

**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**  
**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ**  
**“ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ-ΟΛΙΚΗ ΠΟΙΟΤΗΤΑ”**

**“Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Ελληνική Πραγματικότητα”**

**Ομοιότητες και Διαφορές**

**Επιμέλεια**

**Σπυρίδων Χρήστου Δήμας**

**Πτυχιούχος Δημόσιας Διοίκησης**

**Παντείου Πανεπιστημίου**

**Επιβλέπων καθηγητής:κ. Ι. Πάγγειος**

**Πειραιάς 2005**

## **ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ**

Αφιερώνεται, εξαιρετικά στους γονείς μου που με στήριξαν με κάθε τρόπο καθ' όλη τη διάρκεια της σταδιοδρομίας μου, καθώς και στον επιβλέποντα καθηγητή αυτής εδώ της προσπάθειας κύριο Ιωάννη Πάγγειο.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....</b>	<b>6</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....</b>	<b>7</b>
1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ .....	7
2. ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ .....	9
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ.....</b>	<b>16</b>
3. ΥΠΑΡΧΟΥΣΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΙΝ ΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ .....	16
4. ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ .....	16
5. ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ .....	17
6. ΓΕΝΙΚΑ ΚΑΙ ΚΛΑΔΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ.....	20
7. ΕΠΙΤΕΥΞΗ ΤΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΜΕΣΩ ΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ.....	21
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.....</b>	<b>24</b>
8. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ....	24
9. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.....	25
10. ΚΥΡΙΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.....	29
11. ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.....	30
12. ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΕΙΣ Ε.Σ.Υ.Λ. ΚΑΙ Ε.Γ.Λ.Σ. ....	33
13. ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΕΩΣ ΤΟΥ Σ.Λ. (ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ) ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ....	34
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΓΝΩΡΙΜΙΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.....</b>	<b>38</b>
14. ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ....	38
15. ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ Ε.Δ.Λ.Π. (I.A.S.C.).....	40
16. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ Ε.Δ.Λ.Π. (I.A.S.C.) .....	40
17. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.....	41
18. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΗ ΓΛΩΣΣΑ .....	41

19. ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	43
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.....</b>	<b>45</b>
20. ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ Δ.Λ.Π. ΣΕ ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ.....	45
21. ΟΙ ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ.....	47
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΟΙ ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ (Ε.Λ.Π.) .....</b>	<b>51</b>
22. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ.....	51
23. ΣΥΝΤΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΑΥΤΕΣ.....	51
24. ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ.....	54
25. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ GAAP.....	57
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Δ.Λ.Π. 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....</b>	<b>63</b>
26. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ.....	63
27. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ .....	64
28. ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	65
29. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗ ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ .	66
30. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ .....	69
31. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ .....	71
32. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ.....	72
33. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ .....	74
34. ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	75
35. ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 1 ΜΕ ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	75
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: Δ.Λ.Π. 2: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....</b>	<b>79</b>
36. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ.....	79
37. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ .....	80

38. ΈΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ .....	80
39. ΤΟ ΚΟΣΤΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	81
40. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	83
41. ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 2 ΜΕ ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	83
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: Δ.Λ.Π. 7: ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ .....</b>	<b>89</b>
42. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ.....	89
43. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ .....	89
44. ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ – ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΚΙΝΗΣΕΩΝ .....	90
45. ΟΜΑΔΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ Κ.Τ.Ρ. ....	92
46. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ Κ.Τ.Ρ. ΜΕ ΤΗΝ ΑΜΕΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟ	95
47. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗΣ Κ.Τ.Ρ. ....	97
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: Δ.Λ.Π. 12: ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ .....</b>	<b>102</b>
48. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ.....	102
49. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ .....	102
50. ΈΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ.....	104
51. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ (Φ.Κ.) ΑΠΟ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ (Λ.Κ.) .....	105
52. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ ΤΟΣΟ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΌΣΟ ΚΑΙ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π. ....	106
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11: Δ.Λ.Π. 16: ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....</b>	<b>113</b>
53. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ.....	113
54. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ .....	114
55. ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΟΡΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ .....	115
56. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	116
57. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ .....	122
58. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΑΠΟ Ε.Λ.Π. ΣΕ Δ.Λ.Π. ....	124

59. Δ.Λ.Π. 16 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ .....	134
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12: Δ.Λ.Π. 17: ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ .....</b>	<b>136</b>
60. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ.....	136
61. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ .....	138
62. ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΟΡΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ .....	139
63. ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΜΕΝΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	142
64. ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π. 17.....	143
65. ΚΡΙΤΙΚΗ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΟΥ LEASING .....	145
66. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΤΟΣΟ ΑΠΟ ΤΟ Δ.Λ.Π. 17 ΟΣΟ ΚΑΙ ΑΠΟ ΤΟ Ε.Λ.Π. ....	146
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13: Δ.Λ.Π. 27: ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ .....</b>	<b>151</b>
67. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ.....	151
68. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ .....	151
69. ΟΡΙΣΜΟΙ ΟΡΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΣΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ .....	152
70. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ .....	152
71. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ .....	153
72. ΚΥΡΙΑ ΣΗΜΕΙΑ ΥΠΑΡΞΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΜΕΤΑΞΥ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ Ε.Λ.Π. ....	154
73. ΚΥΡΙΑ ΣΗΜΕΙΑ ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗΣ ΜΕΤΑΞΥ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ Ε.Λ.Π. ....	155
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14: ΣΧΕΔΙΟ ΔΡΑΣΗΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΑ Δ.Λ.Π. ....</b>	<b>160</b>
74. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ.....	160
75. ΑΡΧΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΔΡΑΣΗΣ .....	161
76. ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΔΡΑΣΗΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ.....	166
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15: Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ .....</b>	<b>169</b>
77. Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ .....	169

78. Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ .....	170
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΤΑ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ.....</b>	<b>173</b>
79. Η ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	173
80. ΤΑ ΔΕΚΑ ΠΙΟ ΣΥΝΗΘΙΣΜΕΝΑ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ....	175
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 17: ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....</b>	<b>188</b>
81. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΚΠΟΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΜΕΛΕΤΗΣ .....	188
82. ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΑ ΘΕΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΜΕΛΕΤΗ .....	189
<b>ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ .....</b>	<b>199</b>
<b>ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>200</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....</b>	<b>201</b>

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Είναι κοινά αποδεκτό ότι τα Δ.Λ.Π. θα αποτελέσουν από εδώ και πέρα αναπόσπαστο κομμάτι της καθημερινής λειτουργίας κάθε ελληνικής επιχείρησης αυξάνοντας σημαντικά το φόρτο εργασίας και τις ευθύνες των στελεχών του λογιστηρίου της κάθε εταιρείας. Αυτό αποτέλεσε και το έναυσμα για το συντάκτη αυτής εδώ της μελέτης, ώστε να προσπαθήσει να διασαφηνίσει τα σημεία που χωρίζουν και που ενώνουν τη νέα αυτή πραγματικότητα με το μέχρι σήμερα ισχύον καθεστώς. Στα πρώτα κεφάλαια ξεκαθαρίζονται ορισμένες θεμελιώδεις έννοιες που αφορούν τη λογιστική επιστήμη και γίνεται ξεκάθαρο με ποιο τρόπο και με ποιο νομικό καθεστώς συνέτασσαν μέχρι σήμερα τις οικονομικές τους καταστάσεις οι ελληνικές επιχειρήσεις. Στη συνέχεια αναφέρονται όλα τα διαδικαστικά θέματα που έχουν να κάνουν με την έκδοση των Δ.Λ.Π. και ακολουθεί η παρουσίασή τους. Έπειτα, αφιερώνεται ιδιαίτερο κεφάλαιο στη λεπτομερή παρουσίαση των διαφορών μεταξύ Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π. και ακολουθεί ανάλυση για τα σημαντικότερα από αυτά, και τα οποία είναι βέβαιο ότι θα επηρεάσουν την οικονομική ζωή και την περαιτέρω πορεία των ελληνικών επιχειρήσεων. Ακολουθεί ένα προτεινόμενο σχέδιο δράσης για την ήπια μετάβαση των ελληνικών επιχειρήσεων από την υπάρχουσα κατάσταση στα Δ.Λ.Π. και παρατίθεται το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει την καθιέρωση των Δ.Λ.Π. Τέλος, γίνεται αναφορά στη μέχρι σήμερα εφαρμογή τους στις ελληνικές επιχειρήσεις και παρουσιάζονται τα συνηθέστερα σφάλματα που προκύπτουν από αυτή την εφαρμογή.

Σε αυτό εδώ το σημείο θα πρέπει να τονιστεί ότι όποιες ατέλειες και παραλείψεις σε αυτήν εδώ την προσπάθεια βαρύνουν αποκλειστικά και μόνο το γράφοντα.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

### **1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ**

Η λογιστική έχει σαν σκοπό να υπηρετήσει την επιχείρηση και τις εντός και εκτός αυτής ομάδες ενδιαφερομένων (stakeholders), αλλά και το κοινωνικό σύνολο γενικότερα. Είναι μία εφαρμοσμένη επιστημονική τεχνική που λειτουργεί μέσα σε ένα συγκεκριμένο, αλλά διαρκώς εξελισσόμενο, περιβάλλον και υποχρεούται να δέχεται και να ανταποκρίνεται στους περιορισμούς που θέτει σ' αυτήν το περιβάλλον αυτό, λόγω του ότι δεν μπορεί να τους μεταβάλλει. Οι περιορισμοί αυτοί είναι γνωστοί ως παραδοχές και είναι τα «δεδομένα» που γίνονται α priori αποδεκτά, ώστε να είναι εφικτή η εξαγωγή συμπερασμάτων στο γνωστικό πεδίο της λογιστικής. Δηλαδή, οι παραδοχές αυτές αποτελούν το θεμέλιο λίθο πάνω στον οποίο στηρίζεται το οικοδόμημα της λογιστικής γι' αυτό και λέγονται θεμελιώδεις παραδοχές. Παρόλο, που υπάρχει τάση σύγχυσης των παραδοχών με τις λογιστικές αρχές οι περισσότεροι δέχονται ότι οι θεμελιώδεις παραδοχές είναι οι εξής τέσσερις: α) της επιχειρηματικής οντότητας, β) της νομισματικής μονάδας μέτρησης, γ) της συνέχισης της δραστηριότητας της επιχείρησης, δ) της περιοδικότητας. Οι παραδοχές αυτές εξετάζονται ευθύς αμέσως.

#### **A) ΠΑΡΑΔΟΧΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ (SEPARATE ENTITY ASSUMPTION)**

Σύμφωνα, με αυτή κάθε οικονομική μονάδα θεωρείται σαν ιδιαίτερη οντότητα λογιστικού λογισμού, εφόσον οι συναλλαγές που διεξάγει πρέπει να παρακολουθούνται λογιστικά, να ομαδοποιούνται και να παρουσιάζονται μέσω των οικονομικών καταστάσεων. Δηλαδή, η επιχείρηση αποτελεί μία οντότητα λογιστικού λογισμού ανεξάρτητη από την οντότητα του ιδιοκτήτη της, ο οποίος δύναται να έχει περισσότερες επιχειρήσεις και συνεπώς να διαθέτει παράλληλα, όσες και οι επιχειρήσεις του, λογιστικές οντότητες. Κάθε επιχειρηματική λογιστική οντότητα έχει τη δική της περιουσία, τους δικούς της χρηματοδότες και διεξάγει τις δικές της συναλλαγές.

**B) ΠΑΡΑΔΟΧΗ ΤΗΣ ΝΟΜΙΣΜΑΤΙΚΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΜΕΤΡΗΣΗΣ (THE UNIT OF MEASURE ASSUMPTION)**

Είναι κοινά αποδεκτό ότι το χρήμα (νομισματική μονάδα) αποτελεί την καλύτερη μονάδα μέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και των κεφαλαίων της επιχείρησης, καθώς και των μεταβολών τους και γενικά όλων των επιχειρηματικών συναλλαγών. Η χρησιμοποίηση του χρήματος ως μονάδας μέτρησης σε όλο το φάσμα της λογιστικής διαδικασίας από την καταχώρηση της συναλλαγής μέχρι την παρουσίασή της στις οικονομικές καταστάσεις, δικαιολογείται από τις λειτουργίες του χρήματος που στη σύγχρονη οικονομία είναι κυρίως οι εξής:

- Αποτελεί κοινό παρονομαστή μέτρησης της αξίας ανόμοιων οικονομικών αγαθών.
- Αποτελεί κοινώς αποδεκτό μέσο ανταλλαγής των αγαθών και μέσο μέτρησης της οικονομικής δραστηριότητας
- Αποτελεί το μέσο εξόφλησης των υποχρεώσεων, που εκφράζονται κατά κανόνα σε νομισματικές μονάδες.

Συνέπεια αυτής της παραδοχής είναι ότι στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται μόνο οι επιχειρηματικές δραστηριότητες που εκφράζονται σε χρήμα.

**Γ) ΠΑΡΑΔΟΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΣΗΣ ΤΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ (GOING CONCERN ASSUMPTION)**

Σύμφωνα, με την παραδοχή αυτή οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται κανονικά με βάση την υπόθεση ότι η εταιρεία θα συνεχίσει να δραστηριοποιείται επιχειρηματικά και ότι δεν αναμένεται ρευστοποίηση της επιχείρησης στο άμεσο μέλλον. Στη διεθνή ορολογία είναι καθιερωμένος ο όρος going concern (συνεχιζόμενη δραστηριότητα) που σημαίνει ότι οι λογιστικές αρχές, οι παραδεγμένοι και νομοθετημένοι κανόνες αποτιμήσεως και οι λογιστικές μέθοδοι εφαρμόζονται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων υπό τη βασική προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Η επιχείρηση, δηλαδή, θα πρέπει να μην

προτίθεται, ούτε να βρίσκεται στην ανάγκη, να προβεί σε ρευστοποίηση των περιουσιακών της στοιχείων ή σε σημαντική περιστολή των εργασιών της.

#### **Δ) ΠΑΡΑΔΟΧΗ ΤΗΣ ΠΕΡΙΟΔΙΚΟΤΗΤΑΣ (TIME PERIOD ASSUMPTION)**

Επειδή, η ζωή της επιχείρησης διαρκεί συνήθως πολλά χρόνια που αριθμούνται σε δεκαετίες και, όχι σπάνια, σε αιώνες αποτελεί αδήριτη ανάγκη, τόσο για την ίδια όσο και γι' αυτούς που ενδιαφέρονται για αυτή, αλλά βρίσκονται έξω από αυτή να προσδιορίζεται περιοδικά η πορεία των εργασιών της στη διάρκεια της ζωής της και μάλιστα σε τακτά χρονικά διαστήματα, τα οποία μπορεί να είναι το έτος, το εξάμηνο, το τρίμηνο, ο μήνας κ.λπ. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται για την πληροφόρηση των ενδιαφερομένων που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση καταλαμβάνουν κατά κανόνα ετήσια χρονική περίοδο, που καλείται χρήση. Σημειώνεται ότι η διάρκεια της χρήσης είναι ανεξάρτητη από τον κύκλο εκμετάλλευσης της επιχείρησης. Λογιστική χρήση καλείται η μεταξύ δύο διαδοχικών ισολογισμών διαχειριστική περίοδος.

