ.Λ.Π, ενώ εάν πρόκειται για στοιχεία εσόδων και εξόδων αυτά συμψηφίζονται όταν και μόνο όταν:

α. κάποιο Δ.Λ.Π το απαιτεί ή το επιτρέπει

β. κέρδη, ζημιές και σχετικά έξοδα που προκύπτουν από τις ίδιες ή όμοιες συναλλαγές και γεγονότα δεν είναι ουσιώδη. Αυτά τα ποσά συναθροίζονται με ποσά όμοιας φύσεως ή λειτουργίας και δεν χρειάζεται να παρουσιάζονται ξεχωριστά.

Αντίθετα με τα παραπάνω, κατά την Ελληνική νομοθεσία απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός μεταξύ κονδυλίων των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού ή των λογαριασμών εσόδων και εξόδων και η εμφάνιση μόνο της μεταξύ τους διαφοράς.

## **B) Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως**

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων δείχνει τα έσοδα και τα έξοδα μιας εταιρείας ομαδοποιημένα με τέτοιο τρόπο ώστε να μπορούν να εμφανίζονται ξεχωριστά τα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) που προκύπτουν από τις λειτουργικές δραστηριότητες της εταιρείας για μια περίοδο, τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα για την ίδια περίοδο και τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα της ίδιας επίσης περιόδου.

Η παράγραφος 75 του Δ.Λ.Π 1 μνημονεύει ρητώς τις ελάχιστες δυνατές πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται σε μια κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως και αφήνει στη διακριτική ευχέρεια της επιχείρησης να επιλέξει τη δομή και τον τύπο κατάρτισης της οικονομικής αυτής κατάστασης παραθέτοντας δυο εναλλακτικούς τύπους. Συγκεκριμένα τα κονδύλια τα οποία πρέπει να ενσωματώνονται σε οποιοδήποτε τύπο κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως είναι τα ακόλουθα:

- α. έσοδα
- β. αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
- γ. χρηματοοικονομικά έξοδα
- δ. μερίδιο κερδών και ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσεως
- ε. δαπάνη φόρου
- στ. κέρδος ή ζημιά από συνήθειες δραστηριότητες
- ζ. έκτακτα στοιχεία
- η. δικαιώματα μειοψηφίας
- θ. καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως συντάσσεται είτε με τη μέθοδο των κατά είδος δαπανών είτε με τη μέθοδο της λειτουργίας δαπανών (ή του «κόστους πωλήσεων»), ανάλογα με το είδος οργάνωσης της επιχείρησης και σύμφωνα με την ανάγκη για ακριβοδίκαιη παρουσίαση των συνθετικών στοιχείων της απόδοσης της επιχείρησης (υπόδειγμα των δυο μεθόδων κατάρτισης αποτελεσμάτων χρήσεως



παρατίθεται στο Παράρτημα, πίνακας 2). Η πρώτη μέθοδος, ως πιο απλή, ενδείκνυται σε μικρές επιχειρήσεις καθώς δεν προϋποθέτει καμιά κατανομή των εξόδων εκμεταλλεύσεως μεταξύ των λειτουργικών κατατάξεων, ενώ η δεύτερη αν και παρέχει πιο χρήσιμη πληροφόρηση στους χρήστες για την πρόβλεψη των μελλοντικών ταμιακών ροών προϋποθέτει τη γνωστοποίηση (με βάση την παράγραφο 83 του Δ.Λ.Π 1), πρόσθετων πληροφοριών ως προς τη φύση των δαπανών συμπεριλαμβάνοντας τις δαπάνες αποσβέσεων ενσώματων και άυλων στοιχείων και τις δαπάνες μισθοδοσίας.

Σε αυτό το σημείο αξίζει να σημειωθεί, ότι η απεικόνιση της ταξινόμησης των εξόδων κατά λειτουργία παρουσιάζει αρκετές ομοιότητες με την Ελληνική νομοθεσία η οποία με το άρθρο 42δ του Ν.2190/1920, καθιερώνει την παρουσίαση των αποτελεσμάτων σε κάθετη διάταξη (σύμφωνα με το υπόδειγμα που περιλαμβάνεται στο Ε.Γ.Λ.Σ το οποίο είναι εναρμονισμένο με το άρθρο 25 της 4<sup>ης</sup> Οδηγίας της ΕΟΚ) με υποχρεωτική αναγραφή του κύκλου εργασιών.

Εντούτοις, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως που καταρτίζεται με βάση το Ν. 2190/1920, δεν πληροφορεί για τα καθαρά κέρδη/ζημιές χρήσεως όπως κάνουν τα Δ.Λ.Π, παρά μονάχα παρέχει πληροφορίες για τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) **προ φόρων** καθώς δεν υπολογίζει το φόρο εισοδήματος, τα δικαιώματα μειοψηφίας και τα έκτακτα κονδύλια με τα οποία επιβαρύνονται τα αποτελέσματα.

### **Γ) Μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων**

Η σύνταξη κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων προβλέπεται από την παράγραφο 86 του Δ.Λ.Π 1, ενώ κατά την Ελληνική νομοθεσία δεν συντάσσεται τέτοιος πίνακας. Ωστόσο, κάποιες από τις πληροφορίες που ενσωματώνονται σε αυτή την οικονομική κατάσταση τις συναντάμε στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και το Προσάρτημα (να σημειωθεί ότι σε ατομικό ή σε ενοποιημένο επίπεδο δεν απαιτείται η κατάρτιση πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων).

Συγκεκριμένα, η παράγραφος 86 αναφέρει ότι η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει στην κατάσταση αυτή πληροφορίες αναφορικά με:

- α) το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσης,
- β) κάθε έσοδο και έξοδο και κάθε κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια,
- γ) τη σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών που αντιμετωπίστηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους»,
- δ) μεταφορές κεφαλαίων από και προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων,
- ε) το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημίας στην αρχή της χρήσης και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού καθώς και την κίνηση της χρήσεως,
- στ) συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσης για κάθε κατηγορία κεφαλαίου και αποθεματικού γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

Η δομή και ο τρόπος παρουσίασης αυτής της κατάστασης μπορεί να γίνει με δυο εναλλακτικές προσεγγίσεις (παράρτημα, πίνακας 3):

- α. διάταξη σε στήλες, όπου για κάθε στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων παρέχεται η συμφωνία μεταξύ των υπολοίπων έναρξης και λήξης συμπεριλαμβάνοντας σε αυτή τα στοιχεία από (α) μέχρι (στ).
- β. σύνταξη κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων συμπεριλαμβάνοντας τα στοιχεία από (α) μέχρι (γ), ενώ τα στοιχεία που περιγράφονται στα σημεία (δ) μέχρι (στ) εμφανίζονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

## **Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών**

Η κατάσταση ταμειακών ροών δείχνει τις εισροές και εκροές της επιχείρησης που προκύπτουν από συγκεκριμένες δραστηριότητες της οι οποίες αφορούν τον λειτουργικό, επενδυτικό και χρηματοοικονομικό τομέα. Συντάσσεται υποχρεωτικά μόνο από τις επιχειρήσεις οι μετοχές των οποίων είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και μόνο για τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις εφαρμόζοντας τις ρυθμίσεις που τίθενται με την απόφαση υπ' αριθμ. 5/204/14.11.2000 του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής της Κεφαλαιαγοράς και την ερμηνευτική εγκύκλιο Νο 9. Ωστόσο, με την καθιέρωση των Δ.Λ.Π. η κατάσταση αυτή θα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων γι' αυτό και θα συντάσσεται υποχρεωτικά από όλους τους τύπους των επιχειρήσεων ανεξαρτήτως κλάδου στον οποίο ανήκουν (Δ.Λ.Π αριθμός 7).

Η παρουσίαση των ταμιακών ροών γίνεται είτε με την άμεση είτε με την έμμεση μέθοδο (υπόδειγμα των δυο μεθόδων παρατίθεται στο Παράρτημα, πίνακα 4). Η άμεση μέθοδος (ή ευθεία μέθοδος - direct method) αρχίζει με τις εισπράξεις από πελάτες, από όπου αφαιρεί τις πληρωμές σε προμηθευτές και υπαλλήλους ενώ η έμμεση μέθοδος (indirect method) αρχίζει με τα λειτουργικά κέρδη, δηλαδή, τα κέρδη πριν από έκτακτα κονδύλια και φόρους, τα οποία στη συνέχεια προσαρμόζει με αποσβέσεις και άλλα μεγέθη.

Ειδικότερα, οι ταμιακές ροές από **επιχειρηματικές δραστηριότητες**, αντανακλούν συναλλαγές και άλλα γεγονότα που συνδέονται με τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης (π.χ. έσοδα από την πώληση αγαθών, την παροχή υπηρεσιών, δικαιώματα, αμοιβές, προμήθειες, πληρωμές προς προμηθευτές, εργαζόμενους, εισπράξεις από πελάτες, κ.τ.λ). Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες εμφανίζονται είτε με τη χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου, είτε της έμμεσης.

Κατά την πρώτη, παρουσιάζονται οι ακαθάριστες πληρωμές και εισπράξεις και παρέχονται πληροφορίες για τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και πληρωμών συμβάλλοντας στην εκτίμηση μελλοντικών ταμιακών ροών.

Κατά τη δεύτερη, το καθαρό κέρδος ή η ζημιά της περιόδου αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμιακής φύσεως (όπως είναι οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις, οι φόροι επόμενων χρήσεων, τα μη πραγματοποιημένα κέρδη και ζημιές από ξένα νομίσματα, τα αδιανέμητα κέρδη συγγενών επιχειρήσεων και τα δικαιώματα της μειοψηφίας), των δεδουλευμένων εισπράξεων ή πληρωμών (μεταβολές στις οργανικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις), καθώς και στοιχείων εξόδων ή εσόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Οι **επενδυτικές δραστηριότητες** αντιπροσωπεύουν δαπάνες για απόκτηση και διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμιακά ισοδύναμα. Ενδεικτικά αναφέρουμε:

- (α) τις πληρωμές από την αγορά παγίων και άυλων περιουσιακών στοιχείων,
- (β) τις πληρωμές από την αγορά συμμετοχών, χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες
- (γ) τις εισπράξεις από την πώληση των (α) και (β)
- (δ) τις πληρωμές και εισπράξεις δανείων και προκαταβολών και
- (ε) προθεσμιακών και μελλοντικών συμβάσεων options, και swaps.

Οι **χρηματοοικονομικές δραστηριότητες** αντιπροσωπεύουν τις μεταβολές στο μέγεθος και τη συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης. Γι' αυτό το σκοπό πρέπει να εμφανίζονται χωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις από την έκδοση ή εξαγορά μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, κλπ.

Οι ταμιακές ροές από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα πρέπει να καταχωρούνται στο νόμισμα που η επιχείρηση τηρεί τα βιβλία της με βάση τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που ισχύουν κατά τις ημερομηνίες των ταμιακών ροών.

Οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με έκτακτα κονδύλια πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά. Το ίδιο ισχύει και γι' αυτές που προέρχονται από φόρους εισοδήματος οι οποίες θα πρέπει να κατατάσσονται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες εκτός και

εάν μπορούν να συσχετιστούν με τις χρηματοοικονομικές και επενδυτικές. Σε περίπτωση που έχουν εισπραχθεί τόκοι και μερίσματα θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά από τους αντίστοιχους τόκους και μερίσματα που έχουν καταβληθεί.

Από την κατάσταση ταμειακών ροών αποκλείονται οι επενδυτικές και οι χρηματοοικονομικές συναλλαγές οι οποίες δεν απαιτούν τη χρήση ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων. Για παράδειγμα, η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαια ή η απόκτηση μιας επιχείρησης με έκδοση μετοχών ή η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε με την ανάληψη άμεσα συνδεδεμένων υποχρεώσεων είτε μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης αποτελούν μη ταμιακές συναλλαγές οι οποίες γνωστοποιούνται με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις πλην της κατάστασης ταμιακών ροών.

Ωστόσο, η επιχείρηση υποχρεούται να εμφανίζει στην κατάσταση ταμιακών ροών τα ποσά των σημαντικών υπολοίπων ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων που κατέχει και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο παρέχοντας έτσι στους χρήστες τη δυνατότητα να κρίνουν εάν η επιχείρηση επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της επιχειρηματικής της δυναμικότητας εξασφαλίζοντας τη μελλοντική της κερδοφορία.

#### **E) Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων**

Στο Προσάρτημα καταχωρούνται αναλύσεις, επεξηγήσεις και διάφορες πληροφορίες ή γνωστοποιήσεις οι οποίες συμβάλλουν στην ακριβοδίκαιη παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης, στην ομαλοποίηση των συναλλαγών, στην προστασία των βιώσιμων και υγιών επιχειρήσεων από τις αφερέγγυες, και στην εξασφάλιση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών.

Το φάσμα των πληροφοριών που πρέπει να περιέχονται στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π είναι πολύ μεγαλύτερο τόσο σε εύρος όσο και σε βάθος σε σχέση με τις προβλεπόμενες διατάξεις της Ελληνικής εμπορικής νομοθεσίας.

Συγκεκριμένα το Δ.Λ.Π 1 (παράγραφοι 91 και 92), το οποίο καθορίζει τη δομή του προσαρτήματος, προβλέπει:

- Παρουσίαση πληροφοριών για τις βάσεις κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επιλέγησαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.
- Γνωστοποίηση των πληροφοριών που απαιτούνται από τα Δ.Λ.Π, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις.
- Παροχή πρόσθετων πληροφοριών που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.
- Κάθε στοιχείο στον πίνακα του Ισολογισμού, της Κατάστασης Αποτελεσμάτων και της Κατάστασης Ταμιακών Ροών πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του προσαρτήματος.

Πέρα από το Δ.Λ.Π 1, το σύνολο των πληροφοριών που ενσωματώνονται στο προσάρτημα μπορεί να καθορίζεται και από τα υπόλοιπα Πρότυπα καθένα από τα οποία αναφέρει αποκλειστικά ή σχεδόν αποκλειστικά τις πληροφορίες που πρέπει να περιέχονται σε αυτό.

Ωστόσο, για τη σύνταξη του προσαρτήματος μέσα στα πλαίσια της εμπορικής νομοθεσίας συλλέγονται και αναγράφονται οι πληροφορίες που αναφέρονται στα άρθρα 42 α, 42β, 42 ε, 43, 43 α του ν. 2190/1920 και στο άρθρο 107 του ίδιου νόμου, σχετικά με το προσάρτημα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ενώ έχει επικρατήσει να χρησιμοποιείται το υπόδειγμα που συντάχθηκε από ορκωτούς ελεγκτές για διευκόλυνση των επιχειρήσεων.

Μια ενδεικτική απαρίθμηση των στοιχείων που πρέπει να περιέχονται στο προσάρτημα κατά τα Δ.Λ.Π είναι η εξής:

- Παρουσίαση των μεθόδων αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν.
- Γνωστοποίηση οποιουδήποτε ειδικότερου λογιστικού χειρισμού που κρίνεται απαραίτητη για την ορθή κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

- Τη διαφορά μεθόδων αποτίμησης αποθεμάτων όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος LIFO (Δ.Λ.Π 2)
- Τη σύνθεση και τα υπόλοιπα των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων (Δ.Λ.Π 7)
- Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (Δ.Λ.Π 10)
- Στοιχεία που αφορούν το φόρο εισοδήματος όπως: τις σημαντικότερες δαπάνες φόρου, τον φόρο των έκτακτων κονδυλίων, τη σχέση μεταξύ φόρου και λογιστικού γεγονότος, το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που καταχωρήθηκε στα ίδια κεφάλαια, κ.α (Δ.Λ.Π 12)
- Πληροφορίες κατά κλάδο δραστηριοτήτων (Δ.Λ.Π 14)
- Μέθοδοι, συντελεστές απόσβεσης και αναπροσαρμοσμένες αξίες των ενσώματων ακινητοποιήσεων, συμφωνία της λογιστικής αξίας έναρξης και τέλους χρήσης, κ.α (Δ.Λ.Π 16)
- Μια γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών, χρονικό διαχωρισμό των μελλοντικών πληρωμών / εισπράξεων (Δ.Λ.Π 17)
- Λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχωρήσεως (Δ.Λ.Π 19)
- Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης (Δ.Λ.Π 20)
- Συναλλαγματικές διαφορές (Δ.Λ.Π 21)
- Στοιχεία των ενοποιημένων επιχειρήσεων, λογιστική παρακολούθηση της μεθόδου ενοποίησης και της υπεραξίας, στοιχεία του ενεργητικού, παθητικού και των μετοχών που ανταλλάχθηκαν σε περίπτωση συνένωσης δικαιωμάτων (Δ.Λ.Π 22)

- Οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών. Εξαιρούνται οι συναλλαγές εντός ομίλου (Δ.Λ.Π 24)
- Τις υποχρεώσεις με τις οποίες βαρύνεται ο κοινοπρακτών καθώς και περιγραφή των δικαιωμάτων του σε σημαντικές κοινοπραξίες αναφέροντας, επιπρόσθετα, την αναλογία του ιδιοκτησιακού δικαιώματος που κατέχει σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες. (Δ.Λ.Π 31)
- Παρουσίαση και γνωστοποίηση των χρηματοπιστωτικών μέσων προκειμένου να δοθούν πληροφορίες για την εκτίμηση της έκτασης του κινδύνου – αγοράς, επιτοκίου, νομισματικό – που σχετίζεται με καταχωρημένα και μη χρηματοπιστωτικά μέσα.( Δ.Λ.Π 32)
- Τρόπος υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή (Δ.Λ.Π 33)
- Το ποσό των ζημιών απομείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, το ποσό των αναστροφών ζημιών, τα γεγονότα και οι συνθήκες που οδήγησαν στην καταχώρηση ή αναστροφή της ζημιάς, κτλ (Δ.Λ.Π 36)
- Στοιχεία σχετικά με τις προβλέψεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις (Δ.Λ.Π 37)
- Στοιχεία σχετικά με τις επενδύσεις σε ακίνητα (Δ.Λ.Π 40)

Τέλος, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες, αν δεν γνωστοποιήθηκαν αλλού στις δημοσιευόμενες με τις οικονομικές τους καταστάσεις, πληροφορίες:

- Την έδρα και τη νομική μορφή της επιχείρησης, τη χώρα της ίδρυσής της και τη διεύθυνση της έδρας (ή του κύριου τόπου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, αν διαφέρει από τον τόπο της έδρας)
- Μια περιγραφή της φύσης των εργασιών της επιχείρησης και των κυριότερων δραστηριοτήτων της
- Την επωνυμία της μητρικής επιχείρησης, καθώς και της επικεφαλής μητρικής επιχείρησης του ομίλου



- Είτε τον αριθμό των εργαζομένων στο τέλος της χρήσεως είτε το μέσο όρο για τη χρήση.

### **Προβληματισμοί για την πρώτη χρήση εφαρμογής των ΔΛΠ**

Με βάση τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις, παρατηρούμε ότι δεν υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις μεταξύ των ελληνικών και των διεθνών λογιστικών προτύπων ως προς το είδος των καταρτιζόμενων οικονομικών καταστάσεων, πλην της περίπτωσης των οικονομικών καταστάσεων του Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και της Κατάστασης Ταμειακών Ροών, οι οποίες δεν προβλέπονται από το Νόμο 2190/1920. Αναλυτικότερα, εκτός από τον Ισολογισμό και την Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης που προβλέπονται ήδη από τις ισχύουσες διατάξεις, τα ΔΛΠ απαιτούν επιπλέον τη σύνταξη Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, Κατάσταση Ταμειακών Ροών και Σημειώσεων ενώ δεν απαιτείται η σύνταξη Πίνακα Διανομής Κερδών και Προσαρτήματος. Οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες αναφέρονται τα ΔΛΠ δεν είναι βέβαια εντελώς άγνωστες στην ελληνική νομοθεσία. Οι Σημειώσεις έχουν ρόλο ανάλογο του Προσαρτήματος (το περιεχόμενο ωστόσο όσον αφορά στην έκταση των πληροφοριών που δίνονται, είναι διαφορετικό, πολύ πιο πλούσιο και λεπτομερές, αναφερόμενο σε αναλύσεις και πληροφορίες που άπτονται όλων των ΔΛΠ που εφαρμόστηκαν), ενώ η τήρηση Κατάστασης Ταμειακών Ροών επιβλήθηκε για τις εισηγμένες εταιρίες με απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς.

Παρά το γεγονός ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ δεν παρουσιάζει ιδιαίτερες δυσκολίες ωστόσο, προβληματισμοί και ερωτηματικά τίθενται κατά το στάδιο της μετάβασης από τα εγχώρια προς τα διεθνή πρότυπα καθώς δεν υπάρχει νομοθετικό πλαίσιο και σαφείς οδηγίες για τον τρόπο εφαρμογής των ΔΛΠ **για πρώτη φορά**. Λαμβάνοντας υπόψη ότι το πρόβλημα αυτό είναι κοινό για όλες τις χώρες – μέλη οι οποίες θα κληθούν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ μέχρι το 2005, η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει ετοιμάσει ένα Σχέδιο επί του θέματος το οποίο πρόκειται να το καταθέσει στο Συμβούλιο για περαιτέρω επεξεργασία και έγκριση. Στο Σχέδιο αυτό, σύμφωνα με πληροφορίες που μας δόθηκαν, θα δίνονται απαντήσεις σε πολλά ερωτήματα αναφορικά με τον τρόπο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ για πρώτη φορά (να σημειωθεί ότι απαγορεύεται να

καταχωρείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων το σωρευμένο αποτέλεσμα των μεταβολών που προέρχονται από τη μετάβαση από της Εθνικές Γενικά Παραδεγμένες Λογιστικές Αρχές στα ΔΛΠ) και θα καταστεί πιο ομαλή η διαδικασία της μετάβασης.

Ωστόσο, επειδή πρόκειται για μια σύνθετη και πολύπλοκη διαδικασία απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή, οργάνωση και πλήρη τεκμηρίωση. Για το σκοπό αυτό προτείνεται πριν αρχίσει η διαδικασία της μετατροπής των οικονομικών καταστάσεων να συγκεντρωθούν όλες οι απαραίτητες πληροφορίες οι οποίες αφορούν αναλύσεις κονδυλίων, αποτιμήσεις, υπολογισμούς διαφόρων πληροφοριακών στοιχείων, κ.α, να γίνουν οι κατάλληλες λογιστικές εγγραφές προκειμένου να αναμορφωθούν τα ελληνικά υπόλοιπα των κονδυλίων / λογαριασμών στα αντίστοιχα διεθνή (αν και δεν είναι υποχρεωτικό σύμφωνα με την υπάρχουσα νομοθεσία) και ακολούθως να συνταχθούν και να καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.

Σε περίπτωση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η ανωτέρω διαδικασία ενδείκνυται να ακολουθηθεί όχι μόνο για τη μητρική επιχείρηση αλλά και για τις άλλες εταιρείες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση είτε με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης είτε με την καθαρή θέση.

# ***Παράρτημα***

**Πίνακας 1: Υπόδειγμα ισολογισμού**

<b>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>	<b>2003</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2004</b>
Μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία	X		X	
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	X		X	
Υπεραξία επιχείρησης	X		X	
Βιομηχανικές άδειες	X		X	
Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις	X		X	
Άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία	X		X	
		X		X
Κυκλοφορούν ενεργητικό				
Αποθέματα	X		X	
Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις	X		X	
Προκαταβολές	X		X	
Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X		X	
		X		X
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>		<b>X</b>		<b>X</b>
<b>ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>				
Κεφάλαιο και αποθεματικά				
Εκδοθέν κεφάλαιο	X		X	
Αποθεματικά	X		X	
Σωρευμένα κέρδη (ζημιές)	X		X	
		X		X
Δικαιώματα μειοψηφίας		X		X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις				
Έντοκα δάνεια	X		X	
Φόροι επόμενων χρήσεων	X		X	
Υποχρεώσεις παροχών αποχωρήσεως	X		X	
		X		X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις				
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	X		X	
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	X		X	
Βραχυπρόθεσμο μέρος εντόκων δανείων	X		X	
Πρόβλεψη εγγυήσεων	X		X	
		X		X
<b>Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων</b>		<b>X</b>		<b>X</b>

**Πίνακας 2: Υπόδειγμα κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως**

**1. Απεικόνιση της ταξινόμησης των εξόδων κατά λειτουργία**

	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Έσοδα	X	X
Μείον: Κόστος πωλήσεων	(X)	(X)
Μικτό κέρδος	X	X
Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	X	X
Μείον: Έξοδα διαθέσεως	(X)	(X)
Έξοδα διοικήσεως	(X)	(X)
Άλλα έξοδα εκμεταλλεύσεως	(X)	(X)
Κέρδος εκμεταλλεύσεως	X	X
Μείον : Κόστος χρηματοοικονομικό	(X)	(X)
Έσοδα από συγγενείς επιχειρήσεις	X	X
Κέρδος προ φόρων	X	X
Μείον : Φόρος εισοδήματος	(X)	(X)
Κέρδος μετά την αφαίρεση του φόρου	X	X
Μείον : Δικαιώματα μειοψηφίας	(X)	(X)
Καθαρό οργανικό κέρδος	X	X
Έκτακτα κονδύλια	X	X
<b>Καθαρό κέρδος χρήσεως</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

## 2. Απεικόνιση της ταξινόμησης των δαπανών κατ' είδος

	2003	2004
Έσοδα	X	X
Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	X	X
Μείον: Μεταβολές στα αποθέματα των ετοιμών προϊόντων και εργασιών υπό εκτέλεση	(X)	(X)
Παγιοποιήσεις ιδιοκατασκευών	(X)	(X)
Αναλώσεις πρώτων υλών και υλικών	(X)	(X)
Δαπάνες προσωπικού	(X)	(X)
Δαπάνες αποσβέσεων/απομειώσεων	(X)	(X)
Άλλα έξοδα εκμεταλλεύσεως	(X)	(X)
Κέρδος εκμεταλλεύσεως	X	X
Μείον: Κόστος χρηματοοικονομικό	(X)	(X)
Έσοδα από συγγενείς επιχειρήσεις	X	X
Κέρδος προ φόρων	X	X
Μείον : Φόρος εισοδήματος	(X)	(X)
Κέρδος μετά την αφαίρεση του φόρου	X	X
Μείον : Δικαιώματα μειοψηφίας	(X)	(X)
Καθαρό οργανικό κέρδος ή ζημιά	X	X
Έκτακτα κονδύλια	X	X
<b>Καθαρό κέρδος χρήσεως</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

**Πίνακας 3: Υπόδειγμα κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων**

**1. Κατάσταση των καταχωρημένων κερδών και ζημιών**

	<b>2004</b>	<b>2003</b>
Πλεόνασμα / Έλλειμμα από επανεκτίμηση ακινήτων	(X)	X
Πλεόνασμα / Έλλειμμα από επανεκτίμηση επενδύσεων	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές από την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μονάδων του εξωτερικού	(X)	(X)
Καθαρά κέρδη μη καταχωρημένα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων	X	X
Καθαρά κέρδη χρήσεως	X	X
Σύνολο καταχωρημένων κερδών ή ζημιών	X	X
Επιδράσεις μεταβολών των λογιστικών μεθόδων		X

## 2. Υπόδειγμα κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων

	Μετοχικό κεφάλαιο	Υπέρ το άρτιο	Διαφορές αναπρ.	Αποθεματικό μετατροπής Ξ.Ν	Κέρδη εις νέον	Σύνολο
Υπόλοιπο κατά την 31 Δεκεμβρίου 2003	X	X	X	(X)	X	X
Μεταβολές λογιστικών μεθόδων					(X)	(X)
Διορθωμένο υπόλοιπο	X	X	X	(X)	X	X
Πλεόνασμα επανεκτίμησης των ακινήτων			X			X
Πλεόνασμα επανεκτίμησης των επενδύσεων			(X)			(X)
Συναλλαγματικές διαφορές				(X)		
Καθαρά κέρδη και ζημιές μη καταχωρημένες στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων			X	(X)		X
Καθαρό κέρδος χρήσεως					X	X
Μερίσματα					(X)	(X)
Έκδοση μετοχικού κεφαλαίου	X	X				X
Υπόλοιπο κατά την 31 Δεκεμβρίου 2004	X	X	X	(X)	X	X
Έλλειμμα επανεκτίμησης των ακινήτων			(X)			(X)
Πλεόνασμα επανεκτίμησης των επενδύσεων			X			X
Συναλλαγματικές διαφορές				(X)		(X)
Καθαρά κέρδη και ζημιές μη καταχωρημένες στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων			(X)	(X)		(X)
Καθαρό κέρδος περιόδου					X	X
Μερίσματα					(X)	(X)
Έκδοση μετοχικού κεφαλαίου	X	X				X
Υπόλοιπο κατά την 31 Δεκεμβρίου 2005	X	X	X	(X)	X	X





**Πίνακας 4: Υπόδειγμα κατάστασης ταμιακών ροών**

**1. Άμεση μέθοδος**

	<b>2003</b>
<b>Ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες</b>	
Εισπράξεις από πελάτες	X
Πληρωμές σε προμηθευτές και υπάλληλους	(X)
Εισροές διαθεσίμων από την κύρια εκμετάλλευση	X
Τόκοι πληρωθέντες	(X)
Φόροι εισοδήματος πληρωθέντες	(X)
Ταμιακές ροές πριν από τα έκτακτα κονδύλια	X
Προϊόν αποζημιώσεως λόγω καταστροφής από σεισμό	X
<b>Ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες</b>	
Αγορά θυγατρικής X ύστερα από αφαίρεση των διαθεσίμων της	(X)
Αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων	(X)
Προϊόν από πώληση εξοπλισμού	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X
Μερίσματα εισπραχθέντα	X
<b>Ταμιακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες</b>	
Προϊόν από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	X
Προϊόν από μακροπρόθεσμο δανεισμό	X
Πληρωμή υποχρεώσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης	(X)
Μερίσματα πληρωθέντα	(X)
Καθαρή αύξηση σε ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα	X
Πλέον: Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα στην αρχή της χρήσεως	X
Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα στο τέλος της χρήσεως	X

## 2. Έμμεση μέθοδος

	2003
<b>Ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες</b>	
Καθαρά κέρδη πριν από τα έκτακτα κονδύλια και τους φόρους	X
Αναμορφώσεις:	
Αποσβέσεις	X
Ζημιά από συναλλαγματικές διαφορές	X
Έσοδα από επενδύσεις	(X)
Τόκοι χρεωστικοί	X
Κέρδος εκμετάλλευσης πριν από τις μεταβολές του κεφαλαίου κίνησης	X
Αύξηση απαιτήσεων από πελάτες και λοιπούς λογαριασμούς	(X)
Μείωση αποθεμάτων	X
Μείωση τρεχουσών υποχρεώσεων	(X)
Εισροές διαθεσίμων από την κύρια εκμετάλλευση	X
Τόκοι πληρωθέντες	(X)
Φόροι εισοδήματος πληρωθέντες	(X)
Ταμιακές ροές πριν από τα έκτακτα κονδύλια	X
Προϊόν αποζημιώσεως λόγω καταστροφής από σεισμό	X
<b>Ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες</b>	
Αγορά θυγατρικής X ύστερα από αφαίρεση των διαθεσίμων της	(X)
Αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων	(X)
Προϊόν από πώληση εξοπλισμού	X
Τόκοι εισπραχθέντες	X
Μερίσματα εισπραχθέντα	X
<b>Ταμιακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες</b>	
Προϊόν από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	X
Προϊόν από μακροπρόθεσμο δανεισμό	X
Πληρωμή υποχρεώσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης	(X)
Μερίσματα πληρωθέντα	(X)
Καθαρή αύξηση σε ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα	X
Πλέον: Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα στην αρχή της χρήσεως	X
Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα στο τέλος της χρήσεως	X

## **Επί μέρους στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων**

### **Ενσώματα πάγια στοιχεία**

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρείται στο ενεργητικό της επιχείρησης εφόσον το κόστος αυτού μπορεί να αποτιμηθεί αντικειμενικά, ενώ παράλληλα υπάρχει βεβαιότητα ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο αυτό θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Η βεβαιότητα αυτή υφίσταται μόνο όταν οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν περιέλθει στην επιχείρηση (ΔΛΠ 16).

Σε περίπτωση ιδιοκατασκευασμένου παγίου στοιχείου, η αποτίμηση του κόστους προκύπτει από τις αξίες κτήσης των υλικών, της εργασίας και των λοιπών κοστολογικών δεδομένων που έγιναν από συναλλαγές με τρίτους κατά τη διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου. Εάν το κόστος ιδιοκατασκευής είναι μεγαλύτερο από το κόστος κτήσης όμοιου παγίου στοιχείου από τρίτους, το επιπλέον κόστος καταχωρείται ως λειτουργικό έξοδο της κατασκευαστικής περιόδου, ενώ στην αντίθετη περίπτωση που το κόστος ιδιοκατασκευής είναι μικρότερο από το κόστος κτήσης από τρίτους όμοιου παγίου στοιχείου, το στοιχείο θα καταχωρηθεί στο κόστος κατασκευής κι όχι στο αυξημένο κόστος κτήσης από τρίτους.

Λέγοντας κόστος παγίου στοιχείου εννοούμε την τιμή αγοράς, στην οποία περιλαμβάνονται τυχόν εισαγωγικοί δασμοί και μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς, καθώς και κάθε άμεσο έξοδο που καταβάλλεται μέχρι να φθάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας. Παραδείγματα άμεσων εξόδων είναι τα εξής:

- έξοδα μεταφοράς κι εγκατάστασης του παγίου σε κατάσταση λειτουργίας π.χ αμοιβές κι έξοδα συναρμολόγησης,
- επαγγελματικές αμοιβές (λ.χ σε τεχνικούς/μηχανικούς),
- κόστος διαμόρφωσης χώρου,
- διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα τα οποία δεν θα γίνονταν αν η επιχείρηση δεν αποκτούσε το πάγιο στοιχείο π.χ έξοδα ταξιδιού υπαλλήλου της εταιρίας προς ανεύρεση του παγίου στοιχείου,

- έξοδα που πραγματοποιήθηκαν κατά τη δοκιμαστική λειτουργία του παγίου προκειμένου να το φέρουν σε κατάσταση λειτουργίας, π.χ αναλώσεις καυσίμων και λιπαντικών κατά τους δοκιμαστικούς πλόες νεότευκτου πλοίου,
- εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης/μετακίνησης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου. Το κόστος αυτό στηρίζεται σε μια παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος που πιθανώς απαιτεί μια εκροή πόρων. Δηλαδή, η πρόβλεψη που καταχωρεί η επιχείρηση προς αποκατάσταση της ζημιάς που προκλήθηκε από την λειτουργία του παγίου θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται ως τμήμα του κόστους του παγίου. Ο λογιστικός αυτός χειρισμός είναι καινοφανής για τα εγχώρια πρότυπα δεδομένου ότι δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο στο ΕΓΛΣ.

Εξίσου καινοφανές είναι το γεγονός ότι τα διεθνή λογιστικά πρότυπα δεν αναγνωρίζουν έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων. Ως εκ τούτου ενώ στο ΕΓΛΣ τα έξοδα αυτά αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης, στα ΔΛΠ φέρονται προς αύξηση του κόστους κτήσης των ακινήτων.

Όλα τα άλλα έξοδα που καταβάλλονται κατά την κτήση ενός παγίου και δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω κατηγορίες καταχωρούνται ως έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως την οποία αφορούν.

### **Αποσβέσεις παγίων στοιχείων**

Σύμφωνα με τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα τα πάγια αποσβένονται βάσει προκαθορισμένων συντελεστών που ορίζονται από το Προεδρικό Διάταγμα 100/98. Αντιθέτως, στα διεθνή πρότυπα (No 16) οι αποσβέσεις κατανέμονται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του παγίου. Η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής είναι θέμα κρίσεως που βασίζεται στην εμπειρία της επιχείρησης από όμοια στοιχεία. Σε γενικές γραμμές οι παράγοντες που προσδιορίζουν κάθε φορά την ωφέλιμη ζωή είναι οι εξής:

- η αναμενόμενη χρήση του παγίου στοιχείου από την επιχείρηση
- η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά

- η τεχνική απαξίωση
- νομικοί ή άλλοι παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση του παγίου στοιχείου

Όταν ένα πάγιο στοιχείο συνίσταται σε επιμέρους στοιχεία καθένα εκ των οποίων έχει διαφορετική ωφέλιμη ζωή, τότε χρησιμοποιούνται διαφορετικοί συντελεστές απόσβεσης.

### Παράδειγμα

*Ένα αεροσκάφος έχει διαφορετική ωφέλιμη ζωή από τους κινητήρες του και ως εκ τούτου λογίζεται διαφορετικός συντελεστής απόσβεσης για κάθε επιμέρους στοιχείο.*

Η ωφέλιμη ζωή κάθε στοιχείου επανεξετάζεται σε περιοδική βάση έτσι ώστε όταν μεταβληθούν π.χ οι τεχνολογικές προδιαγραφές ή όταν πραγματοποιηθούν μεταγενέστερες δαπάνες που βελτιώνουν την κατάσταση του παγίου πέρα της κανονικής του απόδοσης, να αναπροσαρμόζεται αντίστοιχα η δαπάνη αποσβέσεως για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις. Αντιθέτως, στο ΕΓΛΣ δεν επανεξετάζεται η ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου αφού αυτή δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόσβεσης.

Οι μέθοδοι απόσβεσης που χρησιμοποιούνται στα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι τρεις:

- Σταθερή μέθοδος
- Μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου, και
- Κατά παραγόμενη μονάδα μέθοδος

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης επιλέγεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Όταν υπάρξει μια σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό οικονομικών ωφελειών από κάποιο πάγιο στοιχείο η χρησιμοποιούμενη μέθοδος τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό ωφελειών.

Από την άλλη πλευρά, η εγχώρια νομοθεσία (άρθρο 31, ν. 2238/1994) επιβάλλει ως μέθοδο απόσβεσης τη σταθερή με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1.1.1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

### **Συμπέρασμα**

Από όσα προαναφέρθηκαν γίνεται φανερό ότι μεταξύ των ΔΛΠ και της ισχύουσας ελληνικής νομοθεσίας δεν υπάρχουν ριζικές διαφορές. Τα ακίνητα πάγια αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται ανάλογα με την ωφέλιμη ζωή τους, η δε αξία τους αναπροσαρμόζεται σε τακτά χρονικά διαστήματα. Ο υπολογισμός, ωστόσο της ωφέλιμης ζωής είναι διαφορετικός: η ελληνική νομοθεσία καθορίζει συντελεστές απόσβεσης γενικά για κάθε κατηγορία παγίων, ενώ τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι ο συντελεστής απόσβεσης καθορίζεται συγκεκριμένα για κάθε πάγιο ξεχωριστά ανάλογα με τη φυσική φθορά, απαξίωση και σχέδια αντικατάστασης.

### **Μεταγενέστερες δαπάνες**

Μετά την κτήση του παγίου στοιχείου η επιχείρηση ενδέχεται να προβεί σε πρόσθετες δαπάνες επισκευών και συντήρησης. Εφόσον οι δαπάνες αυτές αφορούν μετατροπή, αντικατάσταση ή εφαρμογή νέων παραγωγικών διαδικασιών με σκοπό την αύξηση της ωφέλιμης ζωής ή την βελτίωση της παραγωγικότητας του παγίου ή και την μείωση του κόστους εκμεταλλεύσεώς του, τότε κεφαλαιοποιούνται και προσ αυξάνουν την αξία κτήσης του εν λόγω παγίου στοιχείου δεδομένου ότι θα ωφεληθούν και μελλοντικές χρήσεις (Δ.Λ.Π 16). Κάθε άλλη μεταγενέστερη δαπάνη η οποία δεν αυξάνει αλλά αποκαθιστά την αρχικώς προσδιορισμένη κανονική απόδοση καταχωρείται στα έξοδα της χρήσης την οποία αφορούν. Όταν κάποιες δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων υψηλού κόστους πραγματοποιούνται σε περιοδική βάση (π.χ μια ναυτιλιακή επιχείρηση που υποχρεούται σε γενική επιθεώρηση (special survey) του πλοίου της κάθε 5 χρόνια), συνηθίζεται στην πράξη το κόστος αυτό να

επιμερίζεται σε περισσότερες χρήσεις ή και να φέρεται σε αύξηση της αξίας κτήσης του παγίου στοιχείου.

Σε αντιδιαστολή με τα ΔΛΠ, στο ΕΓΛΣ όλες οι δαπάνες συντήρησης κι επισκευών αφορούν συνήθεις δαπάνες, η χρησιμότητα των οποίων εκπνέει μέσα στην περίοδο μιας χρήσης και ως εκ τούτου τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εξόδων κατ' είδος της ομάδας 6.

### **Αγορές παγίων με δανεισμό – πίστωση**

Στην περίπτωση κτήσης παγίων στοιχείων με δανεισμό ή πίστωση, ως κόστος κτήσης θεωρείται η ισοδύναμη αξία που θα καταβαλλόταν αν το στοιχείο αγοραζόταν τοις μετρητοίς. Με τον τρόπο αυτό η καθαρή αξία κτήσης του στοιχείου διαχωρίζεται από τυχόν τόκους και άλλα έξοδα δανεισμού.

Σε γενικότερες γραμμές το κόστος δανεισμού συνίσταται στα εξής στοιχεία (Δ.Λ.Π 23):

- Τραπεζικοί τόκοι υπεραναλήψεων και βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων
- Απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιον λήψεως ή υπέρ το άρτιον εξοφλήσεως δανείων
- Απόσβεση βοηθητικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για τη λήψη δανείων
- Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις
- Συναλλαγματικές διαφορές από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό των χρεωστικών τόκων.



Κάποιες φορές μπορεί να είναι δύσκολο να διαπιστωθεί αν υπάρχει άμεση σχέση ανάμεσα σε ένα συγκεκριμένο δάνειο και κάποιο μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο<sup>1</sup>. Αυτό συμβαίνει όταν λ.χ:

- η χρηματοδότηση μιας επιχείρησης συντονίζεται από κεντρική υπηρεσία.
- ένας όμιλος επιχειρήσεων χρησιμοποιεί μια σειρά πιστωτικών μέσων με διαφορετικά επιτόκια και δανείζει αυτά τα κεφάλαια σε άλλες επιχειρήσεις του ομίλου.

Η επιχείρηση μπορεί να λογιστικοποιήσει το κόστος δανεισμού που σχετίζεται με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου (π.χ επενδύσεις σε ακίνητα) :

- είτε στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται,
- είτε να το κεφαλαιοποιήσει ως τμήμα του κόστους των στοιχείων αυτών εφόσον πιθανολογείται ότι θα αποφέρει στο μέλλον οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Οι υπόλοιπες δαπάνες δανεισμού λογίζονται στα έξοδα της χρήσης κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Όταν η λογιστική αξία ή το αναμενόμενο τελικό κόστος του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη ή την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η λογιστική αξία μειώνεται ή διαγράφεται.

Τα κεφάλαια που έχουν ληφθεί με τη μορφή δανείου μπορεί να διατηρούνται πολλές φορές σε προσωρινή τοποθέτηση μέχρι να δαπανηθούν για το περιουσιακό στοιχείο. Για τον προσδιορισμό του ποσού του κόστους δανεισμού της χρήσης, που πρέπει να κεφαλαιοποιηθεί, κάθε έσοδο το οποίο αποκτάται από την τοποθέτηση τέτοιων κεφαλαίων, εκπίπτει από το κόστος δανεισμού που πραγματοποιήθηκε.

---

<sup>1</sup> Μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο είναι εκείνο που χρειάζεται μια χρονική περίοδο προετοιμασίας για την απόκτηση της κατά προορισμό χρήση του (αποθέματα, ενσώματα πάγια, επενδύσεις σε ακίνητα).

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να αρχίζει όταν:

- Διενεργείται η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο,
- Πραγματοποιείται το κόστος δανεισμού και
- Βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.

### Παράδειγμα

*Το κόστος δανεισμού που πραγματοποιείται όταν ένα γήπεδο πρόκειται να διαμορφωθεί, μεταφέρεται στο πάγιο ενεργητικό κατά τη χρήση στην οποία έχουν αναληφθεί οι σχετιζόμενες με τη διαμόρφωση δραστηριότητες. Όμως, το κόστος δανεισμού που πραγματοποιείται όταν το γήπεδο που αγοράσθηκε για οικοδομικούς σκοπούς παραμένει χωρίς καμία σχετική αναπτυξιακή δραστηριότητα, δεν πληρεί τις προϋποθέσεις μεταφοράς στο πάγιο ενεργητικό.*

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού θα πρέπει να αναστέλλεται κατά τη διάρκεια εκτεταμένων περιόδων κατά τις οποίες η κατασκευή του στοιχείου έχει διακοπεί. Δεν μπορεί να ανασταλεί όμως όταν η διακοπή στην κατασκευή του στοιχείου γίνεται για την εκτέλεση μιας σημαντικής τεχνικής και διοικητικής εργασίας ή όταν οφείλεται σε μια προσωρινή καθυστέρηση που αποτελεί αναγκαίο μέρος της διαδικασίας προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την προτιθέμενη χρήση ή πώλησή του.

Όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά περατωθεί τότε η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να παύει.

Στην περίπτωση που η κατασκευή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου ολοκληρώνεται τμηματικά και ένα τμήμα καθίσταται κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί, ενώ η κατασκευή των άλλων τμημάτων συνεχίζεται, η

κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού παύει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το τμήμα αυτό για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά ολοκληρωθεί. Για παράδειγμα, ένα ξενοδοχειακό συγκρότημα που αποτελείται από πολλές μονάδες στον ίδιο χώρο και καθεμιά μονάδα μπορεί να χρησιμοποιηθεί αυτοτελώς, ενώ η κατασκευή των άλλων μονάδων συνεχίζεται. Η επιβάρυνση του κόστους κάθε μονάδας με δανειακό κόστος παύει από τη στιγμή που η μονάδα είναι έτοιμη να τεθεί σε εκμετάλλευση. Αντίθετα, αν ένα βιομηχανικό συγκρότημα π.χ. μια χαλυβουργία, κατασκευάζεται σε αλληλοδιάδοχα τμήματα μέσα στον ίδιο εργοστασιακό χώρο και μπορεί να τεθεί σε λειτουργία μόνο όταν ολοκληρωθεί η κατασκευή όλων των τμημάτων, το κόστος δανεισμού επιβαρύνει όλα τα τμήματα μέχρις ότου ολοκληρω το συγκρότημα καταστεί έτοιμο να λειτουργήσει.

#### Παράδειγμα

Η εταιρεία X προκειμένου να αντιμετωπίσει τις αυξημένες ανάγκες της σε αποθηκευτικούς χώρους, άρχισε την 5/1/2000 την ανέγερση μεγάλης σύγχρονης αποθήκης, της οποίας η περαίωση προβλεπόταν αρχικώς την 31/12/2001, αλλά τελικά παραδόθηκε στο τέλος Δεκεμβρίου 2002, επειδή κατά τη διάρκεια της χρήσεως 2001 οι εργασίες διακόπηκαν. Η αποθήκη άρχισε να χρησιμοποιείται από τις αρχές Ιανουαρίου 2003. Μεγάλο μέρος των δαπανών ανεγέρσεως που ανήλθαν σε 1,000,000 ευρώ καλύφθηκε από τραπεζικό δάνειο που έλαβε η εταιρεία για το σκοπό αυτό. Οι τόκοι του δανείου είχαν ως εξής:

Χρονική περίοδος	Τόκος
1/1-31/12/2000	50,000
1/1-31/12/2001	80,000
1/1-31/12/2002	<u>100,000</u>
	230,000

Οι τόκοι χρηματοδότησης θα πρέπει είτε να λογιστούν σε βάρος των αποτελεσμάτων των χρήσεων 2000, 2001 και 2002 είτε αυτοί που αφορούν στην κατασκευαστική περίοδο, δηλαδή εκείνοι των χρήσεων 2000 και 2002 θα καταχωρηθούν στο κόστος της αποθήκης.