## **2. ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ**

### **Α) ΈΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ**

Είναι γνωστό ότι η λογιστική συσσωρεύει, αναλύει, προσδιορίζει ποσοτικά, ταξινομεί και συνοψίζει τα λογιστικά γεγονότα, των οποίων συνοπτικά πληροφοριακά στοιχεία αποκαλύπτει στους ενδιαφερόμενους με τις οικονομικές καταστάσεις. Η διαδικασία αυτή πρέπει να διεξάγεται σύμφωνα με τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Δηλαδή, οι λογιστικές αρχές είναι οι δρόμοι που πρέπει να ακολουθηθούν και οι τεχνικές που πρέπει να εφαρμοστούν για να επιτευχθούν οι βασικοί αντικειμενικοί στόχοι της λογιστικής μέσα στα πλαίσια των θεμελιωδών παραδοχών. Γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές είναι ένας τεχνικός όρος της λογιστικής, που περικλείει τις συνήθειες, τους κανόνες και τις διαδικασίες, που είναι παραδεγμένες από τη λογιστική πρακτική σε ορισμένο χρόνο. Οι γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές έχουν αναπτυχθεί με βάση την πείρα, την κρίση, τη συνήθεια, τη χρήση και, σε μία σημαντική έκταση, την

πρακτική ανάγκη. Είναι συνεχώς εξελισσόμενες, αφού επηρεάζονται από τη λογιστική πρακτική, από τις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, από τους νομικούς κανόνες, από τις γνώμες και ενέργειες των μετόχων, πιστωτών, εργατικών ενώσεων, των διοικήσεων των επιχειρήσεων, καθώς και από την πείρα των λογιστών. Έτσι, στη διαδρομή του χρόνου, μερικές λογιστικές αρχές έχασαν την υποστήριξη του λογιστικού επαγγέλματος και εγκαταλείφθηκαν, ενώ άλλες επιβλήθηκαν και εντάχθηκαν στην κατηγορία των γενικά παραδεγμένων λογιστικών αρχών. Οι κυριότερες γενικές λογιστικές αρχές αναπτύσσονται ευθύς αμέσως.

### **B) Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ (HISTORICAL COST PRINCIPLE)**

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι λογιστικές εγγραφές απεικόνισης της απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, της πραγματοποίησης εσόδων και εξόδων, της δημιουργίας υποχρεώσεων και στοιχείων καθαρής θέσης καταχωρούνται στα βιβλία στο κόστος κτήσης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι αξίες διατηρούνται καθ' όλη τη διάρκεια της λογιστικής διαδικασίας και εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο κόστος κτήσης αυτών. Η αρχή του ιστορικού κόστους δέχεται ότι η τιμή της συναλλαγής που πραγματοποιείται σε μία αμοτεροβαρή σύμβαση αποτελεί τη βάση για τις λογιστικές καταχωρήσεις και παρουσιάσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι λόγοι που συνηγορούν στην παραδοχή του ιστορικού κόστους ως βάσης των λογιστικών καταχωρήσεων και παρουσιάσεων είναι κυρίως ότι:

- Το κόστος κτήσης προσδιορίζεται αντικειμενικά στην αγορά βάσει της προσφοράς και της ζήτησης, δηλαδή προσδιορίζεται από λογικούς αγοραστές και πωλητές σε εκτέλεση αμοτεροβαρών συμβάσεων. Δεν είναι αποκύημα της φαντασίας των λογιστών.
- Το κόστος κτήσης μπορεί εύκολα να επαληθευθεί από τους λογιστές και ελεγκτές
- Το κόστος κτήσης απεικονίζει την αξία του αποκτώμενου στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησής του.
- Το κόστος κτήσης είναι εύκολο να προσδιοριστεί, είναι συντηρητικό και έχει άμεση σχέση με την παροχή της πραγματοποίησης των εσόδων.

### Γ) Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (THE REVENUE REALIZATION PRINCIPLE)

Η συγκεκριμένη αρχή καθορίζει: α) τι είναι έσοδο, β) πώς πρέπει να μετριέται το έσοδο και γ) το χρόνο που το έσοδο πραγματοποιείται.

#### - ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΣΟΔΟΥ

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. «έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και τυχόν επιχορηγήσεις και άλλα παρόμοια φύσης κονδύλια που καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα για την υποβοήθηση επίτευξης των σκοπών της». Για να περιγραφούν τα έσοδα χρησιμοποιούνται διάφοροι όροι, όπως π.χ. πωλήσεις, προμήθειες, τόκοι κ.λπ.

#### - ΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΟΔΟΥ

Το έσοδο ισούται με την καθαρή ταμιακή ανταλλακτική αξία του προϊόντος, υπηρεσίας ή άλλου στοιχείου που μεταβιβάστηκε. Η αξία αυτή προσδιορίζεται αντικειμενικά σε μία αμφοτεροβαρή ανταλλακτική σύμβαση (Carm's length transaction), λόγω των αντιτιθέμενων συμφερόντων αγοραστή και πωλητή.

#### - ΧΡΟΝΟΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΕΣΟΔΟΥ

Στις συναλλαγές μιας επιχείρησης σημειώνονται συνήθως τα εξής τρία στάδια:

1<sup>ο</sup> στάδιο: σύναψη σύμβασης (προφορικά ή γραπτά)

2<sup>ο</sup> στάδιο: μεταβίβαση της κυριότητας του αγαθού, οπότε γεννάται η απαίτηση του μεταβιβάζοντος

3<sup>ο</sup> στάδιο: είσπραξη ή εξόφληση της αξίας του αγαθού

Γίνεται, γενικά αποδεκτό ότι τα έσοδα πραγματοποιούνται κατά το 2<sup>ο</sup> στάδιο, οπότε η κυριότητα των στοιχείων που πωλούνται μεταβιβάζεται από τον πωλητή στον αγοραστή και γεννάται η απαίτηση του πωλητή για καταβολή του τιμήματος της πώλησης. Συνοψίζοντας, καταλήγει κανείς στο συμπέρασμα ότι: τα έσοδα από πωλήσεις αγαθών πρέπει να αναγνωρίζονται στη χρήση που μεταβιβάζεται η κυριότητα των πωλούμενων στον αγοραστή, δηλαδή όταν παραδίνονται σε αυτόν, έσοδα από την παροχή υπηρεσιών πρέπει να

αναγνωρίζονται στη χρήση που προσφέρονται οι υπηρεσίες και έσοδα από χρήση στοιχείων αναγνωρίζονται στην περίοδο που τα στοιχεία είναι διαθέσιμα στους άλλους για χρήση (π.χ. ενοίκια, τόκοι, royalties).

#### **Δ) Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΣΥΣΧΕΤΙΣΜΟΥ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ (THE MATCHING PRINCIPLE)**

Λόγω, του ότι η πραγματοποίηση των εσόδων συνεπάγεται την πραγματοποίηση εξόδων, επιβάλλεται ο προσδιορισμός αυτών και η αντιπαράθεσή τους με τα αντίστοιχα έσοδα. Το ζευγάρισμα εσόδων – εξόδων αποτελεί μία σημαντική λογιστική αρχή που πρέπει να γίνεται με ιδιαίτερη προσοχή, αφού από αυτή τη σωστή αντιπαράθεση εξαρτάται η ορθότητα του αποτελέσματος της περιόδου. Η αρχή αυτή προϋποθέτει την παραδοχή ότι τα έξοδα καταχωρούνται και παρουσιάζονται κατά την πραγματοποίησή τους σε αντίθεση με την παραδοχή της λογιστικής της ταμιακής βάσης. Η υπό συζήτηση αρχή στηρίζεται στην εκδοχή ότι μεταξύ εσόδων – εξόδων υπάρχει σχέση αιτίου – αποτελέσματος.

#### **Ε) Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑΣ (THE OBJECTIVE PRINCIPLE)**

Η αρχή αυτή ορίζει ότι οι λογιστικές καταχωρήσεις και παρουσιάσεις πρέπει να είναι βασισμένες σε γεγονότα που είναι αντικειμενικά προσδιορισμένα και μπορούν εύκολα να επαληθευθούν. Ειδικότερα, τα γεγονότα είναι αντικειμενικά προσδιορισμένα, όταν βασίζονται σε συναλλαγές της επιχείρησης σε εκτέλεση αμφοτεροβαρών συμβάσεων. Επίσης, τα γεγονότα πρέπει να είναι εύκολα επαληθεύσιμα. Αυτό υπαγορεύει την ανάγκη κάθε λογιστική πράξη να στηρίζεται, στη μεγαλύτερη δυνατή έκταση, σε δικαιολογητικά που εκδίδονται από άλλες επιχειρήσεις.

#### **Ζ) Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΠΕΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ (THE CONSISTENCY PRINCIPLE)**

Για να υπάρχει συγκρισιμότητα των λογιστικών μεγεθών και των αποτελεσμάτων των χρήσεων, επιβάλλεται οι λογιστικές αρχές και μέθοδοι να μη μεταβάλλονται στη διαδοχή των χρήσεων. Έτσι, η αρχή της «συνέπειας» σημαίνει ειδικότερα ότι:

- Οι μέθοδοι διάρθρωσης των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων, οι κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων και γενικά οι μέθοδοι σύνταξης των καταστάσεων αυτών παραμένουν οι ίδιες για κάθε λογαριασμό από χρήση σε χρήση.
- Τα κονδύλια κάθε ισολογισμού προκύπτουν από τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης χρήσης ή της απογραφής ενάρξεως αυξημένα ή μειωμένα με τις μεταβολές της χρήσης.

#### **Η) Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΠΛΗΡΟΥΣ ΑΠΟΚΑΛΥΨΕΩΣ (THE FULL DISCLOSURE PRINCIPLE)**

Η αρχή της πλήρους αποκαλύψεως απαιτεί την παρουσίαση, πέρα από τα πληροφοριακά στοιχεία που παρουσιάζονται στο σώμα των οικονομικών καταστάσεων, και πρόσθετων πληροφοριών οι οποίες παρέχονται με σημειώσεις στις καταστάσεις, με προσαρτήματα, με αλληλοσυσχετιζόμενα κονδύλια και παρενθετικές επεξηγήσεις. Εναπόκειται στην κρίση των λογιστών ο τρόπος με τον οποίο κάθε σημαντικό γεγονός πρέπει να παρουσιάζεται, ώστε να εφαρμόζεται με την αρχή της πλήρους αποκαλύψεως. Η σχολιαζόμενη αρχή επιβάλλεται στη χώρα μας με τις διατάξεις του νόμου 2190/1920 περί προσαρτήματος ισολογισμού και αποτελέσματος χρήσεως.

#### **Θ) Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΕΞΑΙΡΕΣΗΣ (THE EXCEPTION (OR MODIFYING) PRINCIPLE)**

Οι λογιστικές αρχές δεν είναι φυσικοί νόμοι, αλλά ανθρώπινα κατασκευάσματα που υπόκεινται σε αλλαγές, όταν μεταβάλλεται το περιβάλλον μέσα στο οποίο χρησιμοποιούνται ή όταν μεταβάλλονται οι ανάγκες εκείνων που χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις. Είναι, συνεπώς, επόμενο, κάτω από ειδικές συνθήκες, να επιτρέπεται κάποια απόκλιση ή εξαίρεση από τις βασικές λογιστικές αρχές. Τέτοιες εξαιρέσεις, με ευρύτατη αναγνώριση είναι οι ακόλουθες:

#### **Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΓΕΓΟΝΟΤΩΝ (THE MATERIALITY PRINCIPLE)**

Όλες οι συναλλαγές και όλα τα λογιστικά γεγονότα πρέπει να αντιμετωπίζονται με βάση τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Παρόλα

αυτά, επιτρέπεται παρέκκλιση από τις αρχές αυτές προκειμένου για λογιστικά γεγονότα που αφορούν ασήμαντα ποσά, τα οποία δεν επηρεάζουν την περιουσιακή κατάσταση και τα αποτελέσματα της επιχείρησης και γενικά δεν είναι σημαντικά για να επηρεάσουν τη λήψη αποφάσεων. Αξίζει να σημειωθεί, ότι η αρχή του ουσιώδους των λογιστικών γεγονότων δεν επιτρέπει την παράλειψη καταχώρησης και αποκάλυψης του επουσιώδους λογιστικού γεγονότος, αλλά απλώς επιτρέπει τη διαφορετική αντιμετώπισή του κατά παρέκκλιση από τις γενικές αρχές και μεθόδους της λογιστικής.

#### - Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΤΗΡΗΤΙΚΟΤΗΤΑΣ (THE CONSERVATISM PRINCIPLE)

Η έννοια της αρχής της συντηρητικότητας ή σύνεσης είναι ότι όσες φορές υπάρχει δυνατότητα περισσότερων διαζευκτικών λογιστικών αντιμετώπισεων πρέπει να επιλέγεται η αντιμετώπιση εκείνη που έχει τη μικρότερη ευνοϊκή επίδραση στην καθαρή περιουσία των μετόχων, δηλαδή εκείνη που εκτιμά λιγότερο το ενεργητικό ή το εισόδημα.

#### - Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΙΔΙΟΡΡΥΘΜΙΑΣ ΤΟΥ ΚΛΑΔΟΥ (THE INDUSTRY PECULIARITIES PRINCIPLE)

Ορισμένοι κλάδοι εταιρειών παρουσιάζουν σημαντικές ιδιαιτερότητες σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις άλλων κλάδων της οικονομίας, σε βαθμό που η πλήρης εφαρμογή σε αυτές των γενικά παραδεγμένων λογιστικών αρχών να μην οδηγεί στην ακριβοδίκαια παρουσίαση της περιουσίας και των αποτελεσμάτων τους. Η αρχή της ιδιορρυθμίας του κλάδου επιτρέπει την παρέκκλιση από τις γενικά παραδεγμένες λογιστικές αρχές και τη λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων θεμάτων σύμφωνα με τις πρακτικές που έχουν επικρατήσει και καθιερωθεί στον κλάδο.



**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 1**

1. Θ.Γρηγοράκος:Πρακτικό Βοήθημα Εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2004.
2. Ε.Σακέλλης: Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Βρύκους.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ**

### **3. ΥΠΑΡΧΟΥΣΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΙΝ ΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ**

Είναι σε όλους γνωστό ότι το έργο του λογιστή είναι πολυδιάστατο και το λογιστικό επάγγελμα από τα πιο υπεύθυνα, πολύμοχθα, αγχώδη και συνεπώς ψυχοφθόρα. Ειδικά, στη χώρα μας που η ραχοκοκαλιά της οικονομίας της αποτελείται από μικρομεσαίες επιχειρήσεις ο λογιστής από ανέκαθεν δεν ήταν μόνο ο οικονομολόγος, αλλά ταυτόχρονα ο νομικός και φοροτεχνικός σύμβουλος της επιχείρησης, δηλαδή το στέλεχος που σε καθημερινή βάση έπρεπε να αντιμετωπίζει, εκτός από τα λογιστικά – μηχανογραφικά και χρηματοδοτικά θέματα και όλα τα θέματα της πολυδαίδαλης φορολογικής, εργατικής ασφαλιστικής και εμπορικής νομοθεσίας. Έτσι, στην εποχή πριν από την καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ., με το οποίο εισήχθη και επίσημα η λογιστική τυποποίηση στη χώρα μας υπήρχαν άπειρες λογιστικές διάλεκτοι, χωρίς να υπήρχε ενιαία λογιστική γλώσσα η ανάγκη ύπαρξης της οποίας αναγνωριζόταν από τότε. Δηλαδή, παρατηρούνταν φαινόμενα όπου διάβαζε κανείς ισολογισμούς επιχειρήσεων που ανήκαν στον ίδιο κλάδο και δεν μπορούσε να τις συγκρίνει, λόγω του διαφορετικού τρόπου κατάρτισης των ισολογισμών τους που αυτοί περιείχαν. Αυτό οφειλόταν στο διαφορετικό τρόπο σκέψης των λογιστών που κατήρτιζαν τους ισολογισμούς, που λόγω απουσίας ενιαίου και θεσμοθετημένου πλαισίου ενεργούσαν αυτοβούλως.