Κατά το ΕΓΛΣ οι τόκοι λογίζονται ως οργανικό έξοδο της επιχείρησης κι εμφανίζονται στα αποτελέσματα της χρήσεως. Κατ' εξαίρεση της αρχής αυτής οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου καταχωρούνται στο ενεργητικό στην κατηγορία των εξόδων εγκατάστασης ως τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου κι αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους είτε τμηματικά κι ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Σε περίπτωση που η κατασκευή του στοιχείου ολοκληρωθεί αλλά για λόγους που δεν ευθύνεται το στοιχείο δεν έγινε η έναρξη της λειτουργίας του, οι τόκοι της περιόδου μεταξύ ολοκλήρωσης της κατασκευής και έναρξης της λειτουργίας του δεν καταχωρούνται στο ενεργητικό αλλά στα αποτελέσματα χρήσεως ως έκτακτα κι ανόργανα έξοδα. Ο ίδιος λογιστικός χειρισμός ακολουθείται και για τους τόκους υπερημερίας.

### **Μισθωμένα πάγια στοιχεία**

Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γίνεται διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές. Μια μίσθωση θεωρείται χρηματοδοτική όταν μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα, ενώ όταν αυτοί δεν μεταβιβάζονται τότε θεωρείται λειτουργική.

Το ΕΓΛΣ δεν διακρίνει τη χρηματοδοτική μίσθωση από τη λειτουργική, αλλά υιοθετεί τον ίδιο λογιστικό χειρισμό για κάθε περίπτωση. Έτσι τα μηνιαία μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής καταχωρούνται ως λειτουργικές δαπάνες στα αποτελέσματα της χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου κι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του. Η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης καταχωρεί τα μισθώματα που εισπράττει ως λειτουργικά έσοδα στα αποτελέσματα της χρήσεως που αφορούν, ενώ παράλληλα διενεργεί αποσβέσεις επί των κινητών ή ακινήτων της ανάλογα με το χρόνο της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Από την πλευρά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (No 17) οι λογιστικοί χειρισμοί που ακολουθούνται διαφέρουν σημαντικά. Οι μισθωτές καταχωρούν τις **χρηματοδοτικές μισθώσεις** ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στον ισολογισμό τους. Με τον τρόπο αυτό δηλώνεται ότι ο μισθωτής αποκτά τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του μισθωμένου στοιχείου κατά το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του, με αντάλλαγμα την υποχρέωσή του να

καταβάλλει για το δικαίωμά του αυτό ένα ποσό το οποίο προσεγγίζει την πραγματική αξία του στοιχείου προσαυξημένη με τα σχετικά χρηματοοικονομικά βάρη. Εάν δεν απεικονιζόταν η χρηματοοικονομική μίσθωση στον ισολογισμό της επιχείρησης θα υπήρχε κίνδυνος λανθασμένης και παραπλανητικής απεικόνισης των οικονομικών δεικτών της επιχείρησης αφού θα υπήρχε μειωμένη εμφάνιση τόσο των οικονομικών πόρων όσο και του ύψους των υποχρεώσεών της. Τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής καταχωρούνται στα χρηματοοικονομικά έξοδα και κατανέμονται ανάλογα με τις χρήσεις που διαρκεί η μίσθωση, ενώ επιπρόσθετα για τα πάγια αυτά στοιχεία διενεργούνται αποσβέσεις κατά την ίδια μέθοδο που ακολουθείται και για τα λοιπά αποσβέσιμα στοιχεία, δηλαδή απόσβεση ανάλογα με την ωφέλιμη ζωή του παγίου. Αν δεν είναι βέβαιο ότι ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του παγίου κατά τη λήξη της μίσθωσης τότε η απόσβεση γίνεται στο συντομότερο χρόνο μεταξύ διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

Οι εκμισθωτές αντίστοιχα εμφανίζουν τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνουν στον ισολογισμό ως απαιτήσεις μισθωμάτων. Τα μισθώματα κάθε χρήσης, αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες υπηρεσιών, αντανakλούν την ακαθάριστη επένδυση μειώνοντας τόσο το επενδυμένο κεφάλαιο όσο και το μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο. Το κέρδος ή η ζημιά που προκύπτει από την χρηματοοικονομική μίσθωση καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Σε ότι αφορά στις **λειτουργικές μισθώσεις** οι μισθωτές καταχωρούν τα καταβαλλόμενα μισθώματα σε βάρος των αποτελεσμάτων καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, ενώ οι εκμισθωτές αφενός καταχωρούν τα έσοδα από τη μίσθωση στα αποτελέσματα της χρήσεως κι αφετέρου εμφανίζουν τα πάγια στοιχεία στον ισολογισμό. Τα πάγια αυτά αποσβένονται κατά την ίδια μέθοδο που εφαρμόζεται και για τα λοιπά όμοια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Βέβαια κατά την λειτουργική μίσθωση δεν προκύπτει κέρδος ή ζημιά αφού η πράξη αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση στοιχείου.

## **Συμπέρασμα**

Συνοψίζοντας, λοιπόν, παρατηρούμε ότι υπάρχει σημαντική διαφορά στο λογιστικό και το φορολογικό χειρισμό των μισθωμένων πάγιων στοιχείων μεταξύ των ελληνικών και των διεθνών λογιστικών προτύπων. Η κυριότερη λογιστική διαφορά είναι ότι κατά τα εγχώρια πρότυπα τόσο οι χρηματοδοτικές όσο και οι λειτουργικές μισθώσεις λογίζονται σε βάρος των αποτελεσμάτων, θεωρούνται, δηλαδή, όλες ως λειτουργικές μισθώσεις, ενώ κατά τα ΔΛΠ, οι χρηματοδοτικές μισθώσεις καταχωρούνται στον ισολογισμό και οι λειτουργικές επιβαρύνουν τα αποτελέσματα. Ως προς τις φορολογικές διαφορές παρατηρείται ότι υπό τα ΔΛΠ το σχετικό έσοδο (για τον εκμισθωτή) και έξοδο (για τον μισθωτή) είναι ο τόκος επί του κεφαλαίου της επένδυσης, ενώ υπό τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις είναι το συνολικό μίσθωμα που διαμορφώνεται βάσει κεφαλαίου επένδυσης και σχετικού τόκου.

## **Πράξεις πώλησης κι επαναμίσθωσης**

Οι πράξεις πώλησης κι επαναμίσθωσης αν και συνιστούν μια συχνή πρακτική κτήσης παγίων στοιχείων στο διεθνή χώρο, εντούτοις στην Ελλάδα δεν είναι ιδιαίτερα διαδεδομένες. Μια πράξη πώλησης με επαναμίσθωση μπορεί να καταλήξει είτε σε χρηματοδοτική είτε σε λειτουργική μίσθωση. Στην πρώτη περίπτωση ο μισθωτής πουλάει το πάγιο στοιχείο στον εκμισθωτή, ο οποίος στη συνέχεια του το επαναμισθώνει με ευνοϊκούς όρους. Η συναλλαγή αυτή αποτελεί μέσο χρηματοδότησης του μισθωτού από τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει για εξασφάλισή του το σχετικό περιουσιακό στοιχείο. Η διαφορά που ενδέχεται να προκύψει ανάμεσα στο έσοδο από την πώληση του στοιχείου και τη λογιστική του αξία δεν αποτελεί πραγματικό έσοδο και ως εκ τούτου καταχωρείται ως έσοδο επόμενων χρήσεων το οποίο θα μεταφερθεί τμηματικά στα αποτελέσματα της χρήσεως κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

Στη δεύτερη περίπτωση που η επαναμίσθωση καταλήξει σε λειτουργική μίσθωση, αν η πραγματική τιμή του στοιχείου κατά την πώληση είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία τότε η ζημιά που προκύπτει βαρύνει τα αποτελέσματα κι αντίστροφα. Επιπλέον, όταν η τιμή πώλησης του στοιχείου είναι μεγαλύτερη (ή μικρότερη) από την πραγματική του αξία, τότε η διαφορά καταχωρείται ως έσοδο (ή

έξοδο) επόμενων χρήσεων και μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσεως ανάλογα με την προβλεπόμενη διάρκεια χρησιμοποίησης του παγίου.

### **Επιδοτούμενα πάγια στοιχεία**

Κατά τα ΔΛΠ, μια επιχείρηση μπορεί να λάβει από το κράτος διάφορες μορφές κρατικής υποστήριξης είτε σε χρήμα είτε σε είδος (κυρίως πάγια στοιχεία όπως οικοπέδα, κτίρια, μηχανήματα, κτλ) είτε και με τη μορφή χαριστικών δανείων. Το ΕΓΛΣ αναγνωρίζει μόνο την παροχή σε χρήμα ως επιδότηση, ενώ τις άλλες δυο περιπτώσεις τις αγνοεί.

Επίσης το ΕΓΛΣ διαφοροποιείται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε ότι αφορά την χρονική στιγμή αναγνώρισης και καταχώρησης μιας κρατικής επιχορήγησης στα βιβλία της επιχείρησης. Κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μια επιχορήγηση καταχωρείται μόνο όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι 1) η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης αυτής και 2) η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Η είσπραξη της επιχορήγησης δεν αποδεικνύει οπωσδήποτε και το ότι έχουν εκπληρωθεί οι σχετικοί όροι της ή ότι πρόκειται να εκπληρωθούν. Αντιθέτως το ΕΓΛΣ αναγνωρίζει την επιχορήγηση από τη στιγμή που αυτή εισπράττεται χωρίς να λαμβάνει υπόψη τους όρους αυτής.

Στην πράξη συναντώνται δύο τρόποι λογιστικής καταχώρησης των επιδοτήσεων:

- α) καταχώρηση της επιχορήγησης απευθείας σε πίστωση του λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων,
- β) καταχώρηση της επιχορήγησης σε πίστωση του λογαριασμού αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων χρήσεων.

Κατά τα ΔΛΠ (No 20) η πρώτη μέθοδος αποφεύγεται. Η επιχορήγηση για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων καταχωρείται σε μεταβατικό λογαριασμό του παθητικού ως έσοδο επόμενων χρήσεων, το οποίο λογίζεται με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό στα έσοδα των χρήσεων σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση θα αποσβένεται με συστηματικό τρόπο αγόμενη στα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες θα αποσβεστεί το πάγιο. Οι κρατικές επιχορηγήσεις δεν

καταχωρούνται με βάση την είσπραξή τους καθώς η καταχώρηση αυτή δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Ίσως μια τέτοια καταχώρηση να γινόταν δεκτή μόνο στην περίπτωση που δεν θα υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε χρήσεις διαφορετικές από εκείνη στην οποία πραγματοποιήθηκε η είσπραξή της.

Εναλλακτικά, η επιχορήγηση μεταφέρεται σε μείωση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση λογίζεται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ζωής του αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου μέσω της μειωμένης δαπάνης αποσβέσεων. Επιπρόσθετα στην Κατάσταση Ταμιακών Ροών ακόμα κι αν η επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί ή όχι από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία, για να δοθεί η εικόνα της συνολικής επένδυσης σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές εμφανίζονται πολλές φορές σε ξεχωριστό κονδύλι. Η μέθοδος αυτή βέβαια αποκλείεται από το ΕΓΛΣ.

Όταν η επιχορήγηση δίνεται για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις ή για άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης χωρίς την παραπέρα διενέργεια σχετικών δαπανών, τότε καταχωρείται σε πίστωση των αποτελεσμάτων της χρήσης στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξης της και χαρακτηρίζεται ως έκτακτο έσοδο.

Το ΕΓΛΣ προβλέπει ότι η επιχορήγηση για πάγιες επενδύσεις καταχωρείται σε ευδιάκριτο λογαριασμό (41.10) της Καθαρής Θέσεως με τον τίτλο «επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων». Η ληφθείσα επιχορήγηση δεν αναγνωρίζεται φορολογικά αλλά συνιστά αποθεματικό.

Στην περίπτωση που η επιχορήγηση δίνεται για κάλυψη ζημιών τότε καταχωρείται σε υπολογαριασμό του 74 «επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» και θεωρείται ως οργανικό έσοδο.



Παράδειγμα

Η εταιρεία X στις 2/1/2003 αγόρασε μηχανολογικό εξοπλισμό συνολικής αξίας 100,000 ευρώ, τον οποίο επιχορηγεί το κράτος σε ποσοστό 30%. Η ωφέλιμη ζωή των μηχανημάτων ορίζεται σε 20 έτη. Οι λογιστικές εγγραφές κατά την αγορά του εξοπλισμού και την είσπραξη της επιχορήγησης είναι οι ακόλουθες:

A) αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού:

Μηχανήματα	100,000	
Διαθέσιμα		100,000

B) Είσπραξη επιχορήγησης ( $100.000 \cdot 30\% = 30.000$ )

Διαθέσιμα	30,000	
Έσοδα επόμενων χρήσεων		30,000

Γ1) λογισμός αποσβέσεων τέλους χρήσεως ( $100.000/20\text{έτη} = 5.000$ )

Αποτελέσματα χρήσεως	5,000	
Αποσβεσμένα μηχανήματα		5,000

Γ2) μεταφορά του 1/20 των 30,000 στα αποτελέσματα χρήσεως

Έσοδα επόμενων χρήσεων	1,500	
Αποτελέσματα χρήσεως		1,500

Αν υποθέσουμε ότι τα χρήματα της επιχορήγησης επιστρέφονται τότε θα γίνουν οι εξής καταχωρήσεις:

#### Δ1) Επιστροφή επιχορήγησης

Έσοδα επόμενων χρήσεων	30,000	
		Διαθέσιμα
		30,000

#### Δ2) μεταφορά του υπόλοιπου του λογαριασμού έσοδα επόμενων χρήσεων στα αποτελέσματα

Αποτελέσματα χρήσεως	1,500	
		Έσοδα επόμενων χρήσεων
		1,500

#### **Συμπέρασμα**

Συμπερασματικά, λοιπόν, προκύπτει ότι κατά τα ΔΛΠ οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν το ενεργητικό συμπεριλαμβανομένης και της αξίας των επιχορηγήσεων σε είδος (λ.χ. οικόπεδα, κτίρια, μηχανήματα, κτλ), πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό είτε με τη μορφή εσόδου επόμενων χρήσεων είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων. Οι επιχορηγήσεις αυτές αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη ζωή του στοιχείου του ενεργητικού στο οποίο αντιστοιχούν. Αντίστοιχα κατά τα ελληνικά πρότυπα οι επιχορηγήσεις εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια ως επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων και αποσβένονται με τους ίδιους συντελεστές που αποσβένονται και τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία. Εντούτοις, σε περίπτωση δωρεάν παραχώρησης παγίων (επιχορήγηση σε είδος) θα πρέπει προκειμένου να προσδιορισθεί η αξία αυτών με βάση την τρέχουσα κατάστασή τους να συσταθεί ειδική επιτροπή εκτός και εάν πρόκειται για ακίνητα που βρίσκονται σε περιοχές που ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού τιμών, οπότε ως αξία λαμβάνεται η προσδιορισμένη με βάση στο σύστημα αυτό. Με την αξία αυτή θα πιστωθούν τα αποθεματικά (Ε.Σ.Υ.Λ 292/1997).

### **Αποτίμηση παγίων στοιχείων μεταγενέστερη από την αρχική καταχώρηση**

Στα διεθνή λογιστικά πρότυπα υπ' αριθ. 16, υπάρχουν δύο εναλλακτικές μέθοδοι μεταγενέστερης αποτίμησης ενός παγίου στοιχείου: είτε το στοιχείο εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του αφού αφαιρεθούν οι σωρευμένες αποσβέσεις κι οι σωρευμένες ζημιές απομείωσης (μέθοδος κόστους), είτε εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και ζημιές απομείωσης (μέθοδος της πραγματικής αξίας). Όποια μέθοδος κι αν επιλεγεί θα πρέπει να εφαρμόζεται παγίως και σε συνεχή βάση.

Η δεύτερη εναλλακτική μέθοδος αποτίμησης χρησιμοποιείται και στα εγχώρια πρότυπα με τη διαφορά όμως ότι στο ΕΓΛΣ η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων γίνεται μόνο κατόπιν ειδικού νόμου κάθε τέσσερα χρόνια, ενώ στα ΔΛΠ η αναπροσαρμογή καταχωρείται όποτε η λογιστική αξία του παγίου διαφέρει ουσιωδώς από την αντίστοιχη πραγματική.

Όταν αναπροσαρμόζεται η αξία του ενσώματου στοιχείου αναπροσαρμόζονται αντίστοιχα κι οι σωρευμένες αποσβέσεις. Έχοντας ως δεδομένο ότι δεν γίνεται κάποια ισοδύναμη προσαρμογή της φορολογικής βάσης, η αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων έχει ως αποτέλεσμα την καταχώρηση μια αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης η οποία βαρύνει τα ίδια κεφάλαια. Ο λογιστικός αυτός χειρισμός δεν αναγνωρίζεται βάση του ΕΓΛΣ.

#### Παράδειγμα

Έστω ότι υπάρχει πάγιο στοιχείο αξίας κτήσης κατά την 1-1-1999 ευρώ 500 με ωφέλιμη ζωή 5 έτη και συντελεστή απόσβεσης 20%.

Την 1-1-2001 η εταιρία αποτιμά το πάγιο στην πραγματική τιμή του που είναι ευρώ 480 και επομένως προκύπτει διαφορά αναπροσαρμογής ευρώ  $180 = (500 - 100 - 100) - 480$ . Επίσης γίνεται επανεκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του σε 6 συνολικά έτη από 5 που είχε αρχικά εκτιμηθεί. Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με τα Δ.Λ.Π αρχίζει από 1-1-2001. Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 40% δεν γίνεται διανομή κερδών και δεν υπάρχει παραγωγική διαδικασία (για λόγους απλούστευσης).

Με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος τα αποτελέσματα χρήσεως για σκοπούς ελληνικού ισολογισμού έχουν ως εξής:

	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<b>Έσοδα</b>	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
<b>Έξοδα</b>	700	700	700	700	700	700
<b>Αποσβέσεις παγίων</b>	100	100	100	100	100	0
<b>Καθαρά Κέρδη</b>	1.200	1.200	1.200	1.200	1.200	1.300
<b>Φόρος Εισοδήματος</b>	480	480	480	480	480	520
<b>Κέρδη μετά από φόρους</b>	720	720	720	720	720	780

Για σκοπούς Δ.Λ.Π τα αποτελέσματα εμφανίζονται:

	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<b>Έσοδα</b>	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
<b>Έξοδα</b>	700	700	700	700	700	700
<b>Αποσβέσεις</b>	100	100	120	120	120	120
<b>Καθαρά Κέρδη</b>	1.200	1.200	1.180	1.180	1.180	1.180
<b>Φόρος Εισοδήματος</b>	480	480	472	472	472	472
<b>Κέρδη μετά από φόρους</b>	720	720	708	708	708	708

Εφόσον για τις χρήσεις 1999 και 2000 δεν έχουμε διαφοροποιήσεις (σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π 8 και 16 σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας περιουσιακών στοιχείων και επανεκτίμησης της ωφέλιμης ζωής τους, επηρεάζονται τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκαν οι μεταβολές και των μελλοντικών χρήσεων) όσον αφορά στα Δ.Λ.Π, δεν γίνονται τακτοποιήσεις για τις χρήσεις αυτές.

Οι τακτοποιήσεις θα γίνουν για τις χρήσεις 2001 και μετά, λόγω διαφοροποίησης των αποσβέσεων από την αναπροσαρμογή και την επιμήκυνση της ωφέλιμης ζωής του παγίου κατά 1 έτος.

Την 31.12.2001 για σκοπούς Δ.Λ.Π πρέπει να γίνουν οι ακόλουθες εγγραφές (πριν τις αποσβέσεις του ελληνικού ισολογισμού) διότι η αναπροσαρμογή με βάση το παράδειγμα έγινε την 1-1-2001.

(1) Αποσβεσθέντα πάγια 200

Πάγια 200

Αντιλογισμός αποσβεσθέντων ελληνικού ισολογισμού

(2) Πάγια 180

Διαφορές αναπροσαρμογής 180

Εμφάνιση υπεραξίας

(3) Αποτελέσματα χρήσεως 120

Αποσβεσθέντα πάγια 120

Αποσβέσεις ευρώ  $480/4$  έτη = 120, συντελεστής απόσβεσης:  $120/480=25\%$

(4) Αποσβεσθέντα πάγια 100

Αποτελέσματα χρήσεως 100

Αντιλογισμός αποσβεσθέντων ελληνικού ισολογισμού

Προσδιορισμός αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης.

Διαφορά αναπροσαρμογής	72 (= 180*40%)
Λογιστική αξία παγίων για σκοπούς Δ.Λ.Π 31.12.2001	360 (= 480 – 120)
Φορολογική αξία παγίων ελλ. Ισολογ. 31.12.2001	200 (= 500 – 100 – 100 – 100)
Προσωρινή διαφορά	160 (= 360 – 200)
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 31.12.2001	64 (= 160*40%)
Φόρος χρήσεως 2001	8 (= 72 – 64)

(5) Διαφορές αναπροσαρμογής 72

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση	64
Φόρος εισοδήματος χρήσεως 2001	8

Στο τέλος της χρήσης που το πάγιο αποσβένεται ολοσχερώς, οι ζημιές από τις μεγαλύτερες αποσβέσεις (μειωμένα κέρδη) που ισούνται ακριβώς με τη διαφορά αναπροσαρμογής περιλαμβάνονται στο υπόλοιπο κερδών εις νέον.

Η διαφορά αναπροσαρμογής δεν έχει πλέον έννοια και μεταφέρεται στο υπόλοιπο κερδών εις νέον. Εναλλακτικά μπορεί να μεταφέρεται τμηματικά κατά το μέρος που τακτοποιείται σε κάθε χρήση.

Στην περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσης μεταβληθούν οι αρχικοί όροι καταχώρησης κάποιου στοιχείου ως επένδυση ή ως απόθεμα, η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να μεταφέρει την αντίστοιχη αξία του παγίου στη σωστή κατηγορία. Για παράδειγμα:

- η έναρξη ιδιοχρησιμοποίησης ενός στοιχείου από τον ιδιοκτήτη συνιστά τη μεταφορά του από το λογαριασμό επενδύσεων σε λογαριασμό ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτου από τον ιδιοκτήτη.
- η έναρξη αξιοποίησης με το σκοπό της πώλησης συνιστά μεταφορά από το λογαριασμό επενδύσεων σε ακίνητα σε λογαριασμό αποθεμάτων.
- η έναρξη μιας λειτουργικής μίσθωσης σε ένα άλλο μέρος συνιστά μεταφορά από το λογαριασμό αποθεμάτων στο λογαριασμό επενδύσεων.
- η ολοκλήρωση της κατασκευής ενός ακινήτου συνιστά μεταφορά από το λογαριασμό ακίνητα υπό κατασκευή σε λογαριασμό επένδυση σε ακίνητα.
- η μη ιδιοχρησιμοποίηση ενός ακινήτου από τον ιδιοκτήτη συνιστά μεταφορά από το λογαριασμό ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα σε λογαριασμό επενδύσεων.

Αν μια επένδυση σε ακίνητα απεικονίζεται στην πραγματική αξία και στη συνέχεια μεταφερθεί στα αποθέματα ή σε ιδιοχρησιμοποιούμενο πάγιο τότε ως κόστος του ακινήτου λογίζεται η πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία της μεταβολής της χρήσεως. Κάθε διαφορά που υπάρχει μεταξύ της πραγματικής αξίας και της λογιστικής θα πρέπει να καταχωρείται στα καθαρά κέρδη ή ζημιές της χρήσεως.

### **Συμπέρασμα**

Από όσα προαναφέρθηκαν γίνεται αντιληπτό ότι η κυριότερη διαφορά μεταξύ ελληνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων εντοπίζεται στον τρόπο αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων. Για τα ΔΛΠ, η αναπροσαρμογή αυτή γίνεται κάθε φορά που κρίνεται αναγκαία η διόρθωση της τιμής με την οποία το ακίνητο εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης. Η αναπροσαρμογή γίνεται πάντα από αναγνωρισμένους εκτιμητές, ενώ δεν προβλέπεται κάποιος συντελεστής αναπροσαρμογής. Αντίθετα, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (ν. 2065/1992), η αναπροσαρμογή γίνεται μόνο με βάση νόμο κάθε 4 χρόνια και με τους συντελεστές που προβλέπονται από το νόμο.

### **Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων**

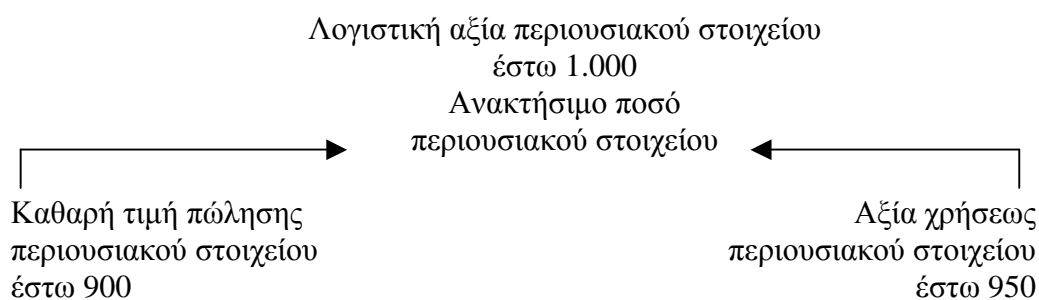
Η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ενδέχεται κατά την πάροδο του χρόνου να μεταβληθεί ως αποτέλεσμα κάποιου σημαντικού γεγονότος όπως είναι:

- η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου να είχε μειωθεί σημαντικά πέραν του αναμενόμενου
- αλλαγές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της επιχείρησης
- αύξηση των επιτοκίων της αγοράς που αναφέρονται στην απόδοση των περιουσιακών στοιχείων όπου με δεδομένη την προεξόφληση η άνοδος των επιτοκίων οδηγεί σε μείωση των αξιών
- η λογιστική αξία των καθαρών περιουσιακών στοιχείων (συνολικά) υπερβαίνει την αξία κεφαλαιοποίησης της οικονομικής μονάδος
- απαξίωση ή φυσική ζημιά ενός περιουσιακού στοιχείου

- σχέδια για αναδιάρθρωση, η διακοπή μιας λειτουργίας της οικονομικής μονάδας
- εσωτερικές αναφορές για κακή απόδοση ή λειτουργία ενός περιουσιακού στοιχείου.

Σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα κάθε τέτοια μεταβολή θα πρέπει να λαμβάνεται σοβαρά υπόψη και να εξετάζεται το μέγεθος της επιρροής της στην αξία του ενδιαφερόμενου παγίου στοιχείου. Οποτεδήποτε υπάρχει μια ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει απομειωθεί θα πρέπει να επανεκτιμάται η ανακτήσιμη αξία<sup>2</sup> του. Για παράδειγμα, μπορεί να επέλθει μείωση της αξίας ενός οικοπέδου λόγω δημιουργίας σκουπιδότοπου στην περιοχή και να αναστραφεί η μείωση αυτή στο μέλλον λόγω απομάκρυνσης του σκουπιδότοπου και δημιουργίας χώρων αναψυχής. Ομοίως, ένα άλλο παράδειγμα είναι η απομείωση της αξίας ενός συμμετοχικού τίτλου π.χ θυγατρικής εταιρίας λόγω οικονομικών δυσχερειών του περιβάλλοντος στο οποίο λειτουργεί και η εν συνεχεία αναστροφή, λόγω εξάλειψης των δυσχερειών αυτών.

Μια απλή παρουσίαση απομείωσης της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η ακόλουθη:



Με βάση τα ανωτέρω, το περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ λογιστικής αξίας (1.000) και ανακτήσιμου ποσού του, όπου ανακτήσιμο ποσό είναι το μεγαλύτερο μεταξύ καθαρής τιμής πώλησης (900) και αξίας χρήσεως (950) δηλαδή 950. Συνεπώς, η αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου γίνεται στο ποσό των 950 και προκύπτει ζημία απομειώσεως  $1.000 - 950 = 50$ .

<sup>2</sup> Λέγοντας ανακτήσιμη αξία εννοούμε την υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσης του.



Προτού μια επιχείρηση διενεργήσει μια εγγραφή απομείωσης θα πρέπει να εξετάσει προσεκτικά μια σειρά από παράγοντες που σχετίζονται τόσο με την παρούσα όσο και με την μελλοντική χρήση του εν λόγω στοιχείου. Αναλυτικότερα, η επιχείρηση θα πρέπει σε πρώτη φάση να ελέγξει κατά πόσο η αναπόσβεστη αξία του παγίου στοιχείου υπερβαίνει ή όχι την τρέχουσα αξία του (Δ.Λ.Π 36). Αν η αναπόσβεστη αξία είναι μεγαλύτερη από την τρέχουσα τότε σημαίνει ότι η επιχείρηση έχει καταχωρημένο στα πάγιά της ένα υπερτιμημένο στοιχείο. Το γεγονός αυτό από μόνο του, όμως, δεν αρκεί για να γίνει μια εγγραφή απομείωσης. Θα πρέπει στη συνέχεια να προσδιορισθεί με σαφήνεια η καθαρή τιμή πώλησης του στοιχείου αφού αφαιρεθούν τυχόν άμεσα έξοδα, όπως είναι ο φόρος συναλλαγών, νομικά έξοδα κι έξοδα μετακίνησης. Ο προσδιορισμός της τιμής πώλησης δεν είναι πάντα εύκολος, δεδομένου ότι μπορεί να μην υπάρχει κάποια βάση για να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε μια αντικειμενική, με κανονικές συνθήκες, συναλλαγή μεταξύ δυο μερών που ενεργούν με γνώση και τη θέλησή τους. Στην περίπτωση αυτή, όπου δεν υπάρχει μια ενεργός αγορά ή μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης, τότε ως ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να θεωρείται ότι είναι η αξία χρήσης του.

Η αξία χρήσης ισούται με :

α) την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένονται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση του στοιχείου μέχρι τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, και

β) την παρούσα αξία της υπολειμματικής αξίας του στοιχείου

Οι προβλέψεις των μελλοντικών ταμιακών ροών βασίζονται σε λογικές και βάσιμες παραδοχές, καθώς και σε προϋπολογισμούς – προβλέψεις τουλάχιστον των πέντε επόμενων ετών ή αν είναι εφικτό να καλύπτουν την απομένουσα ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου. Οι προβλέψεις αυτές γίνονται με τη χρήση ενός προεξοφλητικού επιτοκίου που αντανakλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για το περιουσιακό στοιχείο.

Εναλλακτικά, αντί για προεξοφλητικό επιτόκιο η επιχείρηση μπορεί να χρησιμοποιήσει ως επιτόκιο:

- ένα μέσο σταθμισμένο κόστος κεφαλαίου της επιχείρησης
- οριακό δανειακό επιτόκιο της επιχείρησης
- άλλα δανειακά επιτόκια της αγοράς

Εάν η αναπόσβεστη αξία του παγίου εξακολουθεί να είναι μεγαλύτερη από την καθαρή ανακτήσιμη αξία του τότε η επιχείρηση δεν έχει άλλη λύση απ'το να καταχωρήσει μια εγγραφή απομείωσης ίσης με τη παραπάνω διαφορά. Αν, όμως, η αναπόσβεστη αξία μετά τον υπολογισμό των μελλοντικών ταμιακών ροών γίνει μικρότερη από την ανακτήσιμη αξία τότε δεν γίνεται καμία εγγραφή απομείωσης.

Η ζημιά απομείωσης πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης. Στην περίπτωση όμως που η ζημιά απομείωσης αφορά ένα περιουσιακό στοιχείο που απεικονίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του η ζημιά αυτή καταχωρείται άμεσα στο λογαριασμό «Διαφορές Αναπροσαρμογής» του περιουσιακού στοιχείου, κατά την έκταση που η ζημιά απομείωσης δεν υπερβαίνει το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού και κατά το υπερβάλλον καταχωρείται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης.

Μετά την καταχώρηση της ζημιάς απομείωσης, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές χρήσεις για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, (μειωμένη με την υπολειμματική αξία του, αν υπάρχει), πάνω σε μια συστηματική βάση στη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του.

Όταν καταχωρείται μια ζημιά απομείωσης, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται γεγονός που επιφέρει παράλληλα και τη δημιουργία μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης.

### Παράδειγμα

Μια ναυτιλιακή εταιρεία ασκεί τις δραστηριότητές της στον Πειραιά υπαγόμενη στις διατάξεις του Ν.89/1967. Διαθέτει δύο φορτηγά πλοία το M/V PARIS και το M/V SINGAPORE η τρέχουσα αξία των οποίων στις 31/12/2001 βάσει ανεξάρτητου εκτιμητή ανέρχεται σε \$2,750,000 και \$16,000,000 αντίστοιχα. Η αναπόσβεστη αξία των δύο πλοίων στις 31/12/2001 ήταν \$3,889,658 και \$14,121,488 αντίστοιχα.

Από τα δεδομένα αυτά προκύπτει ότι η τρέχουσα αξία του M/V PARIS είναι μικρότερη από την αναπόσβεστη αξία του κατά \$1,139,658, ενώ για το M/V SINGAPORE ισχύει ακριβώς το αντίθετο.

όνομα πλοίου	τρέχουσα αξία πλοίου 31/12/2001	Αναπόσβεστη αξία 31/12/2001	πλεόνασμα/ (έλλειμμα)
<b>M/V PARIS</b>	<b>2.750.000</b>	<b>3.889.658</b>	<b>(1.139.658)</b>
<b>M/V SINGAPORE</b>	<b>16.000.000</b>	<b>14.121.488</b>	<b>1.878.512</b>

Αυτό σημαίνει ότι για το πρώτο πλοίο θα πρέπει να προχωρήσουμε στην κατάρτιση μελλοντικών ταμιακών ροών, ενώ για το δεύτερο πλοίο δεν χρειάζεται να γίνει καμία εγγραφή απομείωσης αξίας αφού η τρέχουσα αξία του στην αγορά υπερβαίνει την λογιστική του αξία.

Για την κατάρτιση των μελλοντικών ταμιακών ροών υποθέτουμε ότι η εναπομένουσα ωφέλιμη ζωή του πλοίου είναι 6 έτη (ημερομηνία κτήσης Απρίλιος 1982 και συνολική ωφέλιμη ζωή 25 έτη) και ο ναύλος που αναμένεται να εισπράξει για τα έτη αυτά είναι κατά μέσο όρο \$5,000 ανά ημέρα. Για τον υπολογισμό του ημερήσιου κόστους για τα έτη αυτά παίρνουμε τον μέσο όρο του ημερήσιου λειτουργικού κόστους του πλοίου κατά τα τελευταία τέσσερα έτη.

Ανάλυση ημερήσιου λειτουργικού κόστους (Η.Λ.Κ)

όνομα πλοίου	μέσος όρος Η.Λ.Κ	σύγκριση 2001 με 1998 αύξηση/μείωση	σύγκριση 2001 με 2000 αύξηση/μείωση	Η.Λ.Κ έτος 2001	σύγκριση 2000 με 1999 αύξηση/μείωση	Η.Λ.Κ έτος 2000	σύγκριση 1999 με 1998 αύξηση/μείωση	Η.Λ.Κ έτος 1999	Η.Λ.Κ έτος 1998
<b>M/V PARIS</b>	<b>3.472</b>	<b>1%</b>	<b>-9%</b>	3.382	<b>7%</b>	3.702	<b>3%</b>	3.459	3.345

Για λόγους απλοποίησης υποθέτουμε ότι στις 31/12/2001 δεν υπάρχουν αναβαλλόμενες απαιτήσεις, καθώς και ότι η υπολειμματική αξία του πλοίου εμφανίζεται με την ιστορική της αξία. Αν θεωρήσουμε ότι το προεξοφλητικό επιτόκιο είναι 4% υπολογίζουμε στον πίνακα που ακολουθεί την καθαρή παρούσα αξία.

Πλοίο: M/V PARIS  
 Έτος κτήσης: 1982  
 Ωφέλιμη ζωή: 25 χρόνια

	έτος	ναύλος/ έσοδο	κόστος ανά ημέρα	μήνες	επιτόκιο	καθαρή παρούσα αξία	αποπληρωρισμένη καθαρή παρούσα αξία
1	2002	5.000	3.472	12	0,9615	482.720	464.154
2	2003	5.000	3.472	12	0,9246	482.720	446.302
3	2004	5.000	3.472	12	0,8890	482.720	429.136
4	2005	5.000	3.472	12	0,8548	482.720	412.631
5	2006	5.000	3.472	12	0,8219	482.720	396.761
6	2007	5.000	3.472	8	0,7903	321.304	253.931

**ΣΥΝΟΛΟ**

**68**

**2.402.915**

Συν ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ

1.141.950

**ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΕΣ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ**

3.544.865

Μείον ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ 31/12/2001

**(3.889.658)**

Συν ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ 31/12/2001

0  
(3.889.658)

**ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ**

**(344.793)**

Συνοπτικά τα αποτελέσματα των παραπάνω δεδομένων απεικονίζονται στον πίνακα που ακολουθεί.

**ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΜΕ ΑΝΑΠΟΣΒΕΣΤΗ ΑΞΙΑ & ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΑΞΙΑ ΠΛΟΙΟΥ**

έτος κτήσης	όνομα πλοίου	αναπόσβεστη αξία 31/12/2001	αναβαλλόμενες απαιτήσεις	Σύνολο 31/12/2001	τρέχουσα αξία από ανεξάρτητο εκτιμητή	ΚΠΑ 4% 25χρόνια	σύγκριση αναπόσβ.αξίας με ΚΠΑ	σύγκριση αναπόσβ.αξίας με τρέχουσα αξία	το μικρότερο ποσό από τις δυο συγκρίσεις	απομείωση αξίας 31/12/2001
<b>1982</b>	<b>M/V PARIS</b>	3.889.658	0	3.889.658	2.750.000	3.541.231	(348.427)	(1.139.658)	(348.427)	<b>348.427</b>

**ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ**

Για το πλοίου M/V PARIS θα πρέπει να γίνει η ακόλουθη εγγραφή απομείωσης της αξίας του :

Αποτελέσματα χρήσεως	\$348,427
Αξία κτήσης	\$348,427

## Βιβλιογραφία - Αρθρογραφία

1. Γεωργίου Στ. Αληφαντή, «Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως», Εκδόσεις Παμισός, Αθήνα, 2002
2. Π.Βρουστούρης, Α.Πρωτοψάλτης, «Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Εκδόσεις ΣΟΕΛ, 2002
3. Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος «Ανάλυση – ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Εκδόσεις Σάκκουλα, 2002
4. Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Εκδόσεις Σακέλλη, 2002
5. Γεωργίου Στ. Αληφαντή, «Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων», Εκδόσεις Παμισός, Αθήνα, 2001
6. Γεωργίου Στ. Αληφαντή, «Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις νομοθεσία και πρακτική», Εκδόσεις Παμισός, Αθήνα, 1998
7. Γεωργίου Στ. Αληφαντή, «Θέματα απογραφής και ισολογισμών», Λογιστής, τεύχος Μαρτίου 2003
8. Γεωργίου Στ. Αληφαντή, «Γεγονότα μετά τον Ισολογισμό», Λογιστής, τεύχος Νοεμβρίου 2002
9. Παναγιώτης Βρουστούρης, «Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π», Λογιστής, τεύχος Οκτωβρίου 2002
10. Γιάννη Α. Φίλου, «Η Συμφωνία του λογαριασμού αποτελέσματα εις νέο κατά τη μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ», Λογιστής, τεύχος Σεπτεμβρίου 2002
11. Παναγιώτης Βρουστούρης, «Οι Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στα πλαίσια του Ν. 2190/1920 και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Λογιστής, τεύχος Ιουνίου 2002
12. Γιάννη Α. Φίλου, «Ανάλυση (των κατά τα ΔΛΠ) οικονομικών καταστάσεων», Λογιστής, Ιούνιος 2002
13. Παναγιώτης Βρουστούρης, «Οι λογιστικές εκτιμήσεις κατά τα ΔΛΠ», Λογιστής, τεύχος Απριλίου 2002
14. Γιάννη Α. Φίλου, «Η τεχνική της μετατροπής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, τεύχος Δεκεμβρίου 2001

15. Γιάννη Λ. Φίλου, «Οι ενοποιημένες οικονομικές σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, τεύχος Σεπτεμβρίου 2001
16. Γεωργίου Στ. Αληφαντή, «Απόκτηση, ανάληψη και κατοχή μετοχών της μητρικής από θυγατρικές εταιρείες», Λογιστής, τεύχος Ιουνίου 2001
17. Γιάννη Λ. Φίλου, «Πάγια στοιχεία (ενσώματες ακινητοποιήσεις)», Λογιστής, τεύχος Μαΐου 2001
18. Γιάννη Λ. Φίλου, «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και οι κύριες διαφορές τους από την ελληνική νομοθεσία», Λογιστής, τεύχος Απριλίου 2001
19. Γεωργίου Στ. Αληφαντή, «Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων» Λογιστής, τεύχος Ιανουαρίου 2001



## Συμπέρασμα

Από τη σύγκριση των διατάξεων του ΕΓΛΣ και των ΔΛΠ περί απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Τόσο η ελληνική νομοθεσία όσο και τα ΔΛΠ προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, για τη διαπίστωση τυχόν ζημιάς από τη μείωση της αξίας τους.
- Ως ανακτήσιμη αξία, κατά τις κείμενες στην χώρα μας διατάξεις, πρέπει να θεωρήσουμε μόνο την αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων, ενώ αγνοείται παντελώς η αξία χρήσης που υπολογίζεται με βάση τις αναμενόμενες από το περιουσιακό στοιχείο ταμιακές ροές.
- Κατά τα ΔΛΠ, η ζημιά απομείωσης πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης ενώ αντίθετα κατά το ΕΓΛΣ (άρθρο 43, παρ.5 ε, Ν 2190/1920) σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι προβλέψεις αυτές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» ή στο προσάρτημα όταν είναι αξιόλογο. Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχισθεί σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν.

## **Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως - Βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους**

Στα ΔΛΠ (No 8) το καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως προκύπτει από τον συνυπολογισμό α) του καθαρού κέρδους ή ζημιάς από συνήθεις δραστηριότητες καθώς και β) από έκτακτα κονδύλια. Το είδος και το ποσό κάθε έκτακτου κονδυλίου γνωστοποιείται ξεχωριστά. Ξεχωριστή γνωστοποίηση προβλέπεται ακόμα και για μη έκτακτα γεγονότα των οποίων η μεταβολή στο ποσό ή στη φύση είναι σημαντική κι επηρεάζει την απόδοση της επιχείρησης για τη χρήση. Τέτοια γεγονότα είναι τα εξής:

1. Υποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην ανακτήσιμη αξία ή και αντιστροφή μιας προϋπάρχουσας υποτίμησης
2. Αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και αντιστροφή τυχόν προβλέψεων για δαπάνες αναδιαρθρώσεως
3. Διαθέσεις στοιχείων από τις ενσώματες ακινητοποιήσεις
4. Διαθέσεις μακροπρόθεσμων επενδύσεων
5. Διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες
6. Δικαστικοί συμβιβασμοί
7. Άλλες αντιστροφές προβλέψεων

Ενώ το ΔΛΠ απαιτεί τη διακεκριμένη εμφάνιση ενός οργανικού εσόδου / εξόδου σημαντικού ύψους στις οικονομικές καταστάσεις, κάτι αντίστοιχο δεν προβλέπεται στο ΕΓΛΣ. Το ΕΓΛΣ εμφανίζει στις οικονομικές καταστάσεις τα ανόργανα έξοδα / έσοδα μαζί με τα έκτακτα οργανικά έξοδα / έσοδα. Το ίδιο συμβαίνει και με τα ανόργανα κι έκτακτα κέρδη ή ζημιές. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι οικονομικές καταστάσεις στην κατηγορία των έκτακτων κονδυλίων να περιέχουν λογαριασμούς όπως :

1. Συναλλαγματικές διαφορές από αγορές, πωλήσεις, δάνεια και άλλες λοιπές οργανικές πράξεις και συναλλαγές
2. Απώλειες από επισφαλείς πελάτες
3. Διαγραφές από υποτίμηση ή διαγραφή αποθεμάτων και παγίων στοιχείων
4. Αποτελέσματα από την πώληση ή εγκατάλειψη ενσώματων παγίων στοιχείων.

Τα ΔΛΠ επιτρέπουν κάποια στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων που δεν μπορεί να αποτιμηθούν με ακρίβεια να εκτιμηθούν μόνο κατά προσέγγιση λ.χ επισφαλείς απαιτήσεις. Όταν μεταβληθούν οι συνθήκες βάσει των οποίων στηρίχτηκε η εκτίμηση, τότε αυτή μπορεί να αναθεωρηθεί.

Συγκεκριμένα, οι διατάξεις των Δ.Λ.Π προβλέπουν ότι η μεταβολή μιας λογιστικής εκτίμησης συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς

(α) της χρήσεως στην οποία έγινε η μεταβολή, αν η μεταβολή επιδρά μόνο στη χρήση αυτή, ή

(β) της χρήσεως στην οποία έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών χρήσεων, αν η μεταβολή επιδρά και στις μελλοντικές χρήσεις.

#### Παράδειγμα

*Μια μεταβολή στην εκτίμηση του ποσού των επισφαλών απαιτήσεων επιδρά μόνο στην τρέχουσα χρήση και συνεπώς καταχωρείται αμέσως (ως έσοδο ή έξοδο της τρέχουσας χρήσης). Όμως, μια μεταβολή στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ή του αναμενόμενου τρόπου αναλώσεως των οικονομικών ωφελειών ενός αποσβεστέου στοιχείου επιδρά στη δαπάνη αποσβέσεως της τρέχουσας χρήσεως και κάθε χρήσεως κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.*

Οποιαδήποτε μεταβολή στις λογιστικές εκτιμήσεις οι οποίες έχουν ουσιώδη επίδραση είτε στην παρούσα χρήση ή στις μελλοντικές γνωστοποιούνται. Υποχρέωση γνωστοποίησης υπάρχει ακόμα και αν είναι πρακτικά αδύνατο να προσδιορισθεί είτε η φύση είτε το ποσό της μεταβολής. Αντιθέτως, στο Ε.Γ.Λ.Σ δεν επιβάλλεται η

γνωστοποίηση στοιχείων για μια σειρά παρελθόντων ετών, αλλά ούτε και υπάρχει σχετική διάταξη που να υποχρεώνει την αναδρομική εφαρμογή μιας νέας λογιστικής αρχής ή την ανασύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Οι μοναδικές μεταβολές που γνωστοποιούνται κατά τα ελληνικά πρότυπα αφορούν στις μεταβολές των μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων και στις μεταβολές των συντελεστών απόσβεσης των παγίων στοιχείων. Οι μεταβολές αυτές βέβαια στο Ε.Γ.Λ.Σ επιτρέπονται μόνο κατόπιν έγκρισης αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών και εφαρμογής σχετικής ρητής διάταξης του νόμου περί αναπροσαρμογής των συντελεστών απόσβεσης, ενώ στα Δ.Λ.Π η μεταβολή πραγματοποιείται από τη στιγμή που αυτή θα καταλήξει σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Με άλλα λόγια, το κριτήριο για την αλλαγή της μεθόδου είναι η παροχή όσο το δυνατόν περισσότερο αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση ή τις ταμιακές ροές της επιχείρησης.