### **4. ΈΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ**

Σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή πληροφοριών στους λήπτες επιχειρηματικών αποφάσεων, δηλαδή στους managers και στους επενδυτές. Οι τελευταίοι, όπως είναι ευρύτατα γνωστό, αντλούν τις σχετικές με τις επιχειρήσεις πληροφορίες τους από τις οικονομικές καταστάσεις που οι επιχειρήσεις συντάσσουν και δημοσιοποιούν. Σήμερα, γίνεται γενικά δεκτό ότι τα πληροφορικά στοιχεία που παράγει η λογιστική αποκτούν ασυγκρίτως μεγαλύτερη σπουδαιότητα για τους λήπτες αποφάσεων, όταν είναι διαχρονικά

συγκρίσιμα στα πλαίσια της ίδιας της επιχείρησης, αλλά και στατικά και διαχρονικά συγκρίσιμα μεταξύ ομοειδών επιχειρήσεων και μεταξύ επιχειρήσεων διαφόρων κλάδων της οικονομίας.

Η παραπάνω σημαντική ιδιότητα της συγκρισιμότητας των λογιστικών πληροφοριακών στοιχείων επιτυγχάνεται μόνο αν οι εταιρείες εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές, μεθόδους και γενικά διαδικασίες επεξεργασίας των αριθμητικών μεγεθών. Απαιτείται, δηλαδή τυποποίηση ολόκληρου του φάσματος της λογιστικής διαδικασίας που να αποτυπώνει και να παρακολουθεί τη ζωή και τη δράση της επιχείρησης. Η λογιστική τυποποίηση επηρεάζεται οπωσδήποτε από την κοινωνικοοικονομική τάξη και οργάνωση που επικρατεί σε μία χώρα. Πάντως, στις χώρες με καθεστώς ελεύθερης οικονομίας μπορούμε να πούμε ότι παρατηρούνται οι ακόλουθες δύο τάσεις.

α) Η λογιστική σχεδίαση (uniform accounting) παραμένει κατά κύριο λόγο στην αρμοδιότητα των επαγγελματικών οργανώσεων και σωματείων, τα οποία θεσπίζουν λογιστικά πρότυπα (accounting standards or statements) και τις «γενικές παραδεγμένες λογιστικές αρχές» και κατά δεύτερο λόγο στην αρμοδιότητα του νομοθέτη κάθε χώρας που με ρητές διατάξεις καθορίζει το περιεχόμενο και τη δομή των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων. Η λογιστική σχεδίαση της μορφής αυτής ακολουθείται κυρίως στην Αγγλία και στις ΗΠΑ.

β) Η λογιστική σχεδίαση επιτυγχάνεται με τα καλούμενα λογιστικά σχέδια, τα οποία εγκρίνονται από τον κρατικό νομοθέτη και τα οποία είναι ως επί το πλείστον προαιρετικής εφαρμογής για τις χώρες της Δυτικής Ευρώπης και σπανιότερα υποχρεωτικής εφαρμογής, όπως στην περίπτωση της Ελλάδος.

## **5. ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ**

### **A) Απο Άποψη Κοινωνικής Οικονομίας**

Η λογιστική τυποποίηση έχει σημαίνουσα βαρύτητα τόσο για την εθνική οικονομία όσο και για την κοινωνική, οικονομική και δημοσιονομική πολιτική του κράτους. Πράγματι, με τη σχεδίαση της λογιστικής σε εθνική κλίμακα που συντελείται στη χώρα μας με το Ε.Γ.Λ.Σ. επιτυγχάνεται:

- Η παροχή αντικειμενικών πληροφοριακών στοιχείων στους managers, τα οποία αποτελούν την πρώτη ύλη για τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων, ενώ παράλληλα το επενδυτικό κοινό και οι τράπεζες, με βάση τα δημοσιευόμενα και συγκρίσιμα στοιχεία, κατευθύνουν τις αποταμιεύσεις και τα κεφάλαιά τους παραγωγικότερα. Με αυτόν τον τρόπο, επιτυγχάνεται ορθολογικότερη επένδυση των κεφαλαίων και αύξηση της παραγωγικότητας.
- Τα ομοιογενή, ορθά και ακριβή στοιχεία σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων των επιμέρους κλάδων της οικονομίας αποτελούν την πρώτη ύλη για την κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών, στους οποίους βασίζεται ο προγραμματισμός και η άσκηση της οικονομικής πολιτικής του κράτους.
- Η εξασφάλιση προσφορότερων στοιχείων για τον καθορισμό της κρατικής εισοδηματικής πολιτικής σχετικά με τις αμοιβές των εργαζομένων, τα κέρδη των επιχειρήσεων κ.τ.λ.
- Η απλούστευση και η αποτελεσματική άσκηση των κάθε είδους ελέγχων, όπως διαχειριστικών, φορολογικών, αγορανομικών, τραπεζικών οργάνων, ορκωτών λογιστών κ.τ.λ.
- Η διευκόλυνση της κατάρτισης οικονομικών αναλύσεων και μελετών, τόσο γενικότερης σημασίας όσο και κατά κλάδους της οικονομίας.
- Η διευκόλυνση της συνεννόησης μεταξύ των επιχειρήσεων και των κρατικών υπηρεσιών, με την εξασφάλιση κοινής ορολογίας ή κοινής λογιστικής γλώσσας.

## **B) Απο Αποψη Ιδιωτικής Οικονομίας**

Η ευεργετική επίδραση της λογιστικής τυποποίησης από πλευράς ιδιωτικής οικονομίας συνοψίζεται κυρίως στα εξής:

- Η λογιστική οργάνωση της επιχείρησης εκσυγχρονίζεται επί ορθολογικών βάσεων και ταυτόχρονα καταργείται ο αυτοσχεδιασμός και οι λογιστικές αυθαιρεσίες των λογιστών που αίρουν τη συγκριτική ικανότητα των αριθμών. Το προσωπικό εξοικειώνεται γρήγορα στην πάγια κατάταξη των λογαριασμών, το συμβολισμό και τη συλλειτουργία τους και γίνεται εύκολη η αναπλήρωση, μετάταξη και αντικατάσταση υπαλλήλων. Γενικά, το λογιστικό σχέδιο αποτελεί τον επιτελικό χάρτη, χωρίς τον οποίο δεν είναι δυνατή η ορθολογική και επιστημονική διεύθυνση σοβαρού λογιστηρίου, συνεπώς και ολόκληρης της

εταιρείας. Διευκολύνεται η μηχανοργάνωση των επιχειρήσεων με σύγχρονα μηχανολογιστικά, ηλεκτρονικά συστήματα με συνέπεια τη μείωση του λειτουργικού κόστους και την παροχή στους ιδύνοντες των εταιρειών πολλών και σημαντικών πληροφοριακών στοιχείων σε σχετικά σύντομο χρόνο, τα οποία είναι αναγκαία σε αυτούς για την καλύτερη διεξαγωγή του έργου τους.

- Επιτυγχάνεται πλήρης και ορθή κοστολόγηση και προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων της εταιρείας κατά τμήμα ή κλάδο της δραστηριότητάς της.

- Καθιερώνεται ενιαίος τύπος οικονομικών καταστάσεων με ομοιογενές περιεχόμενο λογαριασμών, που επιτρέπει:

- τη μελέτη και σύγκριση της επιχείρησης διαχρονικά, κλαδικά και διακλαδικά
- την παροχή στις τράπεζες αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων για την εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης
- την παροχή στις επαγγελματικές οργανώσεις αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων που είναι απολύτως αναγκαία για τη σύναψη κλαδικών συλλογικών συμβάσεων, την άσκηση της πολιτικής του κλάδου κ.τ.λ.
- την ορθότερη και ακριβέστερη πληροφόρηση κάθε τρίτου που έχει οικονομικές σχέσεις με την εταιρεία και έχει γενικότερο ενδιαφέρον για αυτή.

- Διευκολύνεται ο έλεγχος της επιχείρησης και ειδικότερα:

- ο φορολογικός έλεγχος καθίσταται ευχερέστερος αλλά και αντικειμενικότερος, αφού ο φορολογικός ελεγκτής γνωρίζει το ακριβές περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας κάθε λογαριασμού και αφού ο τυποποιημένος «λογαριασμός εκμετάλλευσης» παρέχει σ' αυτόν ουσιώδη στοιχεία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Παράλληλα, η επιχείρηση προστατεύεται από τυχόν αυθαιρεσίες των φορολογικών οργάνων.
- Ο έλεγχος των ορκωτών ελεγκτών, καθίσταται ευχερέστερος, χρονικά συντομότερος και συνεπώς φθηνότερος

### **Γ) Αποΰψη Της Επιστήμης Και Του Λογιστικού Επαγγέλματος**

Κατά το στάδιο της εκπόνησης ενός Γ.Λ.Σ. τίθενται κατ' ανάγκη προς μελέτη τα προβλήματα που αντιμετωπίζει η επιστήμη, τα οποία πρέπει να

ερευνηθούν σε βάθος προκειμένου να δοθεί η ορθότερη λύση. Αυτή η κατ' ανάγκη προσέγγιση και αντιμετώπιση των υπό έρευνα επιστημονικών θεμάτων για την αντιμετώπιση πρακτικών σκοπών οδηγεί αναμφισβήτητα στην πρόοδο της επιστήμης. Εξάλλου, τα Λ.Σ. (γενικά και κλαδικά) απλοποιούν την εκπαίδευση των σπουδαστών της λογιστικής και προάγουν το λογιστικό επάγγελμα. Η σαφήνεια του εννοιολογικού περιεχομένου των λογαριασμών, ο ακριβής καθορισμός της συλλειτουργίας τους, η ομοιόμορφη ορολογία κ.τ.λ., διευκολύνουν τα μέγιστα τη συστηματική και ομοιόμορφη διδασκαλία και κατάρτιση των σπουδαστών μέσης, ανώτερης και ανώτατης εκπαίδευσης. Αξίζει, ακόμα να σημειωθεί ότι με την τυποποίηση βελτιώνεται και προάγεται το λογιστικό επάγγελμα, αφού τα Λ.Σ. και γενικά η λογιστική νομοθεσία είναι για το λογιστή, ό,τι για το νομικό οι βασικοί κώδικες των νόμων.

## **6. ΓΕΝΙΚΑ ΚΑΙ ΚΛΑΔΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ**

Είναι γνωστό ότι η λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα, επιτυγχάνεται με τα Γενικά Λογιστικά Σχέδια. Τα Γ.Λ.Σ., από το σύνολο των λογιστικών αρχών και αντιλήψεων που επικρατούν στη θεωρία και στην πράξη επιλέγουν και υιοθετούν μόνο ορισμένες προς τις οποίες όλες οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα σχέδια είναι υποχρεωμένες να συμμορφώνονται. Το Γ.Λ.Σ. αναφέρεται σε όλους τους κλάδους της οικονομίας και υπό τύπο πλαισίου θέτει αρχές και ρυθμίσεις που πρέπει να τύχουν καθολικής εφαρμογής από όλες τις επιχειρήσεις μιας χώρας. Γι' αυτό το λόγο και το Γ.Λ.Σ. ρυθμίζει τα βασικά λογιστικά θέματα και δίνει το πλαίσιο μέσα στο οποίο οι επιχειρήσεις παντός τύπου να είναι σε θέση να αντιμετωπίσουν τις ιδιορρυθμίες και τις ανάγκες τους. Δηλαδή, το Γ.Λ.Σ. θα πρέπει να διαθέτει την ανάλογη γενικότητα και ελαστικότητα, ώστε να τυποποιεί τη λογιστική εργασία σε εθνική κλίμακα. Παρόλα αυτά, οι επιχειρήσεις ορισμένων κλάδων του ιδιωτικού τομέα, αλλά και επιχειρήσεις κλάδων του δημόσιου τομέα όπως Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και Δημόσιοι Οργανισμοί παρουσιάζουν ορισμένες σημαντικές ιδιορρυθμίες και ειδικά προβλήματα που δεν είναι δυνατό να αντιμετωπιστούν χωρίς την παραβίαση του πλαισίου που θέτει το Γ.Λ.Σ.. Η αντιμετώπιση των

ιδιορρυθμιών και ειδικών προβλημάτων αυτών των μονάδων γίνεται με τα καλούμενα κλαδικά (ή ειδικά) Λογιστικά Σχέδια. Τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια (Κ.Λ.Σ.) έχουν ως βάση τα Γ.Λ.Σ, των οποίων τις γενικές αρχές και τη δομή επιβάλλεται να ακολουθούν, περιλαμβάνουν όμως διαρρυθμίσεις που φθάνουν από αλλαγές λογαριασμών μέχρι και αλλοίωση ολόκληρων ομάδων, όταν τα ειδικά προβλήματα του κλάδου δεν είναι εφικτό να επιλύονται μέσα στο πλαίσιο – υπόδειγμα του Γ.Λ.Σ. Συγκρινόμενα, τα Γ.Λ.Σ. με τα Κ.Λ.Σ. παρατηρούμε ότι τα Κ.Λ.Σ. περιλαμβάνουν εκείνους μόνο τους λογαριασμούς που απαιτούνται για την παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων των οικονομικών μονάδων του κλάδου και συνεπώς είναι μικρότερου πλάτους σε σχέση με τα Γ.Λ.Σ. Είναι όμως μεγαλύτερου βάθους από τα Γ.Λ.Σ., γιατί οι ιδιομορφίες του κλάδου απαιτούν μία βαθύτερη ανάπτυξη των λογαριασμών που προβλέπονται από το Γ.Λ.Σ. Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι τα Λ.Σ., γενικά και κλαδικά, που εφαρμόζονται από χιλιάδες επιχειρήσεις σε διάφορες χώρες διακρίνονται σε νομοθετημένα και μη νομοθετημένα. Τα πρώτα διακρίνονται περαιτέρω σε υποχρεωτικής εφαρμογής και προαιρετικής εφαρμογής που είναι η συνήθης περίπτωση.

## **7. ΕΠΙΤΕΥΞΗ ΤΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΜΕΣΩ ΤΩΝ ΓΕΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ**

Με την καθιέρωση Γ.Λ.Σ. επιδιώκεται, όπως ήδη έχει αναφερθεί, η τυποποίηση της λογιστικής εργασίας σε εθνική κλίμακα. Η τυποποίηση αυτή επιτυγχάνεται με τη μελέτη και επιτυχή καθιέρωση:

### **A) ΕΝΙΑΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

Το Γ.Λ.Σ. καθιερώνει με σαφήνεια και ακρίβεια τη λογιστική ορολογία λ.χ. δίνεται η έννοια: των προβλέψεων, των οργανικών και ανόργανων εξόδων – εσόδων, των παγίων και κυκλοφορούντων στοιχείων, των εξόδων διοίκησης – διάθεσης, ερευνών και ανάπτυξης, των επιχορηγήσεων, των μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Έτσι, με την καθιέρωση του Γ.Λ.Σ. καταργούνται οι λογιστικές διάλεκτοι και υιοθετείται ενιαία λογιστική

γλώσσα, μέσω της οποίας οι λογιστές εκφράζουν τις ίδιες έννοιες και αποφεύγονται οι παρανοήσεις και οι παρερμηνείες.

#### **Β) ΕΝΙΑΙΑΣ ΟΝΟΜΑΤΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ**

Το Γ.Λ.Σ. αίρει τη λογιστική αναρχία που παρατηρείται στην πράξη σχετικά με τη δημιουργία πληθώρας λογαριασμών με ανομοιόμορφο περιεχόμενο και με τίτλους που δεν ανταποκρίνονται στο περιεχόμενο των λογαριασμών. Το Γ.Λ.Σ. επιβάλλει την τήρηση λογαριασμών με ομοιογενές περιεχόμενο και με ονοματολογία που ανταποκρίνεται στο περιεχόμενό τους.

#### **Γ) ΣΥΝΔΕΣΜΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ**

Το Γ.Λ.Σ. καθιερώνει συνδεσμολογία των λογαριασμών, δηλαδή καθορίζει για κάθε λογαριασμό ποιος ή ποιοι πιστώνονται όταν αυτός χρεώνεται και ποιος ή ποιοι χρεώνονται όταν αυτός πιστώνεται.

#### **Δ) ΕΝΙΑΙΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ**

Το Γ.Λ.Σ. καθορίζει με σαφήνεια ποιες δαπάνες ενσωματώνονται στο κόστος κτήσης των πάγιων στοιχείων, των αγορών και ιδίως στο κόστος παραγωγής και καθιερώνει ομοιόμορφους κανόνες λογισμού του κόστους. Έτσι, κάθε μορφή κόστους περιέχει ορισμένα στοιχεία που καθορίζονται αντικειμενικά και όχι υποκειμενικά κατά την κρίση του κοστολόγου – λογιστή της εταιρείας, ενώ με την εφαρμογή σε εθνική κλίμακα των ίδιων αρχών και μεθόδων κοστολόγησης, οι διάφορες μορφές κόστους αποκτούν το μεγάλο πλεονέκτημα της συγκρισιμότητας. Το Γ.Λ.Σ. καθιερώνει ακόμη ομοιόμορφους κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, όπως επίσης και ομοιόμορφους κανόνες και μεθόδους απόσβεσης των πάγιων στοιχείων.

#### **Ε) ΕΝΙΑΙΟΥ ΤΥΠΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Επίσης, το Γ.Λ.Σ. καθιερώνει ενιαίο τύπο ισολογισμού, λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Η κατάρτιση των καταστάσεων αυτών είναι ευχερής, αφού τα υπόλοιπα των λογαριασμών απεικονίζουν τα λογιστικά μεγέθη που έχουν καθοριστεί από το Σχέδιο.



**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 2**

1. Θ.Γρηγοράκος:Πρακτικό Βοήθημα Εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2004.
2. Ε.Σακέλλης:Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Βρύκους.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.**

### **8. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. σαν θεσμός καθιερώθηκε με το νόμο 1041/1980 (άρθρα 47, 48 και 49). Μέσω των διατάξεων αυτών καθορίστηκε η έννοια και ο σκοπός του νέου θεσμού και οριοθετήθηκαν τα πλαίσια μέσα στα οποία έπρεπε να καθοριστεί το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ. και των Κ.Λ.Σ. Επιπλέον, με τη διάταξη του άρθρου 49 αυτού του νόμου, εξουσιοδοτήθηκαν οι αρμόδιοι υπουργοί Εθνικής Οικονομίας (τότε Συντονισμού), Οικονομικών και Εμπορίου να προτείνουν Προεδρικά Διατάγματα με τα οποία θα καθορίζεται το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ. και των Κ.Λ.Σ. Με βάση, τις παραπάνω εξουσιοδοτήσεις του νόμου 1041/1980 εκδόθηκε το προεδρικό διάταγμα 1123/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γ.Λ.Σ.». Με το διάταγμα αυτό:

- Καθορίστηκε το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ. που περιλαμβάνει τα 5 μέρη.
- Ορίστηκε ως ημερομηνία έναρξης προαιρετικής εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. η 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1982.
- Ορίστηκε ότι τα έννομα αποτελέσματα από την προαιρετική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. επέρχονται, εφόσον η εφαρμογή αυτή που μπορεί να είναι γενική ή να καταλαμβάνει ορισμένα μόνο μέρη ή κεφάλαια του Ε.Γ.Λ.Σ. γνωστοποιηθεί εγγράφως στο Υπουργείο Εμπορίου και στην αρμόδια Οικονομική Εφορία. Το προαναφερόμενο π.δ. 1123/1980 τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε στη συνέχεια με τα π.δ. 502/1984 και 186/1986. Το Ε.Γ.Λ.Σ. λοιπόν, τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή από 1.1.1982. Ύστερα όμως, από την επαναστατική τροποποίηση του δικαίου των ανώνυμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών που αναφέρεται στις οικονομικές καταστάσεις, οι εταιρείες αυτές, η μία μετά την άλλη, έσπευσαν να εφαρμόσουν το Ε.Γ.Λ.Σ., τουλάχιστον στα μέρη 1-4 που αναφέρονται στη Γενική Λογιστική, στους λογαριασμούς τάξεως και στις οικονομικές καταστάσεις. Με την υιοθέτηση από το νόμο της δομής, του περιεχομένου κάθε κατηγορίας και κάθε λογαριασμού του υποδείγματος του ισολογισμού και της δομής και του περιεχομένου κάθε κατηγορίας των

υποδειγμάτων του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσης» και του «πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων», οι αρχιτέκτονες αυτών των οικονομικών καταστάσεων, οι λογιστές, υποχρεώθηκαν να ανατρέχουν στο Ε.Γ.Λ.Σ. και να προσαρμόζουν το περιεχόμενο των λογαριασμών ισολογισμού και αποτελεσμάτων που τηρούσαν με το περιεχόμενο των λογαριασμών που προέβλεπε το Ε.Γ.Λ.Σ. Έτσι έμμεσα, δια του περιεχομένου των λογαριασμών και των λοιπών θεμάτων που αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις, κατέστη ουσιαστικά υποχρεωτική η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. από τον κόσμο των ανώνυμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών. Αξίζει, να σημειωθεί ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4<sup>η</sup> Οδηγία της Ε.Ε., η οποία καθορίζει το περιεχόμενο και τη δομή των οικονομικών καταστάσεων. Τέλος, θα πρέπει να αναφερθεί ότι οι εταιρείες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτό Ελεγκτή υποχρεούνται να εφαρμόζουν πλήρως το Ε.Γ.Λ.Σ. Η υποχρέωση αυτή επιβλήθηκε με το άρθρο 7 του νόμου 1882 / 1990.

## **9. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Το Ε.Γ.Λ.Σ., όπως κάθε Λ.Σ., δεν είναι ένα στατικό κατασκεύασμα με δογματισμούς και ρυθμίσεις που παραμένουν αναλλοίωτες στη διαδρομή του χρόνου. Είναι ένα πλαίσιο που προορίζεται να καλύψει τις συνεχώς εξελισσόμενες ανάγκες των οικονομικών μονάδων και συνεπώς πρέπει να εναρμονίζεται στις εξελίξεις της επιστήμης και της τεχνικής σε ένα χώρο κατ'εξοχή κυριαρχούμενο από ραγδαίες μεταβολές. Με βάση τη δομή του Ε.Γ.Λ.Σ., ολόκληρη η ύλη του χωρίζεται στη γενική εισαγωγή και στα ακόλουθα έξι μέρη:

- Μέρος Πρώτο: Βασικές Αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. – Διάρθρωση του Σχεδίου λογαριασμών
- Μέρος Δεύτερο: Γενική Λογιστική
- Μέρος Τρίτο: Λογαριασμοί Τάξεως
- Μέρος Τέταρτο: Οικονομικές Καταστάσεις - Αριθμοδείκτες
- Μέρος Πέμπτο: Αναλυτική λογιστική Εκμετάλλευσης
- Μέρος Έκτο: Παράρτημα της Αναλυτική Λογιστικής Εκμετάλλευσης, το οποίο δεν περιλαμβάνει κανόνες δικαίου, αλλά οδηγίες και υποδείξεις, οι οποίες δεν

είναι, ούτε προβλέπεται να γίνουν υποχρεωτικής εφαρμογής. Το περιεχόμενο καθενός από αυτά τα μέρη είναι το εξής:

- Γενική Εισαγωγή

Προσδιορίζεται η έννοια της λογιστικής τυποποίησης και τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από αυτή, η έννοια και η σημασία των Λογιστικών Σχεδίων, τόσο των γενικών όσο και των κλαδικών από μακρο-μικροοικονομικής άποψης και λογιστικής εκπαίδευσης, καθώς και τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του Ε.Γ.Λ.Σ. και το ιστορικό κατάρτισής του.

- Πρώτο Μέρος

Περιλαμβάνει τις Βασικές Αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. και το Σχέδιο Λογαριασμών

- Δεύτερο Μέρος

Περιλαμβάνει τη Γενική Λογιστική. Μέσω των λογαριασμών της γενικής λογιστικής προσδιορίζεται το γενικό αποτέλεσμα της χρήσης (κέρδος ή ζημιά) και παρακολουθείται συνολικά το κόστος κτήσης των αποθεμάτων, γι' αυτό και το όνομα αυτής της λογιστικής είναι γενική. Ειδικότερα, η Γενική Λογιστική αποσκοπεί:

- στην παρακολούθηση των συναλλαγών της οικονομικής μονάδας με τους τρίτους,
- στον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος της οικονομικής μονάδας,
- στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων,
- στην κατάρτιση των φορολογικών δηλώσεων.

Στο δεύτερο μέρος περιλαμβάνονται τρία κεφάλαια: το κεφάλαιο «Σχέδιο Λογαριασμών γενικής λογιστικής» (2.1), το κεφάλαιο «Λειτουργία και συνδεσμολογία των λογαριασμών της γενικής λογιστικής με διευκρινίσεις στην ορολογία και στο περιεχόμενό τους» (2.2) και το κεφάλαιο «Πράξεις σε συνάλλαγμα και άλλα συναφή θέματα» (2.3). Στο κεφάλαιο (2.1) περιλαμβάνεται το σχέδιο λογαριασμών των ομάδων 1-8. Στο κεφάλαιο (2.2) περιλαμβάνονται, χωριστά για κάθε ομάδα, οι κανόνες λειτουργίας και συλλειτουργίας των λογαριασμών, καθώς και οι κανόνες συνδεσμολογίας και συλλειτουργίας αυτών των λογαριασμών με τους λογαριασμούς των άλλων ομάδων του σχεδίου λογαριασμών, διευκρινίσεις σχετικές με την ορολογία και το περιεχόμενο αυτών των λογαριασμών, καθώς και οι παραδεγμένες λογιστικές αρχές που

υιοθετούνται από το Ε.Γ.Λ.Σ., εφόσον έχουν σχέση με τη λειτουργία και το περιεχόμενο των λογαριασμών των ομάδων 1-8. Στο κεφάλαιο (2.3) περιλαμβάνονται λογιστικές αρχές και κανόνες που έχουν σχέση με πράξεις που γίνονται σε συνάλλαγμα εξωτερικού και με άλλα συναφή θέματα, όπως είναι οι ακινητοποιήσεις των οικονομικών μονάδων που γίνονται στο εξωτερικό, οι συμμετοχές και τοποθετήσεις σε ξένο νόμισμα και ο τρόπος ενσωμάτωσης των ισολογισμών των υποκαταστημάτων εξωτερικού στον ισολογισμό της έδρας της οικονομικής μονάδας.

- Τρίτο Μέρος

Περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως. Σε αυτούς εμφανίζονται και παρακολουθούνται σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία. Είναι χωρισμένο σε δύο κεφάλαια: το κεφάλαιο «Σχέδιο Λογαριασμών Τάξεως» (3.1) και το κεφάλαιο «Λειτουργία και συνδεσμολογία των λογαριασμών τάξεως με διευκρινίσεις στην ορολογία και στο περιεχόμενό τους». (3.2).

- Τέταρτο Μέρος

Στο τέταρτο μέρος περιλαμβάνονται δύο κεφάλαια: το κεφάλαιο «Οικονομικές Καταστάσεις» (4.1) και το κεφάλαιο «Αριθμοδείκτες» (4.2). Στο κεφάλαιο 4.1 περιλαμβάνονται οι κανόνες και οι αρχές κατάρτισης και εμφάνισης των οικονομικών καταστάσεων – ισολογισμού, αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων – καθώς και υποδείγματα αυτών των καταστάσεων. Στο ίδιο κεφάλαιο περιλαμβάνονται οι κανόνες και αρχές κατάρτισης και εμφάνισης της κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, υπόδειγμα αυτής, καθώς και η περιγραφή του περιεχομένου του προσαρτήματος των οικονομικών καταστάσεων. Το κεφάλαιο 4.2 αναφέρεται στους αριθμοδείκτες και ειδικότερα στη χρησιμότητά τους μέσα στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ., στο εννοιολογικό περιεχόμενό τους και σε άλλα σημαντικά θέματα σχετικά με αυτούς τους δείκτες.

- Πέμπτο Μέρος

Περιλαμβάνει την Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης. Η Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης που πολλές φορές αποκαλείται και Βιομηχανική Λογιστική, επειδή κατά κανόνα εφαρμόζεται στη Βιομηχανία, αποσκοπεί:

- στον προσδιορισμό του λειτουργικού κόστους και του κόστους παραγωγής των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών,
- στον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων,
- στην αναλυτική παρακολούθηση των αποθεμάτων.

Ειδικότερα, η Αναλυτική Λογιστική ασχολείται:

- με την κατάταξη, καταχώρηση, κατανομή, συγκέντρωση και αναφορά των πραγματοποιούμενων και προβλεπόμενων εξόδων,
- με τον προσδιορισμό του προκαθορισμένου και του πραγματικού κόστους κατά τμήματα, λειτουργία, βαθμό ευθύνης, δραστηριότητες, προϊόντα, περιοχές, περιόδους και άλλες μονάδες,
- με τη σύγκριση των πραγματικών δαπανών των διαφόρων περιόδων έναντι των προτύπων,
- με την εμφάνιση και ερμηνεία των κοστολογικών δεδομένων για τον έλεγχο της τρέχουσας και μέλλουσας δραστηριότητας.

Το πέμπτο μέρος είναι χωρισμένο στα εξής δύο κεφάλαια: Το Κεφάλαιο 5.1 περιέχει τις αρχές λογισμού του κόστους, προσδιορίζονται εννοιολογικά οι βασικές κατηγορίες κόστους και περιγράφονται η κοστολογική οργάνωση των οικονομικών μονάδων, η ορθολογική επιβάρυνση του κόστους και η λογιστική διαδικασία προσδιορισμού του κόστους. Στο κεφάλαιο 5.2 περιλαμβάνονται ειδικότερα, το σχέδιο λογαριασμών της ομάδας 9 και οι κανόνες λειτουργίας και συνδεσμολογίας αυτών των λογαριασμών, με διευκρινίσεις στην ορολογία και στο περιεχόμενό τους.

- Έκτο Μέρος

Περιλαμβάνει το προσάρτημα της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης. Σε αυτό το μέρος περιλαμβάνονται τρία κεφάλαια: το κεφάλαιο «Πρόγραμμα δράσεως» (6.1), το κεφάλαιο «πρότυπη κοστολόγηση» (6.2) και το κεφάλαιο «προϋπολογιστικός έλεγχος» (6.3). Στο κεφάλαιο 6.1 περιλαμβάνεται το πρόγραμμα δράσης των οικονομικών μονάδων στο τρίπτυχο σχεδιασμός – προγραμματισμός – προϋπολογισμός. Η συμπλήρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. με αυτό το κεφάλαιο θεωρήθηκε αναγκαία για τη διάδοση και εφαρμογή στον ελλαδικό χώρο των προγραμμάτων δράσεως. Στο ίδιο κεφάλαιο περιλαμβάνεται και μοντέλο εφαρμογής προγράμματος δράσης, το οποίο θα διευκολύνει εκείνους

που θα επιφορτιστούν με τη σχεδίαση και εφαρμογή αυτών των προγραμμάτων.

Στο κεφάλαιο 6.2 περιλαμβάνονται η έννοια, οι σκοποί τους οποίους εξυπηρετεί και η διαδικασία εφαρμογής του συστήματος της πρότυπης κοστολόγησης.

Στο κεφάλαιο 6.3 περιλαμβάνονται, η έννοια και ο σκοπός του προϋπολογιστικού ελέγχου, καθώς και η διαδικασία και η τεχνική εφαρμογής του από τις οικονομικές μονάδες.