Τι γίνεται όμως στην περίπτωση που διαπιστωθεί εκ των υστέρων ότι οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης ή των προηγούμενων χρήσεων περιέχουν **βασικά λάθη**; Λέγοντας βασικά λάθη εννοούμε εκείνα των οποίων η επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων ετών είναι τόσο σημαντική ώστε οι εν λόγω οικονομικές καταστάσεις να μην μπορούν πλέον να θεωρούνται αξιόπιστες (Δ.Λ.Π 8). Τα λάθη αυτά πρέπει να γνωστοποιούνται και να διορθώνονται σύμφωνα με τις μεθόδους που προβλέπονται από τις διατάξεις των Δ.Λ.Π.

Η πρώτη μέθοδος ονομάζεται «κύρια» και προβλέπει ότι το ποσό της διόρθωσης ενός βασικού λάθους που σχετίζεται με τις προηγούμενες χρήσεις θα πρέπει να φέρεται σε διόρθωση του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού «κέρδη εις νέον». Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να επαναδιατυπώνεται, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατο. Η επαναδιατύπωση δεν συνεπάγεται αναγκαστικά την τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων που έχουν εγκριθεί από τους μετόχους ή έχουν κατατεθεί στο μητρώο ή έχουν υποβληθεί στις αρμόδιες αρχές.

Εάν η επιχείρηση ακολουθήσει αυτή τη μέθοδο κάνει τις ακόλουθες γνωστοποιήσεις:

1. Τη φύση του βασικού λάθους
2. Το ποσό της διόρθωσης για την τρέχουσα χρήση και για κάθε προηγούμενη χρήση που παρουσιάζεται
3. Το ποσό της διόρθωσης που σχετίζεται με χρήσεις που προηγούνται εκείνων που περιλαμβάνονται στη συγκριτική πληροφόρηση και
4. Το ότι η συγκριτική πληροφόρηση έχει επαναδιατυπωθεί ή ότι αυτό ήταν πρακτικά αδύνατο.

Κατά τη δεύτερη μέθοδο, την «εναλλακτική», το ποσό της διόρθωσης ενός βασικού λάθους θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς για την τρέχουσα χρήση. Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να παρουσιάζεται όπως απεικονίστηκε στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης. Αυτό σημαίνει ότι κατά τη διόρθωση του λάθους παρέχεται παράλληλα συμπληρωματική πληροφόρηση, συχνά σε ιδιαίτερες στήλες, η οποία δείχνει το καθαρό κέρδος ή ζημία της τρέχουσας χρήσης και κάθε προηγούμενης χρήσης που παρουσιάζεται, σαν το βασικό λάθος να είχε διορθωθεί κατά τη χρήση στην οποία είχε γίνει. Ο τρόπος αυτός, ο οποίος ενδείκνυται σε χώρες όπου οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν συγκριτική πληροφόρηση, προϋποθέτει τη διενέργεια των ακόλουθων γνωστοποιήσεων:

1. Τη φύση του βασικού λάθους
2. Το ποσό της διόρθωσης που λήφθηκε υπόψη για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημιάς της τρέχουσας χρήσης και
3. Το ποσό της διόρθωσης που συμπεριλαμβάνεται σε κάθε χρήση για την οποία παρέχεται άτυπη πληροφόρηση, καθώς και το ποσό της διόρθωσης που αφορά σε χρήσεις που προηγούνται εκείνων που περιλαμβάνονται στην άτυπη πληροφόρηση. Αν είναι πρακτικά αδύνατο να παρουσιαστεί η άτυπη πληροφόρηση, αυτό το γεγονός πρέπει επίσης να γνωστοποιείται.

Σε αντίθεση με τα παραπάνω, το ΕΓΛΣ ασχολείται μόνο με τη λογιστική αντιμετώπιση διαφορών προηγούμενων χρήσεων τις οποίες παρακολουθεί στο λογαριασμό 42.04 'Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων'<sup>3</sup> ο οποίος μεταφέρεται στο λογαριασμό 88.06 'Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων', δηλαδή μεταφέρεται απευθείας στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται μόνο τα χρεωστικά και πιστωτικά κονδύλια των εγγραφών που γίνονται στη τρέχουσα χρήση για τη διόρθωση λογιστικών εγγραφών προηγούμενων χρήσεων οι οποίες εγγραφές κατά τις απόψεις του φορολογικού ελέγχου ήταν εσφαλμένες και τα κονδύλια των διορθωτικών αυτών εγγραφών έχουν επηρεάσει το φορολογητέο εισόδημα των προηγούμενων αυτών χρήσεων και δεν επηρεάζουν το φορολογητέο εισόδημα της τρέχουσας χρήσης στην οποία γίνονται οι διορθωτικές εγγραφές. Στην περίπτωση, όμως, που τα ποσά των διορθωτικών εγγραφών προηγούμενων χρήσεων που καταχωρούνται στην τρέχουσα χρήση επιδρούν στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της διανυόμενης χρήσεως, τα ποσά αυτά πρέπει να καταχωρούνται σε κατάλληλους λογαριασμούς του 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων», δηλαδή η διόρθωσή τους γίνεται δια μέσου των αποτελεσμάτων χρήσεως.

### **Συμπέρασμα**

Βάσει του ΔΛΠ 8 όταν εντοπίζεται και διορθώνεται ένα σημαντικό λογιστικό λάθος σε μεταγενέστερη περίοδο, τότε η διόρθωση αυτή γίνεται δια μέσου του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού κέρδη εις νέο και επανασυντάσσονται διορθωμένες συγκριτικές καταστάσεις σαν να υπήρχε η διόρθωση, εκτός αν είναι αδύνατον να γίνει αυτό. Για τη διόρθωση αυτή απαιτείται γνωστοποίηση στις Σημειώσεις. Εναλλακτικά επιτρέπεται και ο λογισμός της διόρθωσης του σφάλματος να γίνει στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης χωρίς ανάλογη υποχρεωτική επανασύνταξη των προηγούμενων περιόδων, οπότε απαιτείται πλήρης γνωστοποίηση στις Σημειώσεις.

---

<sup>3</sup> Ο λογαριασμός 42.04 τηρείται προαιρετικά. Εναλλακτικά, η επιχείρηση μπορεί να καταχωρεί τις διαφορές φορολογικού ελέγχου που αφορούν φόρο εισοδήματος απευθείας στη χρέωση ή πίστωση των λογαριασμών 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο» ή 42.02 «υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων» ανάλογα με την περίπτωση.

Αντίθετα βάσει του ΕΓΛΣ, η διόρθωση γίνεται με την καταχώρηση των διαπιστωμένων λαθών στο λογαριασμό 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων». Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται κατ' είδος τα έξοδα και τα έσοδα που πραγματοποιούνται και λογιστικοποιούνται στην παρούσα χρήση, ο χρόνος όμως και τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων, ανεξάρτητα από το εάν τα έξοδα ή έσοδα αυτά είναι οργανικά ή ανόργανα ή τακτικά ή έκτακτα. Επιπλέον δεν υπάρχει διάταξη για επιβολή αναδρομικής εφαρμογής ή ανασύνταξη οικονομικών καταστάσεων. Συνήθως οι επιδράσεις από την αλλαγή σε λογιστικές αρχές γίνονται στη χρήση που συμβαίνουν. Απαιτείται γνωστοποίηση με σημείωση επί του ισολογισμού ή στο προσάρτημα.

### **Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού**

Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π κάθε επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να αναπροσαρμόζει τις οικονομικές της καταστάσεις για γεγονότα που συμβαίνουν στο μεσοδιάστημα μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων. Ως «ημερομηνία του ισολογισμού» ορίζεται η ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (31/12, 30/6, κλπ), ενώ ως «ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων» ορίζεται η ημερομηνία συνεδρίασης του Διοικητικού Συμβουλίου στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται.

Οι καταρτιζόμενες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 10, θα πρέπει να αναμορφώνονται για μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού γεγονότα τα οποία μπορεί να αποδειχθεί ότι προϋπήρχαν της ημερομηνίας του ισολογισμού (διορθωτικά γεγονότα). Για παράδειγμα:

- Η επίλυση μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μιας δικαστικής απόφασης υποχρεώνει την επιχείρηση να αναπροσαρμόσει μια πρόβλεψη ήδη καταχωρημένη ή να καταχωρήσει μια πρόβλεψη αντί της γνωστοποίησης απλώς και μόνο μιας ενδεχόμενης υποχρέωσης,
- Η πτώχευση ενός πελάτη μετά την ημερομηνία του ισολογισμού επιβεβαιώνει ότι μια ζημιά ήδη υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού από ένα

εισπρακτέο εμπορικό λογαριασμό και ότι η επιχείρηση χρειάζεται να αναπροσαρμόσει τη λογιστική αξία των εισπρακτέων εμπορικών λογαριασμών,

- Η πώληση αποθεμάτων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μπορεί να παρέχει απόδειξη σχετικά με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,
- Ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού του ποσού του κέρδους που διανέμεται ή των επιπρόσθετων πληρωμών προς τους εργαζόμενους,
- Η αποκάλυψη απάτης ή λαθών που δείχνουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις ήταν λανθασμένες.

Τα ανωτέρω αποτελούν μια ενδεικτική απαρίθμηση διορθωτικών γεγονότων για τα οποία επιβάλλεται η διόρθωση των καταχωρημένων στις οικονομικές καταστάσεις ποσών ή την καταχώρηση σε αυτές στοιχείων που δεν είχαν προηγουμένα καταχωρηθεί.

Αντίθετα, δεν θα πρέπει να γίνεται αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων για γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού αν οι συνθήκες αυτών προέκυψαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού (μη διορθωτικά γεγονότα). Για παράδειγμα:

- η πτώση της αγοραίας αξίας των επενδύσεων μεταξύ ημερομηνίας ισολογισμού και ημερομηνίας έγκρισης των λογιστικών καταστάσεων δεν αφορά στην κατάσταση των επενδύσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά αντανακλά περιστάσεις που έχουν ανακύψει στην περίοδο που ακολουθεί. Συνεπώς η επιχείρηση δεν πρέπει να αναμορφώσει τα ποσά των επενδύσεων που είναι καταχωρημένα στις καταρτιζόμενες οικονομικές καταστάσεις.
- ανακοίνωση διανομής μερίσματος μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση δεν πρέπει να αναπροσαρμόσει τα



μερίσματα πληρωτέα που έχει καταχωρήσει στον ισολογισμό της αλλά υποχρεούται να γνωστοποιήσει το ποσό των μερισμάτων που ανακοίνωσε μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση είτε στον πίνακα του ισολογισμού ως ένα ξεχωριστό συνθετικό στοιχείο της καθαρής θέσης είτε στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

Στην πράξη, υπάρχουν γεγονότα τα οποία αν και είναι μη διορθωτικά είναι τέτοιας σπουδαιότητας που η μη γνωστοποίησή τους θα επηρέαζε την ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να προβούν σε κατάλληλες εκτιμήσεις και αποφάσεις. Γι' αυτό το σκοπό, για τα συγκεκριμένα γεγονότα η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί (α) τη φύση τους και (β) μια εκτίμηση του οικονομικού αποτελέσματός τους ή μια δήλωση ότι τέτοια εκτίμηση δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί. Μια ενδεικτική απαρίθμηση τέτοιων γεγονότων είναι η ακόλουθη:

- μια μεγάλη ενοποίηση επιχειρήσεων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού ή διάθεση μιας μεγάλης θυγατρικής,
- μεγάλες αγορές και πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων ή απαλλοτρίωση μεγάλων περιουσιακών στοιχείων,
- η καταστροφή μιας μεγάλης παραγωγικής εγκατάστασης από πυρκαγιά μετά την ημερομηνία του ισολογισμού,
- ανακοίνωση ή έναρξη εφαρμογής μιας μεγάλης αναδιάρθρωσης,
- μεταβολές στους συντελεστές φόρου ή φορολογικοί νόμοι που ενεργοποιούνται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού που έχουν μια ουσιώδη επίδραση στις τρέχουσες και αναβαλλόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις φόρου,
- ανάληψη ουσιωδών δεσμεύσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων,
- έναρξη μεγάλης δικαστικής αμφισβητήσεως που ανακύπτει μόνο από γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Σε αντίθεση με τις παραπάνω διατάξεις των Δ.Λ.Π, το Ε.Γ.Λ.Σ και ο νόμος 2190/1920 δεν επιτρέπουν την αναμόρφωση των στοιχείων του ισολογισμού με γεγονότα που πραγματοποιούνται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (ομηγενή γεγονότα) εκτός κι αν πρόκειται για προβλέψεις για το σχηματισμό των οποίων πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και τα εν λόγω γεγονότα π.χ. οι αναμενόμενες ζημιές, οι οποίες δεν είναι βέβαιο ότι θα συμβούν και γι' αυτό εμφανίζονται ως προβλέψεις στις οικονομικές καταστάσεις. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 43α, παρ. 3 του Ν. 2190/1920, ορίζεται ότι η έκθεση διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου προς την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων θα πρέπει να αναφέρει μεταξύ άλλων και τα εξής θέματα:

- πληροφορίες για την προβλεπόμενη πορεία της εταιρίας, την εξέλιξη των εργασιών και των οικονομικών δραστηριοτήτων,
- σημαντικές ζημιές που κατά το χρόνο υποβολής της έκθεσης στη γενική συνέλευση των μετόχων, είτε υπάρχουν, είτε αναμένονται να προκύψουν,
- κάθε σημαντικό γεγονός που έχει συμβεί μέσα στο χρονικό διάστημα από τη λήξη της χρήσης μέχρι την ημέρα υποβολής της έκθεσης στη γενική συνέλευση των μετόχων.

Πρόκειται για πολύ σημαντικές και χρήσιμες πληροφορίες οι οποίες πρέπει να κοινοποιούνται τόσο στους ιδιοκτήτες της επιχείρησης όσο και στους τρίτους οι οποίοι θέλουν να εκτιμήσουν σωστά τα στοιχεία των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων και να δουν τις προοπτικές εξέλιξης της επιχείρησης στο μέλλον.

#### Παράδειγμα

Η 'CISS' Α.Ε. συντάσσει τις οικονομικές τις καταστάσεις εφαρμόζοντας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η υποδειγματική της οργάνωση της επιτρέπει να συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις μέχρι 5 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους από την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού της (31.12), πράγμα που συνέβη και για τις οικονομικές της καταστάσεις της 31.12.2000. Το Διοικητικό Συμβούλιο της Εταιρίας έχει προγραμματιστεί να συνέλθει, προκειμένου να εγκρίνει τις οικονομικές

καταστάσεις το β' 15νθήμερο του μηνός Μαρτίου 2001. Κατά το χρονικό διάστημα 6 – 25 Φεβρουαρίου συνέβησαν τα εξής γεγονότα:

1. Οι τιμές Χρηματιστηρίου υπεχώρησαν σημαντικά με αποτέλεσμα οι επενδύσεις της εταιρίας (εμπορικό χαρτοφυλάκιο) που είχαν αποτιμηθεί στις τρέχουσες χρηματιστηριακές τιμές της 31.12.2000 στο συνολικό ποσό των 1.500 εκ. να έχουν ήδη απολέσει το 30% της, κατά την 31.12.2000, αξίας τους.
2. Δημοσιεύθηκε στον Τύπο (15.02.2001) ότι ο πελάτης της εταιρίας Χ. Πέτρου κηρύχθηκε σε πτώχευση. Για τον πελάτη αυτόν, η εταιρία είχε εκτιμήσει ότι οι παρατηρούμενες καθυστερήσεις στην εξόφληση τιμολογίων του κατά το τελευταίο τετράμηνο του 2000, οφείλονταν μάλλον σε προσωρινές ταμιακές του δυσχέρειες και δεν είχε προβεί σε μείωση της από 300 εκ. απαιτήσεώς της. Ήδη μετά την κήρυξη σε πτώχευση και τη συγκέντρωση των απαραίτητων πληροφοριών η εταιρία εκτιμά ότι θα απολέσει το 80% περίπου της απαιτήσεώς της.

Την 01.03.2001 η λογιστική αντιμετώπιση των ανωτέρω γεγονότων είχε ως εξής:

1. Η μείωση της αξίας του εμπορικού χαρτοφυλακίου της Εταιρίας μετά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού της (31.12.2000), αλλά πριν από την έγκριση των οικονομικών της καταστάσεων, θεωρείται κατά το Δ.Λ.Π 10, ως ένα μη διορθωτικό γεγονός, δηλαδή ένα γεγονός που είναι ενδεικτικό των συνθηκών που προέκυψαν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού (και οι οποίες δεν υπήρχαν κατά την 31.12.2000). Συνεπώς, η Εταιρία δεν πρέπει να αναπροσαρμόσει τα ποσά των οικονομικών της καταστάσεων και εν προκειμένου την κατά 31.12.2000 αξία του χαρτοφυλακίου της από 1.500 εκ.

Εν τούτοις, επειδή η μείωση της αξίας του χαρτοφυλακίου, κατά τον Φεβρουάριο του 2001, κατά το ποσό των 450 εκ. ( $1.500 * 30\%$ ) κρίνεται σημαντική, και εφόσον διατηρηθεί μέχρι την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, η εταιρία πρέπει να αποκαλύψει (γνωστοποιήσει) το γεγονός αυτό και το ύψος της μείωσης μέσω του Προσαρτήματος.

2. Η Εταιρία προφανώς από κακή εκτίμηση της οικονομικής καταστάσεως του πελάτη της Χ. Πέτρου δεν θεώρησε απαραίτητο, κατά τη σύνταξη του Ισολογισμού της 31.12.2000, να μειώσει την αξία της απαιτήσεώς της κατά αυτού στο ποσό που όντως θα εισέπραττε. Το ότι ο ανωτέρω πελάτης κηρύχθηκε σε πτώχευση τον Φεβρουάριο του 2001, πληροφορία που περιήλθε σε γνώση της εταιρίας όταν δημοσιεύθηκε στον Τύπο (15.02.2001) αποτελεί κατά το Δ.Λ.Π 10, ένα διορθωτικό γεγονός, δηλαδή ένα γεγονός που παρέχει απόδειξη των συνθηκών που πράγματι υπήρχαν κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού 31.12.2000. Συνεπώς, η εταιρία δεδομένου ότι δεν έχουν ακόμη εγκριθεί οι οικονομικές της καταστάσεις της 31.12.2000, πρέπει να προσαρμόσει την απαίτησή της κατά του Χ. Πέτρου στο ποσό που πιθανολογεί ότι θα εισπράξει, δηλαδή στο ποσό των 60 εκ. με χρέωση των αποτελεσμάτων της χρήσεως 2000 με το ποσό των 240 εκ. ( $300 * 80\%$ ).

### **Ενοποιήσεις επιχειρήσεων**

Το ΔΛΠ 22 αναφέρεται τόσο στην αγορά ολόκληρης επιχείρησης από μια άλλη όσο και στην περίπτωση εξαγοράς ενός κλάδου ή και μεμονωμένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού μιας επιχείρησης. Οι μέθοδοι ενοποίησης που εφαρμόζονται είναι δύο:

1. μέθοδος της αγοράς
2. μέθοδος της συνένωσης δικαιωμάτων

Κατά την πρώτη μέθοδο, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αποκτώνται αποτιμούνται στην πραγματική αξία τους κατά την ημερομηνία της αγοράς. Όταν η αγοράστρια αποκτά μέρος των δικαιωμάτων μιας άλλης επιχείρησης το παραπάνω κόστος αγοράς αφορά μόνο την ποσοστιαία αναλογία των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν, ενώ παράλληλα τα αντίστοιχα δικαιώματα μειωψηφίας εμφανίζονται με βάση την αναλογία της μειωψηφίας στην πριν από την αγορά λογιστική αξία της καθαρής περιουσίας της θυγατρικής. Εναλλακτικά, το πρότυπο επιτρέπει τα παραπάνω στοιχεία που αποκτώνται να αποτιμώνται στην πραγματική αξία τους κατά την ημερομηνία της

αγοράς και κάθε δικαίωμα μειοψηφίας να εμφανίζεται στην αναλογία της μειοψηφίας επί της πραγματικής αξίας των επί μέρους στοιχείων ανεξάρτητα αν η αγοράστρια απέκτησε το σύνολο ή μέρος μόνο του κεφαλαίου της άλλης επιχείρησης.

Η διαφορά που ενδεχομένως θα προκύψει μεταξύ της πραγματικής αξίας των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης που αγοράζεται και του τιμήματος που καταβάλλεται για την απόκτηση καταχωρείται ως υπεραξία. Όταν η υπεραξία είναι θετική καταχωρείται σαν περιουσιακό στοιχείο και αποσβένεται με βάση την χρονική διάρκεια της ωφέλειας που θα προσδώσει αλλά δεν μπορεί να υπερβεί τα 20 έτη. Τόσο η περίοδος όσο και η μέθοδος απόσβεσης επανεξετάζονται στο τέλος κάθε περιόδου κι αναθεωρούνται αν διαπιστωθούν σημαντικές αλλαγές σε σχέση με τις εκτιμήσεις προηγούμενων περιόδων.

Αν η υπεραξία είναι αρνητική τότε καταχωρείται ως έκπτωση (μείωση) των περιουσιακών στοιχείων και κατά την έκταση που σχετίζεται με αναμονή μελλοντικών ζημιών και δαπανών, καταχωρείται ως έσοδο όταν πραγματοποιούνται οι ζημιές της αγοραζόμενης επιχείρησης. Διαφορετικά καταχωρείται στα έσοδα ως εξής:

- το ποσό αυτής που δεν υπερβαίνει τις πραγματικές αξίες των αποκτηθέντων μη νομισματικών στοιχείων, καταχωρείται στα έσοδα συστηματικά κατά τη διάρκεια της εναπομένουσας ωφέλιμης ζωής των στοιχείων αυτών
- το επί πλέον των πραγματικών αξιών των μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων αυτής τμήμα καταχωρείται αμέσως ως έσοδο.

Η δεύτερη μέθοδος, η μέθοδος της συνένωσης δικαιωμάτων εφαρμόζεται σε περιπτώσεις όπου δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις αποφασίζουν να συνεταιρισθούν οικονομικά σε μια κοινοπραξία συμφερόντων και όχι όταν μια επιχείρηση αποκτά την ή τις άλλες επιχειρήσεις και τις θέτει υπό τον απόλυτο έλεγχο της. Η χρήση των όρων μητρική-θυγατρική επιχείρηση είναι καθαρά τυπική καθώς πρόκειται στην ουσία για κοινοπρακτική συνεργασία αφού δεν υπάρχει ουσιαστική απόκλιση στην πραγματική αξία των ενοποιούμενων επιχειρήσεων κι εξακολουθούν να διατηρούνται τα ίδια στην ουσία δικαιώματα ψήφου επί της ενοποιημένης οντότητας.

Το ΕΓΛΣ αφενός δεν προβλέπει την περίπτωση αγοράς μεμονωμένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού μιας επιχείρησης από μια άλλη επιχείρηση κι αφετέρου αναγνωρίζει ως μέθοδο ενοποίησης την μέθοδο αγοράς. Η λογιστικοποίηση της αγοράς γίνεται στο ιστορικό κόστος των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, όπως αυτά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της εξαγοραζόμενης επιχείρησης, ενώ αν προκύψει υπεραξία αυτή προσδιορίζεται όπως ακριβώς και στα ΔΛΠ με την μόνη διαφορά ότι στα ελληνικά πρότυπα ονομάζεται «διαφορά ενοποίησης».