## **10. ΚΥΡΙΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. παρουσιάζει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά γνωρίσματα:

### **A) ΠΑΡΟΥΣΙΑΖΕΙ ΓΕΝΙΚΟΤΗΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. παρέχει τη δυνατότητα εφαρμογής του, από όλες τις οικονομικές μονάδες της χώρας τόσο του ιδιωτικού όσο και του δημόσιου τομέα. Οι ιδιορρυθμίες και τα ειδικά προβλήματα μονάδων ορισμένων κλάδων του ιδιωτικού τομέα (π.χ. ασφαλιστικών εταιρειών, χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων κ.τ.λ.) και μονάδων κλάδων του δημόσιου τομέα (Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιων Οργανισμών) αντιμετωπίζονται από τα Κ.Λ.Σ. τα οποία καταρτίζονται από το Ε.ΣΥ.Λ., με τη συνεργασία των επαγγελματικών οργανώσεων και των διοικήσεων των ενδιαφερόμενων κλάδων.

### **B) ΠΑΡΟΥΣΙΑΖΕΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΕΛΑΣΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΤΙΚΟΤΗΤΑ**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. παρουσιάζει υψηλού βαθμού ελαστικότητα και παρέχει τη δυνατότητα στις οικονομικές μονάδες να αναπτύσσουν, μέσα στα βασικά του πλαίσια, το δικό τους Σχέδιο Λογαριασμών και να επιλέγουν ελεύθερα λογιστικά συστήματα και τρόπους διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας. Το Ε.Γ.Λ.Σ. χαρακτηρίζεται ακόμη για την εύκολη προσαρμογή του σε όλα τα είδη λογιστικών συστημάτων, λογιστικών μεθόδων καθώς και τεχνικών μέσων διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας (π.χ. ηλεκτρονικών υπολογιστών).

**Γ) ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΕΤΑΙ ΓΙΑ ΕΠΑΡΚΗ ΠΛΗΡΟΤΗΤΑ**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν περιλαμβάνει λεπτομερείς λογιστικές διαδικασίες. Αυτές καθορίζονται από τα τυχόν Κ.Λ.Σ. και ειδικότερα από τους λογιστικούς οδηγούς. Το Ε.Γ.Λ.Σ. χαρακτηρίζεται από ικανοποιητική πληρότητα πληροφοριών. Οι πληροφορίες που παρέχει εξυπηρετούν τόσο τις οικονομικές μονάδες που το εφαρμόζουν, όσο και τις κεντρικές κρατικές υπηρεσίες (π.χ. Ε.Σ.Υ.Ε.) οι οποίες με τη συγκέντρωση τυποποιημένων στοιχείων αποβλέπουν σε μία ομοιόμορφη σύνθεση, κάτι που αποτελεί σημερινή αναγκαιότητα.

**Δ) ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΕΤΑΙ ΓΙΑ ΕΠΑΡΚΗ ΣΑΦΗΝΕΙΑ**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι διατυπωμένο με εξαιρετική σαφήνεια, κάτι που είναι άκρως απαραίτητο, αφού προορίζεται να εφαρμοστεί από πλήθος λογιστών με διαφορετική στάθμη επαγγελματικής και επιστημονικής κατάρτισης. Το εννοιολογικό περιεχόμενο των λογαριασμών είναι σαφές και πλήρες, ώστε να μην επιτρέπει παρερμηνείες όσον αφορά στην κατάταξη των διαφόρων στοιχείων. Επίσης, απόλυτη σαφήνεια χαρακτηρίζει τις διατάξεις της συλλειτουργίας και συνδεσμολογίας των διάφορων λογαριασμών, καθώς και τις διατάξεις που αναφέρονται στους εναλλακτικούς τρόπους αντιμετώπισης διαφόρων ειδικών περιπτώσεων.

**Ε) ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΕΤΑΙ ΓΙΑ ΤΑΧΥΤΗΤΑ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι κατά τέτοιο τρόπο δομημένο, ώστε να είναι δυνατή, ταχύτατη και εύκολη η συγκέντρωση των πάσης φύσεως στοιχείων και πληροφοριών, η αποτελεσματικότερη διαχείριση, ο έλεγχος, η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, η συμπλήρωση ερωτηματολογίων κ.τ.λ.

**11. ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. καθιερώνει τις εξής βασικές αρχές που διέπουν τη δομή και τη λειτουργία των λογαριασμών: α) την αρχή της αυτονομίας, β) την αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων και γ) την αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές (εσωλογιστικά).



**A) Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΝΟΜΙΑΣ**

Η αυτονομία κρίνεται αναγκαία για τους εξής λόγους:

- Πολλές φορές θεωρείται σκόπιμο η «λογιστική κόστους» να τηρείται μυστική. Η μυστικότητα επιτυγχάνεται με τη χρησιμοποίηση ιδιαίτερων βιβλίων που τηρούνται από ιδιαίτερη υπηρεσία.

- Ο ρυθμός των εγγραφών στους δύο τομείς της λογιστικής δεν συμβαδίζει. Συνήθως παρατηρείται ετεροχρονισμός στα αποθέματα (αγορές, αναλώσεις, πωλήσεις) και στα έξοδα. Π.χ. υστερεί η καταχώρηση ενός εξόδου στη Γενική Λογιστική (λόγου χάρη ηλεκτρικού ρεύματος, δώρων Χριστουγέννων και Πάσχα), ενώ αυτά τα έξοδα πρέπει να κοστολογηθούν, οπότε τα ποσά αυτών καταχωρούνται στην Αναλυτική Λογιστική προϋπολογιστικά. Αντίστροφα, έξοδο που καταχωρήθηκε στη Γενική Λογιστική, μπορεί να μην περιληφθεί, έστω και προσωρινά, στην Αναλυτική Λογιστική.

Οι λογαριασμοί του Σ.Λ. κατανέμονται σε τρία μέρη καθένα από τα οποία λειτουργεί σε ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Δηλαδή, οι λογαριασμοί καθενός από αυτά τα μέρη συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών. Ειδικότερα, οι λογαριασμοί διαχωρίζονται στα εξής τρία μέρη:

- Τη Γενική Λογιστική (ομάδες 1-8)

Λέγοντας ότι οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής λειτουργούν σε ανεξάρτητο κύκλωμα εννοούμε ότι οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους και απαγορεύεται η χρέωση ή πίστωση αυτών με πίστωση ή χρέωση λογαριασμών των ομάδων 9 και 10.

- Την Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης (ομάδα 9)

Οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης που αναπτύσσονται στην ομάδα 9, συνδέονται και συλλειτουργούν μόνο μεταξύ τους σε κλειστό κύκλωμα λογαριασμών ανεξάρτητο από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής και τους λογαριασμούς τάξεως.

- Τους Λογαριασμούς Τάξεως (ομάδα 10)

Οι λογαριασμοί τάξεως που αναπτύσσονται στη δέκατη (0) ομάδα, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.

**Β) Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ, ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

Σύμφωνα, με αυτή την αρχή οι αγορές, τα έξοδα και τα έσοδα καταχωρούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων (ομάδα 2), εξόδων (ομάδα 6), εσόδων (ομάδα 7) και έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (λογαριασμοί 81 – 85 της όγδοης ομάδας), οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αγορές των αποθεμάτων, τα έξοδα και τα έσοδα. Η έννοια της σχολιαζόμενης αρχής είναι ότι οι παραπάνω λογαριασμοί ανοίγονται και λειτουργούν κατ' είδος, δηλαδή δέχονται χρεώσεις ή πιστώσεις και αντιλογισμούς, αλλά στη διάρκεια της χρήσης, δεν επιτρέπονται μεταφορές σε άλλους λογαριασμούς των κονδυλίων που έχουν καταχωρηθεί σε αυτούς τους λογαριασμούς με σκοπό την ομαδοποίηση ή κοστολόγησή τους. Τα υπόλοιπα των παραπάνω λογαριασμών, στο τέλος κάθε χρήσης, μεταφέρονται στο λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης ή στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης.

**Γ) Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ**

Ο λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης (λογαριασμός 80.00) καταρτίζεται στο τέλος της χρήσης εσωλογιστικά (μέσω λογιστικών εγγραφών) με τη μεταφορά σε αυτόν:

Στη χρέωση:

- της αξίας των αποθεμάτων (έναρξης και αγορών της χρήσης) (ομάδα 2)
- των οργανικών εξόδων κατ' είδος (ομάδα 6)

Στην πίστωση:

- της αξίας των αποθεμάτων λήξεως (ομάδα 2)
- των οργανικών εσόδων κατ' είδος (ομάδα 7)

Με τη μεταφορά των παραπάνω λογαριασμών στον 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης» οι λογαριασμοί των ομάδων 6,7 εξισώνονται, ενώ οι λογαριασμοί των αποθεμάτων της ομάδας 2 εμφανίζουν την αξία των αποθεμάτων λήξης με την οποία εμφανίζονται στον ισολογισμό της κλειόμενης

χρήσης. Μέσω, του προαναφερόμενου τρόπου τήρησης του λογαριασμού 80.00 παρέχεται το πλεονέκτημα ότι αυτός ο λογαριασμός εμφανίζει τη συνολική κίνηση των λογαριασμών κυκλοφορίας ή εκμετάλλευσης της οικονομικής μονάδας.

## **12. ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΕΙΣ Ε.Σ.Υ.Λ. ΚΑΙ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.Σ.Υ.Λ.) σύμφωνα με το άρθρο 2 του νόμου 1819/1988 γνωμοδοτεί προς τους υπουργούς εθνικής οικονομίας και οικονομικών και εμπορίου για την κατάρτιση Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, στα πλαίσια του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, και για την ανάγκη αναθεώρησης ή τροποποίησης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων που ισχύουν κάθε φορά, με σκοπό την προσαρμογή τους στις εξελίξεις της επιστήμης και της πρακτικής. Μέσα στα πλαίσια αυτά των αρμοδιοτήτων του το Ε.Σ.Υ.Λ. έχει εκδώσει γνωματεύσεις που αφορούν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και οι οποίες αναφέρονται παρακάτω. Σύμφωνα, με τη γνωμάτευση 62/1389/1990 κρίνεται ως υποχρεωτική η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ.. Στη γνωμάτευση αυτή περιέχονται τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 7 του νόμου 1882/1990 και το πεδίο εφαρμογής τους, οι επιδιωκόμενοι στόχοι με την υποχρεωτική εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γ.Λ.Σ.), η έκταση της υποχρεωτικής εφαρμογής του Γ.Λ.Σ. καθώς και οι προβλεπόμενες διοικητικές κυρώσεις και ο τρόπος διαπιστώσεώς τους. Επίσης, γίνεται αναφορά στην Επιτροπή Επιλύσεως Λογιστικών Αμφισβητήσεων (Ε.Ε.Λ.Α.) καθώς και στην αναλογική εφαρμογή του νομοθετικού διατάγματος 3323/1955 και του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Μία άλλη γνωμάτευση που σχετίζεται άμεσα με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι η γνωμάτευση 63/1406/1990 του Ε.Σ.Υ.Λ. η οποία αναφέρει ότι σύμφωνα με το άρθρο 7 του νόμου 1882/1990, η εφαρμογή του Γ.Λ.Σ. από τις υπόχρεες εταιρείες πρέπει να είναι πλήρης. Επιπλέον, με τις γνωματεύσεις 9/772/1986 και 25/969/1987 του Ε.Σ.Υ.Λ. ρυθμίζονται διάφορα θέματα εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Τέλος, η γνωμάτευση 132/1879/1993 αφορά τον υπολογισμό μηνιαίων αναλυτικών αποτελεσμάτων και άλλα θέματα εφαρμογής του Γ.Λ.Σ., ενώ με τη γνωμάτευση 242/2230/1995

το Ε.Σ.Υ.Λ. απαντά σε ερωτήματα για το περιεχόμενο ορισμένων λογαριασμών του Γ.Λ.Σ.

### **13. ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΕΩΣ ΤΟΥ Σ.Λ. (ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ) ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Παρακάτω, παρατίθεται το διάγραμμα διάρθρωσης του Σ.Λ. του Ε.Γ.Λ.Σ., στο οποίο εμφανίζονται, κατά ομάδα, οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί και οι όμιλοι λογαριασμών. Στο διάγραμμα αυτό εμφανίζεται επίσης παραστατικά ο τρόπος προσδιορισμού των συνολικών αποτελεσμάτων χρήσης, τα οποία προκύπτουν από τις εξής δύο σχέσεις:

A) Ενεργητικό [Υπόλοιπα Ομάδων 1,2 Και 3] Μείον Παθητικό [Υπόλοιπα ομάδων 4 και 5 περιλαμβανομένης και της καθαρής θέσης Ι = Αποτελέσματα χρήσης

B) Αποτελέσματα Χρήσης = Αλγεβρικό άθροισμα λογαριασμών εκμετάλλευσης και αποτελεσμάτων μείον τελικά αποθέματα (απογραφή λήξης).

## ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΦΩΣΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΓΕΩΛΟΓΙΣΜΟΥ				
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ			ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	
Πάγιο Ενεργητικό	Αποθέματα	Απαιτήσεις και Διαθέσιμα	Καθαρή θέση Προβλέψεις Μακρ/σμες Υπο- χρεώσεις	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις
10 Εδαφικός Εκτάσεις	20 Εμπορεύματα	30 Πελάτες	40 Κεφάλαιο	50 Προμηθευτές
11 Κτίρια - Εγκατα- στάσεις κτιρίων - Τεχνικά Έργα	21 Προϊόντα Έτοιμα και Ημιτελή	31 Γραμμάτια Εισπρακτέα	41 Αποθεματικά- Διαφορές Ανα- προσαρμογής - Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	51 Γραμμάτια Πληρωτέα
12 Μηχ/τα - Τεχνικές Εγκαταστάσεις Λοιπός Μηχανο- λογικός Εξοπλι- σμός	22 Υποπροϊόντα και Υπολείμματα	32 Παραγγελίες στο Εξωτερικό	42 Αποτελέσματα εις Νέο	52 Τράπεζες Λ/σμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων
13 Μεταφορικά Μέσα	23 Παραγωγή σε Εξέλιξη (Προϊόντα κ.λπ. στο στάδιο της κατεργασίας)	33 Χρεώστες Διάφοροι	43 Ποσά Προορι- σμένα για Αύξη- ση Κεφαλαίου	53 Πιστωτές Διάφοροι
14 Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	24 Πρώτες και Βοη- θητικές Υλίες Υλι- κά Ευσκευασίας	34 Χρεόγραφα	44 Προβλέψεις	54 Υποχρεώσεις από Φόρους - Τέλη
15 Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση και Προκαταβολές Κτήσεως Πάγων Στοιχείων	25 Αναλώσιμα Υλικά	35 Λογαριασμοί Διαχειρίσεως Προκαταβολών και Πιστώσεων	45 Μακρ/σμες Υποχρεώσεις	55 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί
16 Ανώματες Ακίνη- τοποιήσεις και Εξοδα Πολυετούς Αποσβέσεως	26 Ανταλλακτικά Πάγων Στοιχείων	36 Μεταβατικοί Λο- γαριασμοί Ενερ- γητικού	46 .....	56 Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού
17 .....	27 .....	37 .....	47 .....	57 .....
18 Συμμετοχές και Λοιπές Μακρο- πρόθεσμες Απαι- τήσεις	28 Είδη Ευσκευασίας	38 Χρηματικά Διαθέσιμα	48 Λογαριασμοί Συνδέσμου με τα Υποκαταστήματα	58 Λογαριασμοί Περιοδικής Κατανομής
19 Πάγιο Ενεργητικό Υπ'των ή άλλων Κέντρων  (Ομίλος Λ/σμών)	29 Αποθεμ. Υποκ'των ή άλλων Κέντρων  (Ομίλος Λ/σμών)	39 Απαιτήσεις και Διαθέσιμα Υποκ'των ή άλλων Κέντρων  (Ομίλος Λ/σμών)	49 Προβλέψεις Μακρ/σμων Υποχρεώσεων Υποκ'των ή άλλων Κέντρων (Ομίλος Λ/σμών)	59 Βραχ/σμες Υποχρεώσεις Υποκ'των ή άλλων Κέντρων  (Ομίλος Λ/σμών)
Σύνολο υπολοίπων των ομάδων 1, 2 και 3		XXXX		
(-) Σύνολο υπολοίπων των ομάδων 4 και 5		XXXX		
Καθαρό Κέρδος (+) ή Καθαρή Ζημία (-)		XXXX	Υπαλ. Λ/86	

**ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΦΩΡΩΣΕΩΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ**

ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ		ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ (Λογαριασμοί κατά Προορισμό)	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ
Λ/ΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ				
Οργανικά Έξοδα κατ' Είδος	Οργανικά Έσοδα κατ' Είδος			
60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	70 Πωλήσεις Εμπορευμάτων	80 Γενική Εκμετάλλευση	90 Διάμεσοι Αντικρουζόμενοι Λογαριασμοί	00
61 Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων	71 Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων και Ημιτελών	81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	91 Ανακατάταξη Εξόδων - Αγορών και Επόδων	01 Αλλότρια Περιουσιακά Στοιχεία
62 Παροχές Τρίτων	72 Πωλήσεις Λουτών Αποθεμάτων και Άχρηστου Υλικού	82 Έξοδα και Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων	92 Κέντρα (Θέσεις) Κόστους	02 Χρεωστικοί Λ/σμοί Εγγυησεων και Εμπράγματων Ασφαλειών
63 Φόροι - Τέλη	73 Πωλήσεις Υπηρεσιών (Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών)	83 Προβλέψεις για Έκτακτους Κινδύνους	93 Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε Εξέλιξη)	03 Απαιτήσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις
64 Διάφορα Έξοδα	74 Επιχορηγήσεις και Διάφορα Έσοδα Πωλήσεων	84 Έσοδα από Προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων	94 Αποθέματα	04 Διάφοροι Λογαριασμοί Πληροφοριών Χρεωστικοί
65 Τόκοι και Συνισπρή Έξοδα	75 Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών	85 Αποσβέσεις Παγίων μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	95 Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος	05 Δικαιούχοι Αλλότριων Περιουσιακών Στοιχείων
66 Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	76 Έσοδα Κεφαλαίων	86 Αποτελέσματα Χρήσεως	96 Έσοδα - Μικτά Αναλυτικά Αποτελέσματα	06 Πιστωτικοί Λ/σμοί Εγγυησεων και Εμπράγματων Ασφαλειών
67 .....	77 .....	87 .....	97 Διαφορές Ενσωματώσεως και Καταλογισμού	07 Υποχρεώσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις
68 Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως	78 Ιδιοπαραγωγή Παγίων και Τεκμαρτά Έσοδα	88 Αποτελέσματα προς Διάθεση	98 Αναλυτικά Αποτελέσματα	08 Διάφοροι Λ/σμοί Πληροφοριών Πιστωτικοί
69 Οργανικά Έξοδα κατ' Είδος Υπό των ή άλλων Κέντρων (Ομίλος Λ/σμών)	79 Οργανικά έσοδα κατ' είδος Υπό των ή άλλων Κέντρων (Ομίλος Λ/σμών)	89 Ισολογισμός	99 Εσωτερικές Διασυνδέσεις	09 Λ/σμοί Τάξεως Υπό των ή άλλων Κέντρων (Ομίλος Λ/σμών)
Εύνολο εσόδων ομάδας 7			XXXX	
(-) 1) Εύνολο εξόδων ομάδας 6		XXXX		
2) Εύνολο ομάδας 2 μείον τελική Απογραφή		XXXX	XXXX	Υπαλ. Λ/80
Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως			XXXX	
(+ ) ή (-) Υπόλοιπο λογ. 81 - 85			XXXX	
Καθαρό Κέρδος (+) ή Καθαρή Ζημία (-)			XXXX	Υπαλ. Λ/86

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 3**

1. Θ.Γρηγοράκος:Πρακτικό Βοήθημα Εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2004.
2. Ε.Σακέλλης:Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Βρύκους.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΓΝΩΡΙΜΙΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.**

### **14. ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

Η ευθύνη της ανάπτυξης των Δ.Λ.Π. ανήκει στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – Ε.Δ.Λ.Π. (International Accounting Standards Committee – I.A.S.C.) η οποία ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου του 1973, ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των Η.Π.Α., ενώ μέχρι σήμερα έχει σχεδόν διπλασιασθεί ο αριθμός των μελών, από διάφορες χώρες, που συμμετέχουν σε αυτήν. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της I.A.S.C. Στη διάσκεψη του Εδιμβούργου (Σκωτία) που έγινε το Μάιο του 2000 τα μέλη της I.A.S.C. ενέκριναν τη νέα οργανωτική δομή της που έχει ως εξής:

#### **- Επίτροποι (Trustees)**

19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο

#### **- Επιτροπές**

με τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

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

Τον Απρίλιο του 2001, η I.A.S.C. μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board, για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της περίφημης αντίστοιχης αμερικανικής οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.).

Η ύπαρξη διαφορών στις οικονομικές καταστάσεις από χώρα σε χώρα οφείλεται σε μία ποικιλία κοινωνικών, οικονομικών, νομικών και λοιπών συνθηκών. Επιπλέον, οι διάφορες χώρες επηρεάζονται από τις ανάγκες



διαφορετικών χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, όπως π.χ. των φορολογικών ή άλλων αρχών, όταν θεσπίζουν εθνικές διατάξεις. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που δημοσιεύονται από την Ε.Δ.Λ.Π., δεν υπερισχύουν των τοπικών κανόνων των χωρών, που διέπουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων στη χώρα αυτή. Για τη θεσμοθέτηση των Δ.Λ.Π. ως επίσημων – υποχρεωτικής ή μη υποχρεωτικής εφαρμογής – κανόνων απαιτείται και η νομοθετική αποδοχή τους. Εκτός, από τα Δ.Λ.Π. που σε οποιαδήποτε δεδομένη στιγμή βρίσκονται σε ισχύ, υπάρχουν ακόμη τα Δ.Λ.Π. ή και Διερμηνείες τους που βρίσκονται στη διαδικασία ανάπτυξής τους και σκοπός των οποίων είναι η κάλυψη θεμάτων που δεν καλύπτονταν μέχρι εκείνη τη στιγμή από τα Δ.Λ.Π. Μετά την ολοκλήρωσή τους αυτά τα νέα Δ.Λ.Π. τίθενται σε ισχύ, συμπληρωματικά των υπολοίπων Δ.Λ.Π., ενώ σε κάθε νέο Δ.Λ.Π. αναφέρεται, ως τελευταία παράγραφος, η ημερομηνία έναρξης ισχύος του.

Σημειώνεται, ότι η ανάγνωση και η εφαρμογή των αναφερόμενων σημείων σε ένα οποιοδήποτε Δ.Λ.Π., δεν διασφαλίζει τον αναγνώστη απόλυτα ότι υπάρχει πλήρης εντοπισμός – άρα περαιτέρω και εφαρμογή – των Δ.Λ.Π. ως προς το συγκεκριμένο θέμα που καλύπτεται στο συγκεκριμένο Δ.Λ.Π., δεδομένου ότι:

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

Συνεπώς, δεν πρέπει ο αναγνώστης να βιάζεται σε κάθε περίπτωση να βγάλει συμπεράσματα, αλλά πρέπει να διερευνά αν έχει εκδοθεί κάποια σχετική Διερμηνεία ή αν κάποιες παράμετροι του όποιου εξεταζόμενου θέματος καλύπτονται σε άλλα Δ.Λ.Π. Είναι, επίσης αξιοσημείωτο ότι στο περιεχόμενο των Δ.Λ.Π. περιλαμβάνονται και κάποια σημεία που δεν είναι αυστηρά λογιστικά, αλλά σχετίζονται με τις λογιστικές πληροφορίες.

Τέλος, πρέπει να δοθεί και η δέουσα βαρύτητα στην αλλαγή ονομασίας των Δ.Λ.Π. από International Accounting Standards (IAS) σε International

Financial Reporting Standards (I.F.R.S.), δηλαδή από Δ.Λ.Π. σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικών Αναφορών (Δ.Π.Χ.Α.).

### **15. ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ Ε.Δ.Λ.Π. (I.A.S.C.)**

Οι σκοποί της Ε.Δ.Λ.Π. (I.A.S.C.) έτσι, όπως τίθενται στο καταστατικό της είναι:

α) Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους, και

β) Να εργάζεται γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Η σχέση μεταξύ της I.A.S.C. και της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών επιβεβαιώνεται από τις αμοιβαίες δεσμεύσεις που έχουν αναλάβει. Η ιδιότητα του μέλους της I.A.S.C. (Ε.Δ.Λ.Π.) αναγνωρίζει στην αναθεωρημένη Συμφωνία, ότι η I.A.S.C.(Ε.Δ.Λ.Π.) έχει πλήρη και απόλυτη αυτονομία στο να θέτει και να εκδίδει Δ.Λ.Π..

### **16. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΗΣ Ε.Δ.Λ.Π. (I.A.S.C.)**

Τα μέλη της Ε.Δ.Λ.Π. υποχρεούνται να υποστηρίξουν το έργο της και οφείλουν:

- Να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Δ.Λ.Π., που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο της Ε.Δ.Λ.Π.
- Να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου:
  - να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε άποψη με τα Δ.Λ.Π. και να γνωστοποιούν το γεγονός αυτής της συμμόρφωσης,
  - να πείθουν τις κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη,

- να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται προς τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη και να γνωστοποιούν το γεγονός αυτής της συμμόρφωσης,
- να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε άποψη,
- να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Δ.Λ.Π. διεθνώς

### **17. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

Τα Δ.Λ.Π. επικεντρώνονται στην αντιμετώπιση ουσιωδών θεμάτων και δεν αποσκοπούν στη ρύθμιση επουσιωδών θεμάτων. Τα Δ.Λ.Π. πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολό τους. Κάθε περιορισμός στην εφαρμογή ενός συγκεκριμένου Δ.Λ.Π. επιτρέπεται μόνο αν αυτή η δυνατότητα αναφέρεται στο δημοσιευμένο κείμενο του προτύπου. Η εφαρμογή κάθε προτύπου αρχίζει από την ρητά καθοριζόμενη ημερομηνία στο πρότυπο και δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός αν στο πρότυπο ορίζεται το αντίθετο.

### **18. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΜΕΝΗ ΓΛΩΣΣΑ**

Είναι γεγονός, ότι ένα Δ.Λ.Π. είναι το τελικό προϊόν μιας πολύμοχθης προσπάθειας, που διεξάγεται, με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Γι' αυτό τα εκδιδόμενα από την Ε.Δ.Λ.Π. πρότυπα δεν στερούνται αφενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και είναι αφετέρου εφαρμόσιμα στην πράξη σε διεθνή κλίμακα.

Συνοπτικά, η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. έχει ως εξής:

- Οι κατευθυντήριες επιτροπές επιλέγουν τα σημαντικά, θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερή μελέτη. Ύστερα, από την εκτεταμένη μελέτη του συγκεκριμένου θέματος και αφού ληφθούν υπόψη και οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο επί του θέματος.

- Το σχέδιο υποβάλλεται στο συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του συμβουλίου. Ζητείται και η γνώμη του συμβουλευτικού συμβουλίου.
- Το εγκεκριμένο από το συμβούλιο σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα λογιστικά σώματα και στις κυβερνήσεις, στα χρηματιστήρια αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και στους λοιπούς ενδιαφερόμενους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και το σχολιασμό του σχεδίου.
- Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του σχεδίου επεξεργάζονται από το συμβούλιο και, όπου είναι αναγκαίο, το σχέδιο αναθεωρείται.
- Το αναθεωρημένο σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από το συμβούλιο τουλάχιστον από τα ¾ των μελών του, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το πρότυπο.
- Σε κάποιο στάδιο της ανωτέρω διαδικασίας, το συμβούλιο της Ε.Δ.Λ.Π. (I.A.S.C.) μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος, ή για να παρέχεται επαρκής χρόνος για να διατυπωθούν απόψεις, πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει αποδοχή από την απλή πλειοψηφία του συμβουλίου.
- Το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σ' αυτό.
- Στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο συμβούλιο με μία ψήφο.

Όσον αφορά, στη χρησιμοποιούμενη γλώσσα το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή προτύπου είναι αυτό που εκδίδεται από την Ε.Δ.Λ.Π. (I.A.S.C.) στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα, με την άδεια του συμβουλίου, για την εκπόνηση μεταφράσεων των σχεδίων και των προτύπων έτσι ώστε, όπου είναι απαραίτητο, αυτά να εκδίδονται στη γλώσσα της δικής τους χώρας. Σε αυτές τις μεταφράσεις δηλώνεται το όνομα του λογιστικού σώματος που συνέταξε τη μετάφραση και ότι αυτή είναι μετάφραση του εγκεκριμένου κειμένου.

## **19. Το ΚΥΡΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Μεμονωμένα, ούτε η Ε.Δ.Λ.Π. (I.A.S.C.) ούτε το λογιστικό επάγγελμα, έχουν τη δύναμη να επιβάλλουν διεθνή συμφωνία ή να απαιτήσουν συμμόρφωση προς τα Δ.Λ.Π.. Η επιτυχία των προσπαθειών της Ε.Δ.Λ.Π. εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη του έργου της από πολλές και διαφορετικές ενδιαφερόμενες ομάδες, που ενεργούν μέσα στα όρια της δικής τους δικαιοδοσίας. Σε πολλά κράτη του κόσμου, το λογιστικό επάγγελμα κατέχει μία αξιοπρεπή θέση, που είναι μεγάλης σημασίας σε αυτές τις προσπάθειες. Τα μέλη της Ε.Δ.Λ.Π. πιστεύουν ότι η αποδοχή στις χώρες τους των Δ.Λ.Π., μαζί με τη γνωστοποίηση της εφαρμογής τους, θα έχουν με την πάροδο των ετών, ένα σημαντικό αποτέλεσμα. Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων θα βελτιωθεί και θα υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συγκρισιμότητας. Η αξιοπιστία και συνεπώς η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων θα επεκταθεί σε όλο τον κόσμο.

### **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 4**

1. Ν.Πρωτοψάλτης, Π.Βρουστουρης: Δ.Λ.Π. και Διερμηνείες, Έκδοση Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα 2002.
2. Ε.Σακέλλης: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.
3. Ι.Φίλος: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.

### **ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 4**

#### **ΕΝΤΥΠΟ**

1. ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ

2. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΤΑΧΥΔΡΟΜΟΣ

#### **ΘΕΜΑ-ΤΙΤΛΟΣ**

Τα Δ.Λ.Π. αντικαθίστανται  
με τα Πρότυπα  
Χρηματοοικονομικών  
Αναφορών  
Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

### 20. ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ Δ.Λ.Π. ΣΕ ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΗ ΣΕΙΡΑ

Όπως παρουσιάζονται στην τελευταία έκδοση της αρμόδιας επιτροπής (Ε.Δ.Λ.Π.) τα Δ.Λ.Π. που έχουν εκδοθεί, αριθμούνται από το Δ.Λ.Π. 1 μέχρι το Δ.Λ.Π. 41. Αν όμως ληφθεί υπόψη ότι επτά Δ.Λ.Π. (συγκεκριμένα τα Δ.Λ.Π. Νο 3, 4, 5, 6, 9, 13 και 25) έχουν καταργηθεί, σήμερα βρίσκονται σε ισχύ 34 πρότυπα. Παρακάτω, παρουσιάζονται τα Δ.Λ.Π. και παρατίθεται και η αντίστοιχη ελληνική ορολογία.