Η υπεραξία εφόσον είναι θετική εμφανίζεται στην κατηγορία «λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις» του ενοποιημένου ισολογισμού κι αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα εντός μιας πενταετίας είτε εμφανίζεται αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων. Αν η υπεραξία είναι αρνητική καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια και μεταφέρεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα της χρήσεως μερικώς ή ολικώς μόνο:

1. αν αντιστοιχεί, κατά την ημέρα που αποκτήθηκαν οι μετοχές ή τα μερίδια μιας από τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, σε πρόβλεψη δυσμενούς εξέλιξης των μελλοντικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης αυτής ή σε πρόβλεψη μελλοντικών δαπανών της στο μέτρο που η πρόβλεψη αυτή έχει πραγματοποιηθεί, και
2. στο μέτρο που αντιστοιχεί σε πραγματοποιημένο κέρδος.

Αναφορικά με τη μέθοδο της συνένωσης δικαιωμάτων, αυτή δεν προβλέπεται από τον Ν.2190/1920. Παρόλα αυτά, τη λογιστική αντιμετώπιση της μεθόδου αυτής τη χρησιμοποιεί ο Ν.2166/1993 στις περιπτώσεις εξαγορών, απορροφήσεων και μετασηματισμών επιχειρήσεων.

### **Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις – Επενδύσεις σε θυγατρικές επιχειρήσεις**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 27, μια μητρική που εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνει στην ενοποίηση όλες τις θυγατρικές, ξένες και εγχώριες, με εξαίρεση αυτές που αποκτήθηκαν με σκοπό να πωληθούν στο άμεσο μέλλον και αυτές που λειτουργούν κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς, που εμποδίζουν την μεταφορά κεφαλαίων στην μητρική. Αυτές οι

θυγατρικές που εξαιρούνται από την ενοποίηση λογιστικοποιούνται σε πραγματικές αξίες εφόσον είναι εισηγμένες σε Χρηματιστήριο και στο κόστος κτήσης εφόσον δεν είναι εισηγμένες σε Χρηματιστήριο.

Μια θυγατρική επιχείρηση δεν εξαιρείται από την ενοποίηση λόγω των διαφορετικών της δραστηριοτήτων σε σχέση με τις δραστηριότητες των άλλων επιχειρήσεων οι οποίες ενοποιούνται. Αντίθετα, το ΕΓΛΣ προβλέπει πως όταν κάποια από τις επιχειρήσεις που υπόκεινται σε ενοποίηση έχει δραστηριότητες τόσο διαφορετικές ώστε η ενσωμάτωσή της στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις διαστρεβλώνει την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης, καθώς και των αποτελεσμάτων χρήσης του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, τότε οι επιχειρήσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση. Επιπρόσθετα μια επιχείρηση μπορεί να μην περιληφθεί στην ενοποίηση όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις:

α) Αυστηροί και διαρκείς περιορισμοί θίγουν ουσιαστικά:

αα) την άσκηση από τη μητρική των δικαιωμάτων της πάνω στην περιουσία ή στη διαχείριση της θυγατρικής, ή

αβ) την άσκηση της ενιαίας διεύθυνσης

β) Οι απαραίτητες πληροφορίες για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον παρόντα νόμο δεν είναι δυνατό να συγκεντρωθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή αδικαιολόγητες καθυστερήσεις.

γ) Οι μετοχές ή τα μερίδια της προς ενοποίηση επιχείρησης κατέχονται με αποκλειστικό σκοπό τη μεταγενέστερη μεταβίβαση τους.

Όταν οι οικονομικές καταστάσεις που χρησιμοποιούνται στην ενοποίηση καταρτίζονται με διαφορετικές ημερομηνίες κλεισίματος (η μεγαλύτερη χρονική διαφορά μπορεί να είναι 3 μήνες) γίνονται διορθώσεις των επιδράσεων σημαντικών συναλλαγών ή άλλων γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ των ημερομηνιών ισολογισμού των θυγατρικών και των ημερομηνιών των οικονομικών καταστάσεων

στης μητρικής. Αντίστοιχα στο ΕΓΛΣ όταν η χρονική διαφορά υπερβαίνει τους 3 μήνες τότε καταρτίζονται ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.

Η ενοποίηση μητρικής και θυγατρικών στα ΔΛΠ γίνεται ολικά, δηλαδή αθροίζονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, ενώ τα δικαιώματα μειοψηφίας εμφανίζονται χωριστά από τα ίδια κεφάλαια της μητρικής και τις υποχρεώσεις. Οι θυγατρικές απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής είτε με τη μέθοδο του κόστους είτε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Αντίστοιχα στο ΕΓΛΣ οι θυγατρικές εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.

Υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων υφίσταται υπό την προϋπόθεση ότι ο σχετικός όμιλος υπερβαίνει τα όρια των δυο από τα τρία αριθμητικά κριτήρια του άρθρου 92 του Ν. 2190/1920:

Σύνολο ισολογισμού: 3.700.000 ευρώ

Κύκλος εργασιών: 7.400.000 ευρώ

Μέσος όρος προσωπικού: 250 άτομα

Τα όρια αυτά δεν ισχύουν όταν μια από τις υποκείμενες επιχειρήσεις έχει εκδώσει μετοχές που διαπραγματεύονται σε χρηματιστήριο χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

### Παράδειγμα

Η εταιρεία Α αγόρασε μετρητοίς την 30/6/2002 το 70% των μετοχών της εταιρείας Β καταβάλλοντας το ποσό των 150,000. Η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της Β την ημερομηνία αυτή είχε ως εξής:



	Λογιστική αξία
Πάγια στοιχεία	100,000
Αποθέματα	30,000
Απαιτήσεις	40,000
Διαθέσιμα	15,000
Υποχρεώσεις	<u>(75,000)</u>
<b>Σύνολο</b>	<b>110,000</b>

Η αποτίμηση της πραγματικής αξίας αυτών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων την ημερομηνία αγοράς έδειξε τα εξής:

Ενσώματες ακινητοποιήσεις	170,000
Αποθέματα	42,000
Απαιτήσεις	30,000
Διαθέσιμα	15,000
Υποχρεώσεις	<u>(87,000)</u>
<b>Σύνολο</b>	<b>170,000</b>

Αν τα διαθέσιμα της Α στις 30/6/2002 είναι 1,000,000 και το μετοχικό κεφάλαιο 1,000,000 τότε η εγγραφή καταχώρησης της συναλλαγής από την Α με εμφάνιση της αξίας της συμμετοχής σε πραγματική αξία και υπεραξία αναλύεται ως εξής:

Η επιχείρηση Α αγόρασε το 70% της πραγματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της Β, δηλ. το ποσοστό συμμετοχής της αντιστοιχεί σε

$$170,000 * 70\% = 119,000$$

Το ποσό που πραγματικά κατέβαλε αντιστοιχεί σε 150,000

Η διαφορά ανάμεσα στα δύο συνιστά την υπεραξία 31,000 (εγγραφή 1)

Στην παραπάνω συμμετοχή υπολογίζονται δικαιώματα μειοψηφίας επί της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της Β ως εξής:

$$110,000 * 30\% = 33,000 \text{ (εγγραφή 2)}$$

Ο λογαριασμός συμψηφισμοί προκύπτει από τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική και την πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της Β ως εξής:

$$170,000 - 110,000 = 60,000$$

πολλαπλ/νο επί % συμμετοχής	<u>70%</u>
Συμψηφισμοί	42,000 (εγγραφή 2)

Τα πάγια στοιχεία μετά τη συμμετοχή αποτιμώνται ως εξής:

$$170,000 - 100,000 = 70,000$$

πολλαπλ/νο επί % συμμετοχής	<u>70%</u>
Πάγια στοιχεία	49,000 (εγγραφή 3)

Τα αποθέματα μετά τη συμμετοχή αποτιμώνται ως εξής:

$$42,000 - 30,000 = 12,000$$

πολλαπλ/νο επί % συμμετοχής	<u>70%</u>
Αποθέματα	8,400 (εγγραφή 3)

Οι απαιτήσεις μετά τη συμμετοχή αποτιμώνται ως εξής:

$$30,000 - 40,000 = -10,000$$

πολλαπλ/νο επί % συμμετοχής	<u>70%</u>
Απαιτήσεις	7,000 (εγγραφή 3)

Οι υποχρεώσεις μετά τη συμμετοχή αποτιμώνται ως εξής:

$$87,000 - 75,000 = 12,000$$

πολλαπλ/νο επί % συμμετοχής 70%

Υποχρεώσεις 8,400 (εγγραφή 3)

Διαθέσιμα

1,000,000	150,000 (1)
-----------	-------------

Υπεραξία

(1) 31,000	
------------	--

Συμμετοχές

(1) 119,000	119,000 (2)
-------------	-------------

Δικαιώματα μειοψηφίας

	33,000 (2)
--	------------

Συμψηφισμοί

(2) 42,000	42,000 (3)
------------	------------

Ίδια κεφάλαια

(2) 110,000	
-------------	--

Πάγια

(3) 49,000	
------------	--

Αποθέματα

(3) 8,400	
-----------	--

Απαιτήσεις

	7,000 (3)
--	-----------

Υποχρεώσεις

	8,400 (3)
--	-----------

			Συμψηφισμοί		Ενοποιημένος ισολογισμός	
	A	B	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
Πάγια	-	100,000	49,000		149,000	
Αποθέματα	-	30,000	8,400		38,400	
Απαιτήσεις	-	40,000		7,000	33,000	
Υπεραξία	31,000	-			31,000	
Συμμετοχές	119,000	-		119,000		
Διαθέσιμα	850,000	15,000			865,000	
Μετ.κεφάλ.	1,000,000	110,000	110,000			1,000,000
Δικαιώματα μειοψηφίας				33,000		33,000
Υποχρεώσ.		75,000		8,400		83,400

Ο ενοποιημένος ισολογισμός θα έχει ως εξής:

Υπεραξία	31,000	Μετοχικό κεφάλαιο	1,000,000
Πάγια	149,000	Υποχρεώσεις	83,400
Αποθέματα	38,400	Δικαιώματα μειοψηφίας	33,000
Απαιτήσεις	33,000		
Διαθέσιμα	865,000		
	<hr/>		<hr/>
	1,116,400		1,116,400

## **Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις**

Συγγενής είναι η επιχείρηση στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι θυγατρική ούτε κοινοπραξία. Η επένδυση σε μια συγγενή επιχείρηση απεικονίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης, εκτός αν η επένδυση αποκτάται και κατέχεται αποκλειστικά για τη διάθεσή της στο άμεσο μέλλον, οπότε απεικονίζεται με τη μέθοδο του Κόστους Κτήσης (ΔΛΠ 28).

Σύμφωνα με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης η επένδυση καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσης και η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή ζημιές της εκδότριας μετά την ημερομηνία απόκτησης. Τα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από την εκδότρια μειώνουν την λογιστική αξία της επένδυσης.

Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος του κόστους κτήσης η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης απεικονίζει το κέρδος από την επένδυση μόνο στην έκταση που ο επενδυτής λαμβάνει μερίσματα από καθαρά κέρδη της εκδότριας που προκύπτουν μετά από την ημερομηνία απόκτησης. Μερίσματα που λαμβάνονται επιπλέον τέτοιων κερδών θεωρούνται ανάκτηση της επένδυσης και καταχωρούνται αφαιρετικά του κόστους της επένδυσης.

Βάσει των ελληνικών λογιστικών προτύπων και τους κανόνες αποτίμησης του Ν.2190/1920, οι μετοχές ανωνύμων εταιριών, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις, που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρίας, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής τους.

### Παράδειγμα

Η εταιρεία Α αγόρασε μετρητοίς στις 2/1/2002 το 20% των μετοχών της εταιρείας Β καταβάλλοντας το ποσό των 10,000. Την ημέρα αγοράς η πραγματική αξία της Β ήταν 35,000. Στις 31/12/2002 η Β εμφανίζει:

έσοδα	1,200
μείον έξοδα	<u>700</u>
κέρδος	500
μείον φόρος εισοδήματος	<u>200</u>
καθαρό κέρδος	<u><u>300</u></u>

Η Α στις 2/1/2002 θα χρεώσει τα περιουσιακά της στοιχεία με  $35,000 \cdot 20\% = 7,000$  θα πιστώσει τα χρηματικά της διαθέσιμα με το καταβαλλόμενο ποσό των 10,000 και θα χρεώσει τη διαφορά των 3,000 στο λογαριασμό υπεραξία (εγγραφή 1).

Αντίστοιχα θα καταχωρήσει στα βιβλία της και τη συμμετοχή που αποκτά στα καθαρά κέρδη της Β, δηλαδή θα χρεώσει τα περιουσιακά της στοιχεία με το ποσό των  $300 \cdot 20\% = 60$  και θα πιστώσει ισόποσα τα αποτελέσματα χρήσεως (εγγραφή 2).

Στις 31/12/2002 θα καταχωρήσει την απόσβεση της υπεραξίας. Η υπεραξία αποσβένεται σε 20 έτη κι επομένως θα χρεώσει τα αποτελέσματα χρήσεως με  $3000 \cdot 5\% = 150$  πιστώνοντας ισόποσα τον λογαριασμό αποσβεσθείσα υπεραξία (εγγραφή 3).

Έστω τώρα ότι η Β δίνει μέρισμα 200. Στην περίπτωση αυτή η Α θα χρεώσει τα χρηματικά διαθέσιμα με το ποσό των  $200 \cdot 20\% = 40$  πιστώνοντας ισόποσα τα περιουσιακά στοιχεία (εγγραφή 4).

Επιπρόσθετα, αν υποθέσουμε ότι η Β αντί για κέρδος πραγματοποίησε ζημιά ίση με 100 τότε η Α στα βιβλία της θα χρεώσει τα αποτελέσματα χρήσεως με το ποσό των  $100 \cdot 20\% = 20$  και θα πιστώσει αντίστοιχα τα περιουσιακά στοιχεία (εγγραφή 5).

Περιουσιακά στοιχεία		Υπεραξία	
(1) 7,000	40 (4)	(1) 3,000	
(2) 60	20 (5)		

Χρηματικά Διαθέσιμα		Αποτελέσματα Χρήσεως	
(4) 40	10,000 (1)	(3) 150	60 (2)
		(5) 20	
Αποσβεσθείσα Υπεραξία			
	150 (3)		

### Συμπέρασμα

Στον τομέα των εξαγορών-συγχωνεύσεων και της αντιμετώπισης της υπεραξίας εντοπίζονται σημαντικές διαφορές. Κατ' αρχήν τα ΔΛΠ διακρίνουν μεταξύ της μεθόδου της αγοράς και της συνένωσης δικαιωμάτων. Σε ότι αφορά την πρώτη η αποτίμηση της καθαρής θέσης των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων γίνεται στην τρέχουσα τιμή τους. Επομένως, σε κάθε περίπτωση προκύπτει υπεραξία (πιστωτική ή χρεωστική). Αντίθετα, από τη μέθοδο συνένωσης δικαιωμάτων δεν προκύπτει υπεραξία.

Επιπλέον, τα ΔΛΠ θέτουν και τους κανόνες απόσβεσης της προκύπτουσας υπεραξίας: η μεν χρεωστική - έξοδο αποσβένεται σε περισσότερα χρόνια (όχι περισσότερα από 20) και πρέπει να επανεκτιμάται κάθε χρόνο, η δε πιστωτική - έσοδο, η οποία σχηματίζεται λόγω αγοράς των μετοχών / εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής σε ευκαιριακή τιμή μικρότερη των ιδίων κεφαλαίων της, καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως όχι κατά το χρόνο της άνω αγοράς αλλά κατά το χρόνο πώλησης των εν λόγω μετοχών/εταιρικών μεριδίων σε εκτός ομίλου τρίτους. Εάν η δημιουργία πιστωτικής διαφοράς ενοποίησης σχετίζεται με αναμονή μελλοντικών δυσμενών αποτελεσμάτων της θυγατρικής ή μελλοντικών δαπανών για τις οποίες η τελευταία δεν έχει σχηματίσει πρόβλεψη, τότε σχηματίζεται πρόβλεψη (ισόποση με το μειωμένο τίμημα αγοράς των μετοχών ή εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής) και όταν θα πραγματοποιηθούν οι ζημιές της θυγατρικής θα καταχωρηθεί η πιστωτική

διαφορά στα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσεως της μητρικής. Μια άλλη περίπτωση εμφάνισης πιστωτικής διαφοράς είναι όταν η θυγατρική κατά το χρόνο της πρώτης ενοποίησης δεν έχει σχηματίσει προβλέψεις λόγω υποτίμησης στοιχείων ενεργητικού ή υπερτίμησης στοιχείων παθητικού και γι' αυτό τα ίδια κεφάλαια εμφανίζονται μεγαλύτερα της αξίας κτήσεως της συμμετοχής. Σε αυτή την περίπτωση η πιστωτική διαφορά ενοποίησης η οποία αντικρίζει τη μη σχηματισθείσα πρόβλεψη από τη θυγατρική λόγω υποτίμησης στοιχείου ενεργητικού ή υπερτίμησης στοιχείου του παθητικού χρησιμοποιείται για το σχηματισμό κατά την ενοποίηση ανάλογης πρόβλεψης. Όταν στο μέλλον συμβούν τα γεγονότα για τα οποία σχηματίστηκε η άνω πρόβλεψη τότε μεταφέρεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα της θυγατρικής επιχείρησης ανάλογο ποσό της πρόβλεψης αυτής.

Κατά το ΕΓΛΣ οι διαφορές ενοποίησης που προκύπτουν από τον αρχικό συμψηφισμό καταχωρούνται, κατά το δυνατό απ' ευθείας στα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού, στα οποία η τρέχουσα αξία είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από τη λογιστική τους αξία (άρθρο 103, παρ. 2, τρίτο εδάφιο, Ν. 2190/1920)

Ο Ν. 2190/1920 (άρθρο 103, παρ. 3α) αναφέρει ότι εάν από τον αρχικό συμψηφισμό προκύπτει χρεωστική διαφορά ενοποίησης η οποία δεν μπορεί να κατανεμηθεί στα περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής τότε εμφανίζεται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης του ενεργητικού και αποσβένεται (δηλαδή επιβαρύνει τα αποτελέσματα ενοποίησης της χρήσεως) είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, αλλά όχι πέραν της πενταετίας.

Ο Ν. 2190/1920 αναφέρει στο τέλος της παρ. 3α του άρθρου 103 ότι στην περίπτωση που οι διαφορές που προκύπτουν από τον αρχικό συμψηφισμό δεν μπορούν να αναπροσαρμόσουν τα περιουσιακά στοιχεία της ενοποιούμενης θυγατρικής, τότε η χρεωστική διαφορά ενοποίησης μπορεί να εμφανισθεί, εκτός από το ενεργητικό ως έξοδο πολυετούς αποσβέσεως, και στο παθητικό ως μειωτικό στοιχείο των ενοποιούμενων αποθεματικών.



## Βιβλιογραφία - Αρθρογραφία

1. Γεωργίου Στ. Αληφαντή, «Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως», Εκδόσεις Παμισός, Αθήνα, 2002
2. Π.Βρουστούρης, Α.Πρωτοψάλτης, «Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Εκδόσεις ΣΟΕΛ, 2002
3. Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος «Ανάλυση – ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», Εκδόσεις Σάκκουλα, 2002
4. Εμμανουήλ Ι. Σακέλλης «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Εκδόσεις Σακέλλη, 2002
5. Γεωργίου Στ. Αληφαντή, «Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων», Εκδόσεις Παμισός, Αθήνα, 2001
6. Γεωργίου Στ. Αληφαντή, «Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις νομοθεσία και πρακτική», Εκδόσεις Παμισός, Αθήνα, 1998
7. Γεωργίου Στ. Αληφαντή, «Θέματα απογραφής και ισολογισμών», Λογιστής, τεύχος Μαρτίου 2003
8. Γεωργίου Στ. Αληφαντή, «Γεγονότα μετά τον Ισολογισμό», Λογιστής, τεύχος Νοεμβρίου 2002
9. Παναγιώτης Βρουστούρης, «Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π», Λογιστής, τεύχος Οκτωβρίου 2002
10. Γιάννη Α. Φίλου, «Η Συμφωνία του λογαριασμού αποτελέσματα εις νέο κατά τη μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ», Λογιστής, τεύχος Σεπτεμβρίου 2002
11. Παναγιώτης Βρουστούρης, «Οι Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στα πλαίσια του Ν. 2190/1920 και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Λογιστής, τεύχος Ιουνίου 2002
12. Γιάννη Α. Φίλου, «Ανάλυση (των κατά τα ΔΛΠ) οικονομικών καταστάσεων», Λογιστής, Ιούνιος 2002
13. Παναγιώτης Βρουστούρης, «Οι λογιστικές εκτιμήσεις κατά τα ΔΛΠ», Λογιστής, τεύχος Απριλίου 2002
14. Γιάννη Α. Φίλου, «Η τεχνική της μετατροπής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, τεύχος Δεκεμβρίου 2001

15. Γιάννη Λ. Φίλου, «Οι ενοποιημένες οικονομικές σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, τεύχος Σεπτεμβρίου 2001
16. Γεωργίου Στ. Αληφαντή, «Απόκτηση, ανάληψη και κατοχή μετοχών της μητρικής από θυγατρικές εταιρείες», Λογιστής, τεύχος Ιουνίου 2001
17. Γιάννη Λ. Φίλου, «Πάγια στοιχεία (ενσώματες ακινητοποιήσεις)», Λογιστής, τεύχος Μαΐου 2001
18. Γιάννη Λ. Φίλου, «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και οι κύριες διαφορές τους από την ελληνική νομοθεσία», Λογιστής, τεύχος Απριλίου 2001
19. Γεωργίου Στ. Αληφαντή, «Αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων» Λογιστής, τεύχος Ιανουαρίου 2001

## Συμπέρασμα

Από τη σύγκριση των διατάξεων του ΕΓΛΣ και των ΔΛΠ περί απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Τόσο η ελληνική νομοθεσία όσο και τα ΔΛΠ προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, για τη διαπίστωση τυχόν ζημιάς από τη μείωση της αξίας τους.
- Ως ανακτήσιμη αξία, κατά τις κείμενες στην χώρα μας διατάξεις, πρέπει να θεωρήσουμε μόνο την αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων, ενώ αγνοείται παντελώς η αξία χρήσης που υπολογίζεται με βάση τις αναμενόμενες από το περιουσιακό στοιχείο ταμιακές ροές.
- Κατά τα ΔΛΠ, η ζημιά απομείωσης πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης ενώ αντίθετα κατά το ΕΓΛΣ (άρθρο 43, παρ.5 ε, Ν 2190/1920) σε περίπτωση υποτίμησης ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, άσχετα αν αυτό υπόκειται ή όχι σε απόσβεση, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται ότι θα είναι διαρκής, σχηματίζεται ανάλογη πρόβλεψη, ώστε η αποτίμηση του στοιχείου αυτού, κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι προβλέψεις αυτές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης και το ποσό τους εμφανίζεται χωριστά στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» ή στο προσάρτημα όταν είναι αξιόλογο. Η αποτίμηση στην παραπάνω χαμηλότερη τιμή μπορεί να μη συνεχισθεί σε περίπτωση που οι λόγοι που επέβαλαν την προσαρμογή της αξίας έπαψαν να υπάρχουν.

## **Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως - Βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους**

Στα ΔΛΠ (No 8) το καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως προκύπτει από τον συνυπολογισμό α) του καθαρού κέρδους ή ζημιάς από συνήθεις δραστηριότητες καθώς και β) από έκτακτα κονδύλια. Το είδος και το ποσό κάθε έκτακτου κονδυλίου γνωστοποιείται ξεχωριστά. Ξεχωριστή γνωστοποίηση προβλέπεται ακόμα και για μη έκτακτα γεγονότα των οποίων η μεταβολή στο ποσό ή στη φύση είναι σημαντική κι επηρεάζει την απόδοση της επιχείρησης για τη χρήση. Τέτοια γεγονότα είναι τα εξής:

1. Υποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην ανακτήσιμη αξία ή και αντιστροφή μιας προϋπάρχουσας υποτίμησης
2. Αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και αντιστροφή τυχόν προβλέψεων για δαπάνες αναδιαρθρώσεως
3. Διαθέσεις στοιχείων από τις ενσώματες ακινητοποιήσεις
4. Διαθέσεις μακροπρόθεσμων επενδύσεων
5. Διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες
6. Δικαστικοί συμβιβασμοί
7. Άλλες αντιστροφές προβλέψεων

Ενώ το ΔΛΠ απαιτεί τη διακεκριμένη εμφάνιση ενός οργανικού εσόδου / εξόδου σημαντικού ύψους στις οικονομικές καταστάσεις, κάτι αντίστοιχο δεν προβλέπεται στο ΕΓΛΣ. Το ΕΓΛΣ εμφανίζει στις οικονομικές καταστάσεις τα ανόργανα έξοδα / έσοδα μαζί με τα έκτακτα οργανικά έξοδα / έσοδα. Το ίδιο συμβαίνει και με τα ανόργανα κι έκτακτα κέρδη ή ζημιές. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι οικονομικές καταστάσεις στην κατηγορία των έκτακτων κονδυλίων να περιέχουν λογαριασμούς όπως :

1. Συναλλαγματικές διαφορές από αγορές, πωλήσεις, δάνεια και άλλες λοιπές οργανικές πράξεις και συναλλαγές
2. Απώλειες από επισφαλείς πελάτες
3. Διαγραφές από υποτίμηση ή διαγραφή αποθεμάτων και παγίων στοιχείων
4. Αποτελέσματα από την πώληση ή εγκατάλειψη ενσώματων παγίων στοιχείων.

Τα ΔΛΠ επιτρέπουν κάποια στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων που δεν μπορεί να αποτιμηθούν με ακρίβεια να εκτιμηθούν μόνο κατά προσέγγιση λ.χ επισφαλείς απαιτήσεις. Όταν μεταβληθούν οι συνθήκες βάσει των οποίων στηρίχτηκε η εκτίμηση, τότε αυτή μπορεί να αναθεωρηθεί.

Συγκεκριμένα, οι διατάξεις των Δ.Λ.Π προβλέπουν ότι η μεταβολή μιας λογιστικής εκτίμησης συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς

(α) της χρήσεως στην οποία έγινε η μεταβολή, αν η μεταβολή επιδρά μόνο στη χρήση αυτή, ή

(β) της χρήσεως στην οποία έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών χρήσεων, αν η μεταβολή επιδρά και στις μελλοντικές χρήσεις.

#### Παράδειγμα

*Μια μεταβολή στην εκτίμηση του ποσού των επισφαλών απαιτήσεων επιδρά μόνο στην τρέχουσα χρήση και συνεπώς καταχωρείται αμέσως (ως έσοδο ή έξοδο της τρέχουσας χρήσης). Όμως, μια μεταβολή στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ή του αναμενόμενου τρόπου αναλώσεως των οικονομικών ωφελειών ενός αποσβεστέου στοιχείου επιδρά στη δαπάνη αποσβέσεως της τρέχουσας χρήσεως και κάθε χρήσεως κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.*

Οποιαδήποτε μεταβολή στις λογιστικές εκτιμήσεις οι οποίες έχουν ουσιώδη επίδραση είτε στην παρούσα χρήση ή στις μελλοντικές γνωστοποιούνται. Υποχρέωση γνωστοποίησης υπάρχει ακόμα και αν είναι πρακτικά αδύνατο να προσδιορισθεί είτε η φύση είτε το ποσό της μεταβολής. Αντιθέτως, στο Ε.Γ.Λ.Σ δεν επιβάλλεται η

γνωστοποίηση στοιχείων για μια σειρά παρελθόντων ετών, αλλά ούτε και υπάρχει σχετική διάταξη που να υποχρεώνει την αναδρομική εφαρμογή μιας νέας λογιστικής αρχής ή την ανασύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Οι μοναδικές μεταβολές που γνωστοποιούνται κατά τα ελληνικά πρότυπα αφορούν στις μεταβολές των μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων και στις μεταβολές των συντελεστών απόσβεσης των παγίων στοιχείων. Οι μεταβολές αυτές βέβαια στο Ε.Γ.Λ.Σ επιτρέπονται μόνο κατόπιν έγκρισης αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Οικονομικών και εφαρμογής σχετικής ρητής διάταξης του νόμου περί αναπροσαρμογής των συντελεστών απόσβεσης, ενώ στα Δ.Λ.Π η μεταβολή πραγματοποιείται από τη στιγμή που αυτή θα καταλήξει σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Με άλλα λόγια, το κριτήριο για την αλλαγή της μεθόδου είναι η παροχή όσο το δυνατόν περισσότερο αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση ή τις ταμιακές ροές της επιχείρησης.

Τι γίνεται όμως στην περίπτωση που διαπιστωθεί εκ των υστέρων ότι οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης ή των προηγούμενων χρήσεων περιέχουν **βασικά λάθη**; Λέγοντας βασικά λάθη εννοούμε εκείνα των οποίων η επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων ετών είναι τόσο σημαντική ώστε οι εν λόγω οικονομικές καταστάσεις να μην μπορούν πλέον να θεωρούνται αξιόπιστες (Δ.Λ.Π 8). Τα λάθη αυτά πρέπει να γνωστοποιούνται και να διορθώνονται σύμφωνα με τις μεθόδους που προβλέπονται από τις διατάξεις των Δ.Λ.Π.

Η πρώτη μέθοδος ονομάζεται «κύρια» και προβλέπει ότι το ποσό της διόρθωσης ενός βασικού λάθους που σχετίζεται με τις προηγούμενες χρήσεις θα πρέπει να φέρεται σε διόρθωση του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού «κέρδη εις νέον». Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να επαναδιατυπώνεται, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατο. Η επαναδιατύπωση δεν συνεπάγεται αναγκαστικά την τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων που έχουν εγκριθεί από τους μετόχους ή έχουν κατατεθεί στο μητρώο ή έχουν υποβληθεί στις αρμόδιες αρχές.

Εάν η επιχείρηση ακολουθήσει αυτή τη μέθοδο κάνει τις ακόλουθες γνωστοποιήσεις:

1. Τη φύση του βασικού λάθους
2. Το ποσό της διόρθωσης για την τρέχουσα χρήση και για κάθε προηγούμενη χρήση που παρουσιάζεται
3. Το ποσό της διόρθωσης που σχετίζεται με χρήσεις που προηγούνται εκείνων που περιλαμβάνονται στη συγκριτική πληροφόρηση και
4. Το ότι η συγκριτική πληροφόρηση έχει επαναδιατυπωθεί ή ότι αυτό ήταν πρακτικά αδύνατο.

Κατά τη δεύτερη μέθοδο, την «εναλλακτική», το ποσό της διόρθωσης ενός βασικού λάθους θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς για την τρέχουσα χρήση. Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να παρουσιάζεται όπως απεικονίστηκε στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης. Αυτό σημαίνει ότι κατά τη διόρθωση του λάθους παρέχεται παράλληλα συμπληρωματική πληροφόρηση, συχνά σε ιδιαίτερες στήλες, η οποία δείχνει το καθαρό κέρδος ή ζημία της τρέχουσας χρήσης και κάθε προηγούμενης χρήσης που παρουσιάζεται, σαν το βασικό λάθος να είχε διορθωθεί κατά τη χρήση στην οποία είχε γίνει. Ο τρόπος αυτός, ο οποίος ενδείκνυται σε χώρες όπου οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν συγκριτική πληροφόρηση, προϋποθέτει τη διενέργεια των ακόλουθων γνωστοποιήσεων:

1. Τη φύση του βασικού λάθους
2. Το ποσό της διόρθωσης που λήφθηκε υπόψη για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημιάς της τρέχουσας χρήσης και
3. Το ποσό της διόρθωσης που συμπεριλαμβάνεται σε κάθε χρήση για την οποία παρέχεται άτυπη πληροφόρηση, καθώς και το ποσό της διόρθωσης που αφορά σε χρήσεις που προηγούνται εκείνων που περιλαμβάνονται στην άτυπη πληροφόρηση. Αν είναι πρακτικά αδύνατο να παρουσιαστεί η άτυπη πληροφόρηση, αυτό το γεγονός πρέπει επίσης να γνωστοποιείται.

Σε αντίθεση με τα παραπάνω, το ΕΓΛΣ ασχολείται μόνο με τη λογιστική αντιμετώπιση διαφορών προηγούμενων χρήσεων τις οποίες παρακολουθεί στο λογαριασμό 42.04 'Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων'<sup>3</sup> ο οποίος μεταφέρεται στο λογαριασμό 88.06 'Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων', δηλαδή μεταφέρεται απευθείας στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται μόνο τα χρεωστικά και πιστωτικά κονδύλια των εγγραφών που γίνονται στη τρέχουσα χρήση για τη διόρθωση λογιστικών εγγραφών προηγούμενων χρήσεων οι οποίες εγγραφές κατά τις απόψεις του φορολογικού ελέγχου ήταν εσφαλμένες και τα κονδύλια των διορθωτικών αυτών εγγραφών έχουν επηρεάσει το φορολογητέο εισόδημα των προηγούμενων αυτών χρήσεων και δεν επηρεάζουν το φορολογητέο εισόδημα της τρέχουσας χρήσης στην οποία γίνονται οι διορθωτικές εγγραφές. Στην περίπτωση, όμως, που τα ποσά των διορθωτικών εγγραφών προηγούμενων χρήσεων που καταχωρούνται στην τρέχουσα χρήση επιδρούν στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της διανυόμενης χρήσεως, τα ποσά αυτά πρέπει να καταχωρούνται σε κατάλληλους λογαριασμούς του 82 «έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων», δηλαδή η διόρθωσή τους γίνεται δια μέσου των αποτελεσμάτων χρήσεως.

### **Συμπέρασμα**

Βάσει του ΔΛΠ 8 όταν εντοπίζεται και διορθώνεται ένα σημαντικό λογιστικό λάθος σε μεταγενέστερη περίοδο, τότε η διόρθωση αυτή γίνεται δια μέσου του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού κέρδη εις νέο και επανασυντάσσονται διορθωμένες συγκριτικές καταστάσεις σαν να υπήρχε η διόρθωση, εκτός αν είναι αδύνατον να γίνει αυτό. Για τη διόρθωση αυτή απαιτείται γνωστοποίηση στις Σημειώσεις. Εναλλακτικά επιτρέπεται και ο λογισμός της διόρθωσης του σφάλματος να γίνει στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης χωρίς ανάλογη υποχρεωτική επανασύνταξη των προηγούμενων περιόδων, οπότε απαιτείται πλήρης γνωστοποίηση στις Σημειώσεις.

---

<sup>3</sup> Ο λογαριασμός 42.04 τηρείται προαιρετικά. Εναλλακτικά, η επιχείρηση μπορεί να καταχωρεί τις διαφορές φορολογικού ελέγχου που αφορούν φόρο εισοδήματος απευθείας στη χρέωση ή πίστωση των λογαριασμών 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέο» ή 42.02 «υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων» ανάλογα με την περίπτωση.



Αντίθετα βάσει του ΕΓΛΣ, η διόρθωση γίνεται με την καταχώρηση των διαπιστωμένων λαθών στο λογαριασμό 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων». Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται κατ' είδος τα έξοδα και τα έσοδα που πραγματοποιούνται και λογιστικοποιούνται στην παρούσα χρήση, ο χρόνος όμως και τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων, ανεξάρτητα από το εάν τα έξοδα ή έσοδα αυτά είναι οργανικά ή ανόργανα ή τακτικά ή έκτακτα. Επιπλέον δεν υπάρχει διάταξη για επιβολή αναδρομικής εφαρμογής ή ανασύνταξη οικονομικών καταστάσεων. Συνήθως οι επιδράσεις από την αλλαγή σε λογιστικές αρχές γίνονται στη χρήση που συμβαίνουν. Απαιτείται γνωστοποίηση με σημείωση επί του ισολογισμού ή στο προσάρτημα.

### **Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού**

Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π κάθε επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να αναπροσαρμόζει τις οικονομικές της καταστάσεις για γεγονότα που συμβαίνουν στο μεσοδιάστημα μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων. Ως «ημερομηνία του ισολογισμού» ορίζεται η ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (31/12, 30/6, κλπ), ενώ ως «ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων» ορίζεται η ημερομηνία συνεδρίασης του Διοικητικού Συμβουλίου στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται.

Οι καταρτιζόμενες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το ΔΛΠ 10, θα πρέπει να αναμορφώνονται για μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού γεγονότα τα οποία μπορεί να αποδειχθεί ότι προϋπήρχαν της ημερομηνίας του ισολογισμού (διορθωτικά γεγονότα). Για παράδειγμα:

- Η επίλυση μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μιας δικαστικής απόφασης υποχρεώνει την επιχείρηση να αναπροσαρμόσει μια πρόβλεψη ήδη καταχωρημένη ή να καταχωρήσει μια πρόβλεψη αντί της γνωστοποίησης απλώς και μόνο μιας ενδεχόμενης υποχρέωσης,
- Η πτώχευση ενός πελάτη μετά την ημερομηνία του ισολογισμού επιβεβαιώνει ότι μια ζημιά ήδη υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού από ένα

εισπρακτέο εμπορικό λογαριασμό και ότι η επιχείρηση χρειάζεται να αναπροσαρμόσει τη λογιστική αξία των εισπρακτέων εμπορικών λογαριασμών,

- Η πώληση αποθεμάτων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μπορεί να παρέχει απόδειξη σχετικά με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού,
- Ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού του ποσού του κέρδους που διανέμεται ή των επιπρόσθετων πληρωμών προς τους εργαζόμενους,
- Η αποκάλυψη απάτης ή λαθών που δείχνουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις ήταν λανθασμένες.

Τα ανωτέρω αποτελούν μια ενδεικτική απαρίθμηση διορθωτικών γεγονότων για τα οποία επιβάλλεται η διόρθωση των καταχωρημένων στις οικονομικές καταστάσεις ποσών ή την καταχώρηση σε αυτές στοιχείων που δεν είχαν προηγουμένα καταχωρηθεί.

Αντίθετα, δεν θα πρέπει να γίνεται αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων για γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού αν οι συνθήκες αυτών προέκυψαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού (μη διορθωτικά γεγονότα). Για παράδειγμα:

- η πτώση της αγοραίας αξίας των επενδύσεων μεταξύ ημερομηνίας ισολογισμού και ημερομηνίας έγκρισης των λογιστικών καταστάσεων δεν αφορά στην κατάσταση των επενδύσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά αντανακλά περιστάσεις που έχουν ανακύψει στην περίοδο που ακολουθεί. Συνεπώς η επιχείρηση δεν πρέπει να αναμορφώσει τα ποσά των επενδύσεων που είναι καταχωρημένα στις καταρτιζόμενες οικονομικές καταστάσεις.
- ανακοίνωση διανομής μερίσματος μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση δεν πρέπει να αναπροσαρμόσει τα

μερίσματα πληρωτέα που έχει καταχωρήσει στον ισολογισμό της αλλά υποχρεούται να γνωστοποιήσει το ποσό των μερισμάτων που ανακοίνωσε μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά πριν την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση είτε στον πίνακα του ισολογισμού ως ένα ξεχωριστό συνθετικό στοιχείο της καθαρής θέσης είτε στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

Στην πράξη, υπάρχουν γεγονότα τα οποία αν και είναι μη διορθωτικά είναι τέτοιας σπουδαιότητας που η μη γνωστοποίησή τους θα επηρέαζε την ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να προβούν σε κατάλληλες εκτιμήσεις και αποφάσεις. Γι' αυτό το σκοπό, για τα συγκεκριμένα γεγονότα η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί (α) τη φύση τους και (β) μια εκτίμηση του οικονομικού αποτελέσματός τους ή μια δήλωση ότι τέτοια εκτίμηση δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί. Μια ενδεικτική απαρίθμηση τέτοιων γεγονότων είναι η ακόλουθη:

- μια μεγάλη ενοποίηση επιχειρήσεων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού ή διάθεση μιας μεγάλης θυγατρικής,
- μεγάλες αγορές και πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων ή απαλλοτρίωση μεγάλων περιουσιακών στοιχείων,
- η καταστροφή μιας μεγάλης παραγωγικής εγκατάστασης από πυρκαγιά μετά την ημερομηνία του ισολογισμού,
- ανακοίνωση ή έναρξη εφαρμογής μιας μεγάλης αναδιάρθρωσης,
- μεταβολές στους συντελεστές φόρου ή φορολογικοί νόμοι που ενεργοποιούνται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού που έχουν μια ουσιώδη επίδραση στις τρέχουσες και αναβαλλόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις φόρου,
- ανάληψη ουσιωδών δεσμεύσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων,
- έναρξη μεγάλης δικαστικής αμφισβητήσεως που ανακύπτει μόνο από γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Σε αντίθεση με τις παραπάνω διατάξεις των Δ.Λ.Π, το Ε.Γ.Λ.Σ και ο νόμος 2190/1920 δεν επιτρέπουν την αναμόρφωση των στοιχείων του ισολογισμού με γεγονότα που πραγματοποιούνται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (ομηγενή γεγονότα) εκτός κι αν πρόκειται για προβλέψεις για το σχηματισμό των οποίων πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και τα εν λόγω γεγονότα π.χ. οι αναμενόμενες ζημιές, οι οποίες δεν είναι βέβαιο ότι θα συμβούν και γι' αυτό εμφανίζονται ως προβλέψεις στις οικονομικές καταστάσεις. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 43α, παρ. 3 του Ν. 2190/1920, ορίζεται ότι η έκθεση διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου προς την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων θα πρέπει να αναφέρει μεταξύ άλλων και τα εξής θέματα:

- πληροφορίες για την προβλεπόμενη πορεία της εταιρίας, την εξέλιξη των εργασιών και των οικονομικών δραστηριοτήτων,
- σημαντικές ζημιές που κατά το χρόνο υποβολής της έκθεσης στη γενική συνέλευση των μετόχων, είτε υπάρχουν, είτε αναμένονται να προκύψουν,
- κάθε σημαντικό γεγονός που έχει συμβεί μέσα στο χρονικό διάστημα από τη λήξη της χρήσης μέχρι την ημέρα υποβολής της έκθεσης στη γενική συνέλευση των μετόχων.

Πρόκειται για πολύ σημαντικές και χρήσιμες πληροφορίες οι οποίες πρέπει να κοινοποιούνται τόσο στους ιδιοκτήτες της επιχείρησης όσο και στους τρίτους οι οποίοι θέλουν να εκτιμήσουν σωστά τα στοιχεία των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων και να δουν τις προοπτικές εξέλιξης της επιχείρησης στο μέλλον.

#### Παράδειγμα

Η 'CISS' Α.Ε. συντάσσει τις οικονομικές τις καταστάσεις εφαρμόζοντας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η υποδειγματική της οργάνωση της επιτρέπει να συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις μέχρι 5 Φεβρουαρίου του επόμενου έτους από την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού της (31.12), πράγμα που συνέβη και για τις οικονομικές της καταστάσεις της 31.12.2000. Το Διοικητικό Συμβούλιο της Εταιρίας έχει προγραμματιστεί να συνέλθει, προκειμένου να εγκρίνει τις οικονομικές

καταστάσεις το β' 15νθήμερο του μηνός Μαρτίου 2001. Κατά το χρονικό διάστημα 6 – 25 Φεβρουαρίου συνέβησαν τα εξής γεγονότα:

1. Οι τιμές Χρηματιστηρίου υπεχώρησαν σημαντικά με αποτέλεσμα οι επενδύσεις της εταιρίας (εμπορικό χαρτοφυλάκιο) που είχαν αποτιμηθεί στις τρέχουσες χρηματιστηριακές τιμές της 31.12.2000 στο συνολικό ποσό των 1.500 εκ. να έχουν ήδη απολέσει το 30% της, κατά την 31.12.2000, αξίας τους.
2. Δημοσιεύθηκε στον Τύπο (15.02.2001) ότι ο πελάτης της εταιρίας Χ. Πέτρου κηρύχθηκε σε πτώχευση. Για τον πελάτη αυτόν, η εταιρία είχε εκτιμήσει ότι οι παρατηρούμενες καθυστερήσεις στην εξόφληση τιμολογίων του κατά το τελευταίο τετράμηνο του 2000, οφείλονταν μάλλον σε προσωρινές ταμιακές του δυσχέρειες και δεν είχε προβεί σε μείωση της από 300 εκ. απαιτήσεώς της. Ήδη μετά την κήρυξη σε πτώχευση και τη συγκέντρωση των απαραίτητων πληροφοριών η εταιρία εκτιμά ότι θα απολέσει το 80% περίπου της απαιτήσεώς της.

Την 01.03.2001 η λογιστική αντιμετώπιση των ανωτέρω γεγονότων είχε ως εξής:

1. Η μείωση της αξίας του εμπορικού χαρτοφυλακίου της Εταιρίας μετά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού της (31.12.2000), αλλά πριν από την έγκριση των οικονομικών της καταστάσεων, θεωρείται κατά το Δ.Λ.Π 10, ως ένα μη διορθωτικό γεγονός, δηλαδή ένα γεγονός που είναι ενδεικτικό των συνθηκών που προέκυψαν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού (και οι οποίες δεν υπήρχαν κατά την 31.12.2000). Συνεπώς, η Εταιρία δεν πρέπει να αναπροσαρμόσει τα ποσά των οικονομικών της καταστάσεων και εν προκειμένου την κατά 31.12.2000 αξία του χαρτοφυλακίου της από 1.500 εκ.

Εν τούτοις, επειδή η μείωση της αξίας του χαρτοφυλακίου, κατά τον Φεβρουάριο του 2001, κατά το ποσό των 450 εκ. ( $1.500 * 30\%$ ) κρίνεται σημαντική, και εφόσον διατηρηθεί μέχρι την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, η εταιρία πρέπει να αποκαλύψει (γνωστοποιήσει) το γεγονός αυτό και το ύψος της μείωσης μέσω του Προσαρτήματος.

2. Η Εταιρία προφανώς από κακή εκτίμηση της οικονομικής καταστάσεως του πελάτη της Χ. Πέτρου δεν θεώρησε απαραίτητο, κατά τη σύνταξη του Ισολογισμού της 31.12.2000, να μειώσει την αξία της απαιτήσεώς της κατά αυτού στο ποσό που όντως θα εισέπραττε. Το ότι ο ανωτέρω πελάτης κηρύχθηκε σε πτώχευση τον Φεβρουάριο του 2001, πληροφορία που περιήλθε σε γνώση της εταιρίας όταν δημοσιεύθηκε στον Τύπο (15.02.2001) αποτελεί κατά το Δ.Λ.Π 10, ένα διορθωτικό γεγονός, δηλαδή ένα γεγονός που παρέχει απόδειξη των συνθηκών που πράγματι υπήρχαν κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού 31.12.2000. Συνεπώς, η εταιρία δεδομένου ότι δεν έχουν ακόμη εγκριθεί οι οικονομικές της καταστάσεις της 31.12.2000, πρέπει να προσαρμόσει την απαίτησή της κατά του Χ. Πέτρου στο ποσό που πιθανολογεί ότι θα εισπράξει, δηλαδή στο ποσό των 60 εκ. με χρέωση των αποτελεσμάτων της χρήσεως 2000 με το ποσό των 240 εκ. ( $300 * 80\%$ ).