#### Ισχύοντα Δ.Λ.Π.

Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements	Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων
1. Presentation of Financial Statements	Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
2. Inventories	Αποθέματα
3. Superseded by I.A.S. 27 and 28	Καταργήθηκε
4. Superseded by I.A.S. 16, 22 and 38	Καταργήθηκε
5. Superseded by I.A.S. 1	Καταργήθηκε
6. Superseded by I.A.S. 15	Καταργήθηκε
7. Cash Flow Statements	Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
8. Net Profit or Loss for the period, Fundamental Errors and Changes In Accounting Policies	Αποτελέσματα Χρήσεως, Βασικά Σφάλματα και Μεταβολές Λογιστικών Αρχών
9. Superseded by I.A.S. 38	Καταργήθηκε
10. Events After the Balance Sheet Date	Γεγονότα Μεταγενέστερα της Ημερομηνίας του Ισολογισμού Συμβάσεις Κατασκευών
11. Construction Contracts	Συμβάσεις Κατασκευών

12. Income Taxes	Φόροι Εισοδήματος
13. Superseded by I.A.S. 1	Καταργήθηκε
14. Segment Reporting	Εκθέσεις κατά τομέα
15. Information Reflecting the Effects of Changing Prices	Πληροφορίες που αντανακλούν τις Επιδράσεις από τις Μεταβολές των Τιμών
16. Property, Plant and Equipment	Ενσώματα Πάγια Στοιχεία
17. Leases	Χρηματοδοτικές Μισθώσεις
18. Revenue	Έσοδα
19. Employee Benefits	Παροχές στο Προσωπικό
20. Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	Η Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και η Γνωστοποίηση των Κρατικών Παροχών
21. The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	Οι Επιδράσεις από τις Μεταβολές στις Συναλλαγματικές Ισοτιμίες
22. Business Combinations	Όμιλοι Επιχειρήσεων
23. Borrowing Costs	Κόστη Δανεισμού
24. Related Party Disclosures	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
25. Superseded by I.A.S. 39 and 40	Καταργήθηκε
26. Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	Η Λογιστική και η Παρουσίαση για τα Προγράμματα Ωφελειών Από Συνταξιοδότηση
27. Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική των Συμμετοχών σε θυγατρικές Εταιρείες
28. Accounting for Investments in Associates	Η Λογιστική των Συμμετοχών σε Συγγενείς Εταιρείες
29. Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Οικονομικές Εκθέσεις σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
30. Disclosures in the Financial	Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές



Statements of Banks and similar Financial Institutions	Καταστάσεις των Τραπεζών και των παρόμοιων Χρηματοοικονο- μικών Οργανισμών
31. Financial Reporting of Interests in Joint Ventures	Οικονομικές Εκθέσεις των Δικαιωμάτων σε Κοινές Επιχειρήσεις
32. Financial Instruments: Disclosure and Presentation	Χρηματοοικονομικά Εργαλεία: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση
33. Earnings per Share	Κέρδη ανά Μετοχή
34. Interim Financial Reporting	Ενδιάμεσες Οικονομικές Εκθέσεις
35. Discontinuing Operations	Διακοπτόμενες Δραστηριότητες
36. Impairment of Assets	Απομείωση Αξίας Στοιχείων Ενεργητικού
37. Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Στοιχεία Ενεργητικού
38. Intangible Assets	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία
39. Financial Instruments: Recognition and measurement	Χρηματοοικονομικά Εργαλεία: Αναγνώριση και Μέτρηση
40. Investment Property	Επενδύσεις σε Ακίνητα
41. Agriculture (effective 1 January 2003)	Γεωργία (εφαρμογή από 1/1/2003)

## **21. ΟΙ ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ**

Οι διερμηνείες των Δ.Λ.Π., εκδίδονται από την ίδια αρχή (Ε.Δ.Λ.Π.) για διευκρινιστικούς λόγους και έχουν επίσης υποχρεωτική εφαρμογή. Οι περιοχές για τις οποίες έχουν εκδοθεί δύο ή περισσότερες διερμηνείες είναι οι εξής:

- Φόροι εισοδήματος
- Πάγια
- Μεταβολές συναλλαγματικών ισοτιμιών
- Ενοποίηση και
- Χρηματοπιστωτικά Μέσα

Ισχύουσες Διερμηνείες

	<u>Αντίστοιχο Δ.Λ.Π.</u>
1. Συνέπεια - Διαφορετικοί Τύποι κόστους για Αποθέματα	2
2. Συνέπεια – Κεφαλαιοποίηση Δανειακού Κόστους	23
3. Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων κερδών και Ζημιών από συναλλαγές με Συγγενείς εταιρείες	28
4. Δεν έχει εκδοθεί	
5. Ταξινόμηση Χρηματοπιστωτικών Μέσων – Προβλέψεις Ενδεχόμενου Διακανονισμού	32
6. Δαπάνες Τροποποίησης Υπάρχοντος Λογισμικού	38
7.Εισαγωγή του ευρώ	21
8.Πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ως βασική λογιστική αρχή	1,8
9. Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων – Ταξινόμηση είτε ως αγορές είτε ως συνενώσεις δικαιωμάτων	22
10. Κρατική Υποστήριξη – Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες	20
11. Συνάλλαγμα – Κεφαλαιοποίηση ζημιών που προέρχονται από σοβαρές υποτιμήσεις του νομίσματος	21
12. Ενοποίηση – Ειδικού σκοπού οικονομικές μονάδες	27
13. Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες – Μη νομισματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες	31
14. Ενσώματες ακινητοποιήσεις – Αποζημίωση για την απομείωση ή ζημία στοιχείων	16
15. Λειτουργικές μισθώσεις – Κίνητρα	17
16. Μετοχικό Κεφάλαιο – Επαναπόκτηση Ιδίων Μετοχών	32
17. Καθαρή Θέση – Δαπάνες μιας συναλλαγής καθαρής θέσης	32
18. Συνέπεια – Εναλλακτικές μέθοδοι	1
19. Τηρούμενο νόμισμα – Αποτίμηση και παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 21 και 29	21,29
20. Λογιστική μέθοδος καθαρής θέσης – Καταχώρηση ζημιών	28
21. Φόροι εισοδήματος – Ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων	

μη αποσβεσμένων περιουσιακών στοιχείων	12
22. Ενοποιήσεις επιχειρήσεων – Μεταγενέστερη αναπροσαρμογή πραγματικών αξιών και υπεραξίας αρχικώς καταχωρηθέντων	22
23. Ενσώματες ακινητοποιήσεις – Έξοδα σημαντικής επιθεώρησης ή γενικών επισκευών	16
24. Κέρδη κατά μετοχή – Χρηματοπιστωτικά μέσα και άλλες συμβάσεις που μπορεί να διακανονισθούν σε μετοχές	33
25. Φόροι εισοδήματος – Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της	12
26. Δεν υπάρχει	
27. Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγεται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης	17
28. Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων – «Ημερομηνία ανταλλαγής» και πραγματικής αξίας των συμμετοχικών τίτλων	27
29. Γνωστοποίηση – Συμφωνίες για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών	22
30. Τηρούμενο νόμισμα – μετατροπή από το νόμισμα αποτίμησης σε νόμισμα παρουσίασης	21
31. Έσοδα – Συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης	18
32. Δεν υπάρχει	
33. Ενοποίηση και μέθοδος καθαρής θέσης – Δυνητικά δικαιώματα ψήφου και κατανομή δικαιωμάτων ιδιοκτησίας	28

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 5**

1. Σ.Ο.Ε.- Μεταφράσεις δ.λ.π., Αθήνα 2002.
2. Ν.Πρωτοψάλτης, Π.Βρουστούρης:Δ.Λ.Π. και Διεργητικές, Έκδοση Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα 2002.
3. Ι.Α.Σ.-Έκδοση Ι.Α.Σ.Σ.,2002.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΟΙ ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ (Ε.Λ.Π.)**

### **22. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ**

Ο όρος Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο (Ε.Λ.Π.) έτσι, όπως αναφέρεται σε αυτήν εδώ την εργασία, παρόλο που δεν υπάρχει κάπου επίσημα διατυπωμένος, κρίνεται σκόπιμο να επινοηθεί, αφού έτσι επιτυγχάνεται:

- Η δόκιμη περιγραφή του συνόλου των διατάξεων που αναφέρονται στη λογιστική στην Ελλάδα και που προκύπτουν όχι μόνο από λογιστικά νομοθετήματα, αλλά και από φορολογικές και άλλες διατάξεις και
- Η εύκολη αντιπαράθεση της συντομογραφίας αυτής (Ε.Λ.Π.) με τη συντομογραφία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.)

Οι συνηθέστερες και κύριες διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π. μπορούν να ενταχθούν σε δύο κατηγορίες:

- Στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις και στις πληροφορίες που παρέχονται από αυτές και
- Στη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση συγκεκριμένων θεμάτων, περιπτώσεων και γεγονότων

Μετά, από την παράθεση των διαφορών για τις δύο κατηγορίες, γίνεται αναφορά στο έργο της διερεύνησης των διαφορών, όπως έγινε σε παγκόσμιο επίπεδο (έρευνα GAAP), ως αποτέλεσμα έρευνας και συνεργασίας μεγάλων ελεγκτικών οίκων.

### **23. ΣΥΝΤΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΑΥΤΕΣ**

Όταν, πριν από 10 χρόνια περίπου αναφερόταν κανείς στις κύριες διαφορές μεταξύ των Δ.Λ.Π. και του Ε.Λ.Π., αναμφίβολα θα περιλάμβανε σε αυτές, μάλιστα μεταξύ των σημαντικότερων, και τις εξής δύο:

- Τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες είναι απαραίτητες κατά τα Δ.Λ.Π. και
- Την υποχρεωτική κατά Δ.Λ.Π. κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών (Κ.Τ.Ρ.).

Σήμερα, τόσο οι Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, όσο και οι Καταστάσεις Ταμειακών Ροών (Κ.Τ.Ρ.) αποτελούν αντικείμενο που καλύφθηκε ήδη από την Ελληνική νομοθεσία (το πρώτο με υποχρεωτικότητα για όλες τις εταιρείες που έχουν τις σχετικές προϋποθέσεις, το δεύτερο για τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. εταιρείες).

Οι διαφορές που υπάρχουν σήμερα μεταξύ των Δ.Λ.Π. και του Ε.Λ.Π., και ανήκουν στην πρώτη κατηγορία, δηλαδή στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις και στις πληροφορίες που παρέχονται από αυτές, είναι οι εξής:

1. Ενώ τα Δ.Λ.Π. απαιτούν την κατάρτιση Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, δεν υπάρχει τέτοια απαίτηση από την ελληνική νομοθεσία. Όσον αφορά τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, το κενό αυτό καλύπτεται στο μεγαλύτερο βαθμό από τη σύνταξη Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Όμως, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ο ελληνικός νόμος δεν απαιτεί την κατάρτιση πίνακα διάθεσης. Έτσι, υπάρχουν μεγάλες πιθανότητες να περιλαμβάνονται σφάλματα στις κατά Ε.Λ.Π. ενοποιημένες καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως που δημοσιεύονται, τα οποία ούτε από τους ελεγκτές μπορούν πάντοτε να επισημαίνονται, αλλά και όταν επισημαίνονται δεν υπάρχει το σαφές πλαίσιο, ώστε να γίνεται πάντοτε η αναγκαία (αλλά όχι και νομοθετικά σαφώς προκύπτουσα) λογιστική εγγραφή. Ο Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων περιέχει πληροφορίες που περιέχονται στον συντασσόμενο κατά Ε.Λ.Π. Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, αλλά και όσες πρόσθετες πληροφορίες κρίνονται απαραίτητες για να αιτιολογηθούν πλήρως όλες οι μεταβολές στην καθαρή θέση.
2. Σχετικά με το περιεχόμενο του προσαρτήματος, τα Δ.Λ.Π. απαιτούν να περιλαμβάνονται στο προσάρτημα πολύ περισσότερες πληροφορίες από όσες απαιτεί η ελληνική νομοθεσία. Για παράδειγμα, τα Δ.Λ.Π. απαιτούν την παροχή πληροφοριών, μεταξύ άλλων σχετικά με:

- τις συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις (Δ.Λ.Π. 24),
  - τη διαφορά που προκύπτει στην αξία των αποθεμάτων, όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος L.I.F.O, σε σχέση με άλλη μέθοδο αποτίμησης (Δ.Λ.Π. 2) και
  - το μισθωμένο με χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) εξοπλισμό και το χρονικό διαχωρισμό των μελλοντικών πληρωμών (Δ.Λ.Π. 17).
3. Σχετικά, με τη δομή και το περιεχόμενο του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης, υπάρχουν διαφορές, μεταξύ των οποίων σημαντικότερες είναι οι παρακάτω:
- Το ποσό του φόρου εισοδήματος που προκύπτει και αφορά την κλειόμενη χρήση, κατά τα Δ.Λ.Π. παρουσιάζεται ως τελευταίο αφαιρετικό κονδύλι στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήση και όχι σε πίνακα διάθεσης (ο οποίος δεν υπάρχει στα Δ.Λ.Π.). Έτσι, η κατά Δ.Λ.Π. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης δείχνει και τα «Αποτελέσματα προ φόρων» και τα «Αποτελέσματα μετά από φόρους».
  - Στον Ισολογισμό, δεν δίνεται ανάλυση της αξίας των ενσώματων ή ασώματων παγίων σε επιμέρους κατηγορίες. Στον ισολογισμό αναφέρονται μόνο τα συνολικά μεγέθη, ενώ η ανάλυση σε κατηγορίες και η παροχή πληροφόρησης για το ύψος των αποσβέσεων, δίνεται στο προσάρτημα.
  - Τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, κατά τα Δ.Λ.Π. πρέπει να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι, έξω από τα ίδια κεφάλαια, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π., όπου πρέπει να περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια.
  - Οι επιχορηγήσεις, κατά τα Δ.Λ.Π. πρέπει επίσης να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι, έξω από τα ίδια κεφάλαια, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π., που προβλέπουν την παρουσίασή τους ως στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων.

Αν προσπαθήσει κάποιος να αντιστοιχίσει τις γραμμές των οικονομικών καταστάσεων α) των σύμφωνων με τις απαιτήσεις των Δ.Λ.Π. και β) του υποδείγματος του Ε.Γ.Λ.Σ., θα διαπιστώσει ότι υπάρχουν περιπτώσεις, όπου ένας κατά Δ.Λ.Π. λογαριασμός αντιστοιχεί σε περισσότερους του Ε.Γ.Λ.Σ. και

αντίστροφα, δύο ή περισσότεροι κατά Δ.Λ.Π. λογαριασμοί αντιστοιχούν σε ένα λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ.

4. Ενώ, τα Δ.Λ.Π. προβλέπουν τη σύνταξη Κατάστασης Ταμειακών Ροών (Κ.Τ.Ρ.), η ελληνική νομοθεσία (πλην αυτής που διέπει τις εισηγμένες εταιρείες) δεν απαιτεί τέτοια κατάσταση. Μία προφανής αιτία για τη μη απαίτηση της Ελληνικής νομοθεσίας για κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών είναι και το γεγονός ότι η κατάσταση αυτή δεν βοηθά στον υπολογισμό της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται, επίσης ότι κατά τα Δ.Λ.Π. υπάρχουν δύο μέθοδοι παρουσίασης των καταστάσεων ταμειακών ροών η άμεση και η έμμεση μέθοδος.