### **Ενοποιήσεις επιχειρήσεων**

Το ΔΛΠ 22 αναφέρεται τόσο στην αγορά ολόκληρης επιχείρησης από μια άλλη όσο και στην περίπτωση εξαγοράς ενός κλάδου ή και μεμονωμένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού μιας επιχείρησης. Οι μέθοδοι ενοποίησης που εφαρμόζονται είναι δύο:

1. μέθοδος της αγοράς
2. μέθοδος της συνένωσης δικαιωμάτων

Κατά την πρώτη μέθοδο, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που αποκτώνται αποτιμούνται στην πραγματική αξία τους κατά την ημερομηνία της αγοράς. Όταν η αγοράστρια αποκτά μέρος των δικαιωμάτων μιας άλλης επιχείρησης το παραπάνω κόστος αγοράς αφορά μόνο την ποσοστιαία αναλογία των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν, ενώ παράλληλα τα αντίστοιχα δικαιώματα μειωψηφίας εμφανίζονται με βάση την αναλογία της μειωψηφίας στην πριν από την αγορά λογιστική αξία της καθαρής περιουσίας της θυγατρικής. Εναλλακτικά, το πρότυπο επιτρέπει τα παραπάνω στοιχεία που αποκτώνται να αποτιμώνται στην πραγματική αξία τους κατά την ημερομηνία της

αγοράς και κάθε δικαίωμα μειοψηφίας να εμφανίζεται στην αναλογία της μειοψηφίας επί της πραγματικής αξίας των επί μέρους στοιχείων ανεξάρτητα αν η αγοράστρια απέκτησε το σύνολο ή μέρος μόνο του κεφαλαίου της άλλης επιχείρησης.

Η διαφορά που ενδεχομένως θα προκύψει μεταξύ της πραγματικής αξίας των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης που αγοράζεται και του τιμήματος που καταβάλλεται για την απόκτηση καταχωρείται ως υπεραξία. Όταν η υπεραξία είναι θετική καταχωρείται σαν περιουσιακό στοιχείο και αποσβένεται με βάση την χρονική διάρκεια της ωφέλειας που θα προσδώσει αλλά δεν μπορεί να υπερβεί τα 20 έτη. Τόσο η περίοδος όσο και η μέθοδος απόσβεσης επανεξετάζονται στο τέλος κάθε περιόδου κι αναθεωρούνται αν διαπιστωθούν σημαντικές αλλαγές σε σχέση με τις εκτιμήσεις προηγούμενων περιόδων.

Αν η υπεραξία είναι αρνητική τότε καταχωρείται ως έκπτωση (μείωση) των περιουσιακών στοιχείων και κατά την έκταση που σχετίζεται με αναμονή μελλοντικών ζημιών και δαπανών, καταχωρείται ως έσοδο όταν πραγματοποιούνται οι ζημιές της αγοραζόμενης επιχείρησης. Διαφορετικά καταχωρείται στα έσοδα ως εξής:

- το ποσό αυτής που δεν υπερβαίνει τις πραγματικές αξίες των αποκτηθέντων μη νομισματικών στοιχείων, καταχωρείται στα έσοδα συστηματικά κατά τη διάρκεια της εναπομένουσας ωφέλιμης ζωής των στοιχείων αυτών
- το επί πλέον των πραγματικών αξιών των μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων αυτής τμήμα καταχωρείται αμέσως ως έσοδο.

Η δεύτερη μέθοδος, η μέθοδος της συνένωσης δικαιωμάτων εφαρμόζεται σε περιπτώσεις όπου δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις αποφασίζουν να συνεταιρισθούν οικονομικά σε μια κοινοπραξία συμφερόντων και όχι όταν μια επιχείρηση αποκτά την ή τις άλλες επιχειρήσεις και τις θέτει υπό τον απόλυτο έλεγχο της. Η χρήση των όρων μητρική-θυγατρική επιχείρηση είναι καθαρά τυπική καθώς πρόκειται στην ουσία για κοινοπρακτική συνεργασία αφού δεν υπάρχει ουσιαστική απόκλιση στην πραγματική αξία των ενοποιούμενων επιχειρήσεων κι εξακολουθούν να διατηρούνται τα ίδια στην ουσία δικαιώματα ψήφου επί της ενοποιημένης οντότητας.

Το ΕΓΛΣ αφενός δεν προβλέπει την περίπτωση αγοράς μεμονωμένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού μιας επιχείρησης από μια άλλη επιχείρηση κι αφετέρου αναγνωρίζει ως μέθοδο ενοποίησης την μέθοδο αγοράς. Η λογιστικοποίηση της αγοράς γίνεται στο ιστορικό κόστος των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, όπως αυτά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της εξαγοραζόμενης επιχείρησης, ενώ αν προκύψει υπεραξία αυτή προσδιορίζεται όπως ακριβώς και στα ΔΛΠ με την μόνη διαφορά ότι στα ελληνικά πρότυπα ονομάζεται «διαφορά ενοποίησης».

Η υπεραξία εφόσον είναι θετική εμφανίζεται στην κατηγορία «λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις» του ενοποιημένου ισολογισμού κι αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα εντός μιας πενταετίας είτε εμφανίζεται αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων. Αν η υπεραξία είναι αρνητική καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια και μεταφέρεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα της χρήσεως μερικώς ή ολικώς μόνο:

1. αν αντιστοιχεί, κατά την ημέρα που αποκτήθηκαν οι μετοχές ή τα μερίδια μιας από τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, σε πρόβλεψη δυσμενούς εξέλιξης των μελλοντικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης αυτής ή σε πρόβλεψη μελλοντικών δαπανών της στο μέτρο που η πρόβλεψη αυτή έχει πραγματοποιηθεί, και
2. στο μέτρο που αντιστοιχεί σε πραγματοποιημένο κέρδος.

Αναφορικά με τη μέθοδο της συνένωσης δικαιωμάτων, αυτή δεν προβλέπεται από τον Ν.2190/1920. Παρόλα αυτά, τη λογιστική αντιμετώπιση της μεθόδου αυτής τη χρησιμοποιεί ο Ν.2166/1993 στις περιπτώσεις εξαγορών, απορροφήσεων και μετασηματισμών επιχειρήσεων.

### **Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις – Επενδύσεις σε θυγατρικές επιχειρήσεις**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 27, μια μητρική που εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνει στην ενοποίηση όλες τις θυγατρικές, ξένες και εγχώριες, με εξαίρεση αυτές που αποκτήθηκαν με σκοπό να πωληθούν στο άμεσο μέλλον και αυτές που λειτουργούν κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς, που εμποδίζουν την μεταφορά κεφαλαίων στην μητρική. Αυτές οι



θυγατρικές που εξαιρούνται από την ενοποίηση λογιστικοποιούνται σε πραγματικές αξίες εφόσον είναι εισηγμένες σε Χρηματιστήριο και στο κόστος κτήσης εφόσον δεν είναι εισηγμένες σε Χρηματιστήριο.

Μια θυγατρική επιχείρηση δεν εξαιρείται από την ενοποίηση λόγω των διαφορετικών της δραστηριοτήτων σε σχέση με τις δραστηριότητες των άλλων επιχειρήσεων οι οποίες ενοποιούνται. Αντίθετα, το ΕΓΛΣ προβλέπει πως όταν κάποια από τις επιχειρήσεις που υπόκεινται σε ενοποίηση έχει δραστηριότητες τόσο διαφορετικές ώστε η ενσωμάτωσή της στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις διαστρεβλώνει την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης, καθώς και των αποτελεσμάτων χρήσης του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, τότε οι επιχειρήσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση. Επιπρόσθετα μια επιχείρηση μπορεί να μην περιληφθεί στην ενοποίηση όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις:

α) Αυστηροί και διαρκείς περιορισμοί θίγουν ουσιαστικά:

αα) την άσκηση από τη μητρική των δικαιωμάτων της πάνω στην περιουσία ή στη διαχείριση της θυγατρικής, ή

αβ) την άσκηση της ενιαίας διεύθυνσης

β) Οι απαραίτητες πληροφορίες για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον παρόντα νόμο δεν είναι δυνατό να συγκεντρωθούν χωρίς δυσανάλογα έξοδα ή αδικαιολόγητες καθυστερήσεις.

γ) Οι μετοχές ή τα μερίδια της προς ενοποίηση επιχείρησης κατέχονται με αποκλειστικό σκοπό τη μεταγενέστερη μεταβίβαση τους.

Όταν οι οικονομικές καταστάσεις που χρησιμοποιούνται στην ενοποίηση καταρτίζονται με διαφορετικές ημερομηνίες κλεισίματος (η μεγαλύτερη χρονική διαφορά μπορεί να είναι 3 μήνες) γίνονται διορθώσεις των επιδράσεων σημαντικών συναλλαγών ή άλλων γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ των ημερομηνιών ισολογισμού των θυγατρικών και των ημερομηνιών των οικονομικών καταστάσεων

στης μητρικής. Αντίστοιχα στο ΕΓΛΣ όταν η χρονική διαφορά υπερβαίνει τους 3 μήνες τότε καταρτίζονται ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.

Η ενοποίηση μητρικής και θυγατρικών στα ΔΛΠ γίνεται ολικά, δηλαδή αθροίζονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, ενώ τα δικαιώματα μειοψηφίας εμφανίζονται χωριστά από τα ίδια κεφάλαια της μητρικής και τις υποχρεώσεις. Οι θυγατρικές απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής είτε με τη μέθοδο του κόστους είτε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Αντίστοιχα στο ΕΓΛΣ οι θυγατρικές εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.

Υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων υφίσταται υπό την προϋπόθεση ότι ο σχετικός όμιλος υπερβαίνει τα όρια των δυο από τα τρία αριθμητικά κριτήρια του άρθρου 92 του Ν. 2190/1920:

Σύνολο ισολογισμού: 3.700.000 ευρώ

Κύκλος εργασιών: 7.400.000 ευρώ

Μέσος όρος προσωπικού: 250 άτομα

Τα όρια αυτά δεν ισχύουν όταν μια από τις υποκείμενες επιχειρήσεις έχει εκδώσει μετοχές που διαπραγματεύονται σε χρηματιστήριο χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

#### Παράδειγμα

Η εταιρεία Α αγόρασε μετρητοίς την 30/6/2002 το 70% των μετοχών της εταιρείας Β καταβάλλοντας το ποσό των 150,000. Η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της Β την ημερομηνία αυτή είχε ως εξής:

	Λογιστική αξία
Πάγια στοιχεία	100,000
Αποθέματα	30,000
Απαιτήσεις	40,000
Διαθέσιμα	15,000
Υποχρεώσεις	<u>(75,000)</u>
<b>Σύνολο</b>	<b>110,000</b>

Η αποτίμηση της πραγματικής αξίας αυτών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων την ημερομηνία αγοράς έδειξε τα εξής:

Ενσώματες ακινητοποιήσεις	170,000
Αποθέματα	42,000
Απαιτήσεις	30,000
Διαθέσιμα	15,000
Υποχρεώσεις	<u>(87,000)</u>
<b>Σύνολο</b>	<b>170,000</b>

Αν τα διαθέσιμα της Α στις 30/6/2002 είναι 1,000,000 και το μετοχικό κεφάλαιο 1,000,000 τότε η εγγραφή καταχώρησης της συναλλαγής από την Α με εμφάνιση της αξίας της συμμετοχής σε πραγματική αξία και υπεραξία αναλύεται ως εξής:

Η επιχείρηση Α αγόρασε το 70% της πραγματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της Β, δηλ. το ποσοστό συμμετοχής της αντιστοιχεί σε

$$170,000 * 70\% = 119,000$$

Το ποσό που πραγματικά κατέβαλε αντιστοιχεί σε 150,000

Η διαφορά ανάμεσα στα δύο συνιστά την υπεραξία 31,000 (εγγραφή 1)

Στην παραπάνω συμμετοχή υπολογίζονται δικαιώματα μειοψηφίας επί της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της Β ως εξής:

$$110,000 * 30\% = 33,000 \text{ (εγγραφή 2)}$$

Ο λογαριασμός συμψηφισμοί προκύπτει από τη διαφορά ανάμεσα στη λογιστική και την πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της Β ως εξής:

$$170,000 - 110,000 = 60,000$$

πολλαπλ/νο επί % συμμετοχής	<u>70%</u>
Συμψηφισμοί	42,000 (εγγραφή 2)

Τα πάγια στοιχεία μετά τη συμμετοχή αποτιμώνται ως εξής:

$$170,000 - 100,000 = 70,000$$

πολλαπλ/νο επί % συμμετοχής	<u>70%</u>
Πάγια στοιχεία	49,000 (εγγραφή 3)

Τα αποθέματα μετά τη συμμετοχή αποτιμώνται ως εξής:

$$42,000 - 30,000 = 12,000$$

πολλαπλ/νο επί % συμμετοχής	<u>70%</u>
Αποθέματα	8,400 (εγγραφή 3)

Οι απαιτήσεις μετά τη συμμετοχή αποτιμώνται ως εξής:

$$30,000 - 40,000 = -10,000$$

πολλαπλ/νο επί % συμμετοχής	<u>70%</u>
Απαιτήσεις	7,000 (εγγραφή 3)

Οι υποχρεώσεις μετά τη συμμετοχή αποτιμώνται ως εξής:

$$87,000 - 75,000 = 12,000$$

πολλαπλ/νο επί % συμμετοχής 70%

Υποχρεώσεις 8,400 (εγγραφή 3)

Διαθέσιμα

1,000,000	150,000 (1)
-----------	-------------

Υπεραξία

(1) 31,000	
------------	--

Συμμετοχές

(1) 119,000	119,000 (2)
-------------	-------------

Δικαιώματα μειοψηφίας

	33,000 (2)
--	------------

Συμψηφισμοί

(2) 42,000	42,000 (3)
------------	------------

Ίδια κεφάλαια

(2) 110,000	
-------------	--

Πάγια

(3) 49,000	
------------	--

Αποθέματα

(3) 8,400	
-----------	--

Απαιτήσεις

	7,000 (3)
--	-----------

Υποχρεώσεις

	8,400 (3)
--	-----------

			Συμψηφισμοί		Ενοποιημένος ισολογισμός	
	A	B	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
Πάγια	-	100,000	49,000		149,000	
Αποθέματα	-	30,000	8,400		38,400	
Απαιτήσεις	-	40,000		7,000	33,000	
Υπεραξία	31,000	-			31,000	
Συμμετοχές	119,000	-		119,000		
Διαθέσιμα	850,000	15,000			865,000	
Μετ.κεφάλ.	1,000,000	110,000	110,000			1,000,000
Δικαιώματα μειοψηφίας				33,000		33,000
Υποχρεώσ.		75,000		8,400		83,400

Ο ενοποιημένος ισολογισμός θα έχει ως εξής:

Υπεραξία	31,000	Μετοχικό κεφάλαιο	1,000,000
Πάγια	149,000	Υποχρεώσεις	83,400
Αποθέματα	38,400	Δικαιώματα μειοψηφίας	33,000
Απαιτήσεις	33,000		
Διαθέσιμα	865,000		
	<hr/>		<hr/>
	1,116,400		1,116,400

## **Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις**

Συγγενής είναι η επιχείρηση στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι θυγατρική ούτε κοινοπραξία. Η επένδυση σε μια συγγενή επιχείρηση απεικονίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης, εκτός αν η επένδυση αποκτάται και κατέχεται αποκλειστικά για τη διάθεσή της στο άμεσο μέλλον, οπότε απεικονίζεται με τη μέθοδο του Κόστους Κτήσης (ΔΛΠ 28).

Σύμφωνα με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης η επένδυση καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσης και η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή ζημιές της εκδότριας μετά την ημερομηνία απόκτησης. Τα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από την εκδότρια μειώνουν την λογιστική αξία της επένδυσης.

Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος του κόστους κτήσης η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης απεικονίζει το κέρδος από την επένδυση μόνο στην έκταση που ο επενδυτής λαμβάνει μερίσματα από καθαρά κέρδη της εκδότριας που προκύπτουν μετά από την ημερομηνία απόκτησης. Μερίσματα που λαμβάνονται επιπλέον τέτοιων κερδών θεωρούνται ανάκτηση της επένδυσης και καταχωρούνται αφαιρετικά του κόστους της επένδυσης.

Βάσει των ελληνικών λογιστικών προτύπων και τους κανόνες αποτίμησης του Ν.2190/1920, οι μετοχές ανωνύμων εταιριών, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις, που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρίας, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής τους.

### Παράδειγμα

Η εταιρεία Α αγόρασε μετρητοίς στις 2/1/2002 το 20% των μετοχών της εταιρείας Β καταβάλλοντας το ποσό των 10,000. Την ημέρα αγοράς η πραγματική αξία της Β ήταν 35,000. Στις 31/12/2002 η Β εμφανίζει:

έσοδα	1,200
μείον έξοδα	<u>700</u>
κέρδος	500
μείον φόρος εισοδήματος	<u>200</u>
καθαρό κέρδος	<u><u>300</u></u>

Η Α στις 2/1/2002 θα χρεώσει τα περιουσιακά της στοιχεία με  $35,000 \cdot 20\% = 7,000$  θα πιστώσει τα χρηματικά της διαθέσιμα με το καταβαλλόμενο ποσό των 10,000 και θα χρεώσει τη διαφορά των 3,000 στο λογαριασμό υπεραξία (εγγραφή 1).

Αντίστοιχα θα καταχωρήσει στα βιβλία της και τη συμμετοχή που αποκτά στα καθαρά κέρδη της Β, δηλαδή θα χρεώσει τα περιουσιακά της στοιχεία με το ποσό των  $300 \cdot 20\% = 60$  και θα πιστώσει ισόποσα τα αποτελέσματα χρήσεως (εγγραφή 2).

Στις 31/12/2002 θα καταχωρήσει την απόσβεση της υπεραξίας. Η υπεραξία αποσβένεται σε 20 έτη κι επομένως θα χρεώσει τα αποτελέσματα χρήσεως με  $3000 \cdot 5\% = 150$  πιστώνοντας ισόποσα τον λογαριασμό αποσβεσθείσα υπεραξία (εγγραφή 3).

Έστω τώρα ότι η Β δίνει μέρισμα 200. Στην περίπτωση αυτή η Α θα χρεώσει τα χρηματικά διαθέσιμα με το ποσό των  $200 \cdot 20\% = 40$  πιστώνοντας ισόποσα τα περιουσιακά στοιχεία (εγγραφή 4).

Επιπρόσθετα, αν υποθέσουμε ότι η Β αντί για κέρδος πραγματοποίησε ζημιά ίση με 100 τότε η Α στα βιβλία της θα χρεώσει τα αποτελέσματα χρήσεως με το ποσό των  $100 \cdot 20\% = 20$  και θα πιστώσει αντίστοιχα τα περιουσιακά στοιχεία (εγγραφή 5).

Περιουσιακά στοιχεία		Υπεραξία	
(1) 7,000	40 (4)	(1) 3,000	
(2) 60	20 (5)		



Χρηματικά Διαθέσιμα		Αποτελέσματα Χρήσεως	
(4) 40	10,000 (1)	(3) 150	60 (2)
		(5) 20	
Αποσβεσθείσα Υπεραξία			
	150 (3)		

### Συμπέρασμα

Στον τομέα των εξαγορών-συγχωνεύσεων και της αντιμετώπισης της υπεραξίας εντοπίζονται σημαντικές διαφορές. Κατ' αρχήν τα ΔΛΠ διακρίνουν μεταξύ της μεθόδου της αγοράς και της συνένωσης δικαιωμάτων. Σε ότι αφορά την πρώτη η αποτίμηση της καθαρής θέσης των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων γίνεται στην τρέχουσα τιμή τους. Επομένως, σε κάθε περίπτωση προκύπτει υπεραξία (πιστωτική ή χρεωστική). Αντίθετα, από τη μέθοδο συνένωσης δικαιωμάτων δεν προκύπτει υπεραξία.

Επιπλέον, τα ΔΛΠ θέτουν και τους κανόνες απόσβεσης της προκύπτουσας υπεραξίας: η μεν χρεωστική - έξοδο αποσβένεται σε περισσότερα χρόνια (όχι περισσότερα από 20) και πρέπει να επανεκτιμάται κάθε χρόνο, η δε πιστωτική - έσοδο, η οποία σχηματίζεται λόγω αγοράς των μετοχών / εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής σε ευκαιριακή τιμή μικρότερη των ιδίων κεφαλαίων της, καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως όχι κατά το χρόνο της άνω αγοράς αλλά κατά το χρόνο πώλησης των εν λόγω μετοχών/εταιρικών μεριδίων σε εκτός ομίλου τρίτους. Εάν η δημιουργία πιστωτικής διαφοράς ενοποίησης σχετίζεται με αναμονή μελλοντικών δυσμενών αποτελεσμάτων της θυγατρικής ή μελλοντικών δαπανών για τις οποίες η τελευταία δεν έχει σχηματίσει πρόβλεψη, τότε σχηματίζεται πρόβλεψη (ισόποση με το μειωμένο τίμημα αγοράς των μετοχών ή εταιρικών μεριδίων της θυγατρικής) και όταν θα πραγματοποιηθούν οι ζημιές της θυγατρικής θα καταχωρηθεί η πιστωτική

διαφορά στα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσεως της μητρικής. Μια άλλη περίπτωση εμφάνισης πιστωτικής διαφοράς είναι όταν η θυγατρική κατά το χρόνο της πρώτης ενοποίησης δεν έχει σχηματίσει προβλέψεις λόγω υποτίμησης στοιχείων ενεργητικού ή υπερτίμησης στοιχείων παθητικού και γι' αυτό τα ίδια κεφάλαια εμφανίζονται μεγαλύτερα της αξίας κτήσεως της συμμετοχής. Σε αυτή την περίπτωση η πιστωτική διαφορά ενοποίησης η οποία αντικρίζει τη μη σχηματισθείσα πρόβλεψη από τη θυγατρική λόγω υποτίμησης στοιχείου ενεργητικού ή υπερτίμησης στοιχείου του παθητικού χρησιμοποιείται για το σχηματισμό κατά την ενοποίηση ανάλογης πρόβλεψης. Όταν στο μέλλον συμβούν τα γεγονότα για τα οποία σχηματίστηκε η άνω πρόβλεψη τότε μεταφέρεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα της θυγατρικής επιχείρησης ανάλογο ποσό της πρόβλεψης αυτής.

Κατά το ΕΓΛΣ οι διαφορές ενοποίησης που προκύπτουν από τον αρχικό συμψηφισμό καταχωρούνται, κατά το δυνατό απ' ευθείας στα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού, στα οποία η τρέχουσα αξία είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από τη λογιστική τους αξία (άρθρο 103, παρ. 2, τρίτο εδάφιο, Ν. 2190/1920)

Ο Ν. 2190/1920 (άρθρο 103, παρ. 3α) αναφέρει ότι εάν από τον αρχικό συμψηφισμό προκύπτει χρεωστική διαφορά ενοποίησης η οποία δεν μπορεί να κατανεμηθεί στα περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής τότε εμφανίζεται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης του ενεργητικού και αποσβένεται (δηλαδή επιβαρύνει τα αποτελέσματα ενοποίησης της χρήσεως) είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, αλλά όχι πέραν της πενταετίας.

Ο Ν. 2190/1920 αναφέρει στο τέλος της παρ. 3α του άρθρου 103 ότι στην περίπτωση που οι διαφορές που προκύπτουν από τον αρχικό συμψηφισμό δεν μπορούν να αναπροσαρμόσουν τα περιουσιακά στοιχεία της ενοποιούμενης θυγατρικής, τότε η χρεωστική διαφορά ενοποίησης μπορεί να εμφανισθεί, εκτός από το ενεργητικό ως έξοδο πολυετούς αποσβέσεως, και στο παθητικό ως μειωτικό στοιχείο των ενοποιούμενων αποθεματικών.