Η απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς να υποχρεώσει τις εισηγμένες εταιρείες να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν κατάσταση Ταμειακών Ροών (έστω με μία από τις δύο μεθόδους) αποτέλεσε ένα σημαντικό βήμα σύγκλισης της Ελληνικής νομοθεσίας προς τα Δ.Λ.Π.

## **24. ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

Η παράθεση των παρακάτω περιπτώσεων αφορά σημαντικά θέματα, όπου υπάρχει διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση, μεταξύ Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π. Επελέγησαν εκείνες οι περιπτώσεις που:

- οι λογιστικές εγγραφές μετατροπής έχουν σημαντική επίδραση επί των αποτελεσμάτων χρήσης ή και επί των ιδίων κεφαλαίων και
- προκύπτουν ως οι συνηθέστερες και πλέον χρονοβόρες

### Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.)

#### 1. Πάγια

Οι συντελεστές απόσβεσης των παγίων καθορίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους. Οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται σύμφωνα με εκθέσεις ειδικών εκτιμητών. Τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια, εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή αν πρόκειται για περίπτωση χρηματοδοτικού τύπου (financial lease).



## 2. Προβλέψεις

Οι προβλέψεις γίνονται βάσει τεκμηριωμένων στοιχείων και εκτιμήσεων της εταιρείας και αφορούν μεταξύ άλλων:

- επισφαλείς απαιτήσεις
- αποζημίωση προσωπικού
- υποτιμήσεις αποθεμάτων
- ενδεχόμενες υποχρεώσεις κ.λπ.

## 3. Συμμετοχές

Στον ισολογισμό των επιχειρήσεων, οι συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρείες εμφανίζονται με τη μέθοδο της ενοποίησης και οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρείες με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια, εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι του παθητικού, έξω από τα ίδια κεφάλαια.

## 4. Έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, μόνο αν πληρούνται πέντε συγκεκριμένες προϋποθέσεις και παραμένουν εκεί μόνο αν συνεχίζουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης (και των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης) γίνεται με συστηματικό τρόπο στα έτη που αναμένεται όφελος.

## 5. Χρεόγραφα

Αφού, πρώτα χαρακτηριστούν τα χρεόγραφα (ύπαρξη διαφορετικών χαρτοφυλακίων) η αποτίμηση γίνεται κατά κατηγορία και υπάρχουν περιπτώσεις / δυνατότητες για:

- α) καταχώρηση στη μικρότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας ή
- β) στην τρέχουσα αξία (άσχετα αν αυτή είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από την αξία κτήσεως)

## 6. Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

Ως βασική μέθοδος προτείνεται η άμεση επιβάρυνση των αποτελεσμάτων, ενώ επιτρέπεται εναλλακτικά να προσαυξηθεί το κόστος των παγίων (συνεπώς με περαιτέρω αύξηση των αποσβέσεων).

## 7. Αναβαλλόμενοι φόροι (deferred taxes)

Αναβαλλόμενοι φόροι υπάρχουν όταν υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση ορισμένων εσόδων ή εξόδων, μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και των φορολογικών υπολογισμών.

### Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο (Ε.Λ.Π.)

#### 1. Πάγια

Οι συντελεστές απόσβεσης των παγίων και οι πρόσθετες αποσβέσεις καθορίζονται από τη νομοθεσία. Οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται, σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. Τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια δεν εμφανίζονται σε καμία περίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή.

#### 2. Προβλέψεις

Στο λογιστικό πλαίσιο υπάρχουν, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, αντίστοιχες διατάξεις, όμως στην πράξη αδυνατίζουν λόγω ύπαρξης:

- φορολογικής αναγνώρισης μόνο σε συγκεκριμένα πλαίσια, που τίθενται από τη φορολογική νομοθεσία, και
- αντικρουόμενων διατάξεων

#### 3. Συμμετοχές

Στον ατομικό ισολογισμό των επιχειρήσεων οι συμμετοχές, ασχέτως ποσοστού συμμετοχής, αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας. Τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

#### 4. Έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Όλα τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, χωρίς προϋποθέσεις. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε περίοδο που δεν υπερβαίνει τα πέντε έτη.

#### 5. Χρεόγραφα

Αποτιμώνται και παρουσιάζονται στον ισολογισμό στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.

#### 6. Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

Καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται σε διάστημα ως και πέντε έτη.

#### 7. Αναβαλλόμενοι φόροι (deferred taxes)

Δεν γίνεται καμία εγγραφή σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους.

### **25. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΡΕΥΝΑΣ GAAP**

Η έκθεση GAAP βασίστηκε σε ερωτηματολόγιο που απέστειλαν στα μέλη τους επτά μεγάλες παγκόσμια εταιρείες ορκωτών λογιστών, με σκοπό να καταγράψουν τις αποκλίσεις μεταξύ των εθνικών λογιστικών προτύπων και των Δ.Λ.Π. για εξήντα χώρες. Οι εταιρείες αυτές είναι οι: Andersen, BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst and Young, Grant Thornton, KPMG, Pricewaterhouse Coopers.

Τα αποτελέσματα της έρευνας δημοσιεύτηκαν ανά χώρα και παρατίθενται και στην περίπτωση της Ελλάδας σε τέσσερις κατηγορίες. Τα αποτελέσματα για την Ελλάδα είναι συνολικά 41 περιπτώσεις (ο αριθμός είναι συμπτωματικά ίδιος με τον αριθμό των εκδοθέντων μέχρι σήμερα Δ.Λ.Π. και προφανώς δεν ισχύει ότι υπάρχει μια διαφορά ανά Δ.Λ.Π.). Οι τέσσερις κατηγορίες στην περίπτωση της Ελλάδας είναι οι εξής:

1. περιπτώσεις έλλειψης σχετικής ρύθμισης στο Ε.Λ.Π. για τη μέτρηση ή τον προσδιορισμό μεγεθών (8 περιπτώσεις).
2. περιπτώσεις μη ύπαρξης στο Ε.Λ.Π. κάποιων υποχρεωτικών διατάξεων που να επιβάλλουν δημοσιοποίηση στοιχείων (9 περιπτώσεις)
3. περιπτώσεις ύπαρξης διαφορετικής ρύθμισης στο Ε.Λ.Π. σε σχέση με τη ρύθμιση των Δ.Λ.Π. (20 περιπτώσεις) και
4. ύπαρξη θεμάτων που σε αρκετές επιχειρήσεις μπορεί να οδηγούν σε διαφορές, αν εφαρμοστούν τα Δ.Λ.Π. ή το Ε.Λ.Π. (4 περιπτώσεις).

Ευθύς αμέσως, παρουσιάζονται οι τέσσερις κατηγορίες διαφορών.

ΠΡΩΤΗ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Δεν υπάρχουν συγκεκριμένες ρυθμίσεις στην ελληνική νομοθεσία που να καλύπτουν τα εξής θέματα:

1. Την αποτίμηση των κοινοπραξιών, που μπορεί να υπολογίζεται με βάση την αξία κτήσεως (Δ.Λ.Π. 31.25, 31.32)
2. Τη δημιουργία προβλέψεων στα πλαίσια συνενώσεων επιχειρήσεων που μπορούν να θεωρηθούν ως εξαγορές (Δ.Λ.Π. 22.31)
3. Την ενοποίηση επιχειρήσεων ειδικού σκοπού (Διερμηνεία 12)
4. Τον υπολογισμό της απομείωσης της αξίας των ασώματων ακινητοποιήσεων (Δ.Λ.Π. 36)
5. Το χειρισμό της εσωτερικά δημιουργούμενης «φήμης και πελατείας» και άλλων παρόμοιων στοιχείων, αν και συνήθως αυτά δεν κεφαλαιοποιούνται (Δ.Λ.Π. 38.51)
6. Το χειρισμό των μελλοντικών υποχρεώσεων για παροχές σε εργαζόμενους (Δ.Λ.Π. 19.52)
7. Τη λογιστική παρουσίαση των αναβαλλόμενων φόρων (Δ.Λ.Π. 12)
8. Τη λογιστική κάλυψης κινδύνων για τα παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα (Δ.Λ.Π. 39.142)

ΔΕΥΤΕΡΗ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Περιπτώσεις μη ύπαρξης στο Ε.Λ.Π. κάποιων υποχρεωτικών διατάξεων, που να επιβάλλουν δημοσιοποίηση των κατωτέρω στοιχείων:

1. Της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων (Δ.Λ.Π. 1.7)
2. Της αξίας των αποθεμάτων με βάση τη μέθοδο F.I.F.O ή την τρέχουσα τιμή, όταν η αποτίμηση γίνεται με βάση τη μέθοδο L.I.F.O. (Δ.Λ.Π. 2.36)
3. Της αποτίμησης σε εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων (Δ.Λ.Π. 32.77)
4. Της αποτίμησης σε εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα (Δ.Λ.Π. 40.69)
5. Των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, εκτός αυτών που δεν διενεργούνται στα πλαίσια των συνήθως δραστηριοτήτων της εταιρείας (Δ.Λ.Π. 24)
6. Των διακοπτόμενων δραστηριοτήτων (Δ.Λ.Π. 35)

7. Των αποτελεσμάτων κατά τομέα δραστηριότητας, εκτός αυτών που αφορούν τις πωλήσεις (Δ.Λ.Π. 14)
8. Των καταστάσεων ταμειακών ροών για τις μη εισηγμένες εταιρείες (Δ.Λ.Π. 7)
9. Των κερδών ανά μετοχή (Δ.Λ.Π. 33)

#### ΤΡΙΤΗ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Συγκεκριμένες ρυθμίσεις στην ελληνική νομοθεσία προβλέπουν διαφορετικούς χειρισμούς από αυτούς που προβλέπονται από τα Δ.Λ.Π. Ευθύς, αμέσως παρουσιάζεται το περιεχόμενο των διατάξεων της ελληνικής νομοθεσίας:

1. Εξαίρεση από την ενοποίηση σε περιπτώσεις ύπαρξης ορισμένων θυγατρικών εταιρειών, λόγω σημαντικά διαφορετικής δραστηριότητας από αυτή των λοιπών εταιρειών του ομίλου (Δ.Λ.Π. 27.14)
2. Καθορισμός αν πρόκειται - σε περίπτωση ενοποίησης επιχειρήσεων – περί συγχωνεύσεων ή εξαγορών, με βάση τη νομική μορφή, παρά με βάση τη δυνατότητα προσδιορισμού του αγοραστή (Δ.Λ.Π. 22.8 – 16)
3. Τα κέρδη από συναλλαγματικές διαφορές καταχωρούνται στο λογαριασμό 56 του Ε.Γ.Λ.Σ. και όχι στα Αποτελέσματα, μέχρι τον οριστικό διακανονισμό των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων που αφορούν (Δ.Λ.Π. 21.15)
4. Οι ζημιές από συναλλαγματικές διαφορές δανείων που συνάφθηκαν για την απόκτηση παγίων στοιχείων, κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται κατά την περίοδο αποπληρωμής του δανείου (Δ.Λ.Π. 21.15, Διερμηνεία 11).
5. Χρηματοοικονομικά στοιχεία Ενεργητικού, του εμπορικού χαρτοφυλακίου, του χαρτοφυλακίου διαθεσίμων προς πώληση και παράγωγα δεν αναγράφονται (αποτιμώνται) σε εύλογη αξία (Δ.Λ.Π. 39.69)
6. Χρηματοοικονομικά στοιχεία υποχρεώσεων δεν αποτιμώνται σε εύλογη αξία (Δ.Λ.Π. 39.93)
7. Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης και έξοδα έρευνας, είναι δυνατόν να κεφαλαιοποιηθούν (Δ.Λ.Π. 38.42/56)
8. Η υπεραξία (χρεωστική διαφορά ενοποίησης κατά Νόμο 2190) μπορεί να αφαιρεθεί απευθείας από τα ίδια κεφάλαια (Δ.Λ.Π. 22.40).

9. Η αξία των εδαφικών εκτάσεων και των ακινήτων αναπροσαρμόζεται περιοδικά (συνήθως κάθε τέσσερα χρόνια) με βάση συντελεστές που ορίζει ο νόμος και όχι με βάση την πραγματική αξία τους (Δ.Λ.Π. 16.29)
10. Τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ:
  - Κόστους
  - Καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας
  - Κόστους αντικατάστασης (Δ.Λ.Π. 2.6)
11. Οι επενδύσεις σε ακίνητα αναπροσαρμόζονται κάθε τέσσερα χρόνια και αποσβένονται (Δ.Λ.Π. 40.27)
12. Πάγια στοιχεία που αποκτώνται με χρηματοδοτική μίσθωση, δεν καταχωρούνται στο ενεργητικό. Οι καταβολές των μισθωμάτων δεν αναγνωρίζονται πάντα σε σταθερή βάση (Δ.Λ.Π. 17.12/25/28)
13. Οι δαπάνες και τα έσοδα κατασκευαστικών έργων, προφανώς όσων διαρκούν περισσότερο από ένα έτος δεν καταχωρούνται στα βιβλία, με βάση τη μέθοδο της τμηματικής ολοκλήρωσης του έργου (Δ.Λ.Π. 11.22).
14. Οι προβλέψεις υπολογίζονται και καταχωρούνται με βάση τη φορολογική νομοθεσία, με αποτέλεσμα να καταχωρούνται προβλέψεις που κατά την ημερομηνία του ισολογισμού δεν είναι απαραίτητες (Δ.Λ.Π. 37.14)
15. Οι προβλέψεις δεν υπολογίζονται με βάση την παρούσα αξία τους (Δ.Λ.Π. 37.45)
16. Τα προτεινόμενα μερίσματα εμφανίζονται στον ισολογισμό ως υποχρέωση, πριν ακόμη εγκριθούν από τη γενική συνέλευση των μετόχων (Δ.Λ.Π. 10.11)
17. Τα χρηματοοικονομικά μέσα του εκδότη διακρίνονται με βάση τη νομική μορφή τους, ενώ τα σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα δεν διαχωρίζονται σε συνθετικά μέρη υποχρεώσεων και ιδίων κεφαλαίων. ( Δ.Λ.Π. 32.18/23)
18. Οι «ίδιες μετοχές» εμφανίζονται στον ισολογισμό ως στοιχείο του ενεργητικού και σχηματίζεται ένα ισόποσο αποθεματικό, μέσω της διανομής και εμφανίζεται στα ίδια κεφάλαια. Τα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) από την πώληση των ιδίων μετοχών καταχωρούνται στα αποτελέσματα (Διερμηνεία 16).

19. Το κόστος του δανεισμού που κεφαλαιοποιείται εμφανίζεται στην κατηγορία των ασώματων παγίων στοιχείων και αποσβένεται σε πενταετή περίοδο, αντί να προστίθεται στο κόστος (αξία) του παγίου που αφορά (Δ.Λ.Π. 23.11)
20. Ο όρος «έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» είναι αρκετά ευρύς και περιλαμβάνει μεταξύ άλλων αποτελέσματα από πώληση παγίων, αντιλογισμό μη χρησιμοποιηθεισών προβλέψεων κ.τ.λ. (Δ.Λ.Π. 8.6/12)

#### ΤΕΤΑΡΤΗ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αφορά την ύπαρξη θεμάτων που μπορεί σε κάποιες επιχειρήσεις να οδηγούν σε διαφορές, αν εφαρμοστούν το Ε.Λ.Π. ή τα Δ.Λ.Π., όπως αναφέρονται παρακάτω:

1. Μη ύπαρξη διατάξεων για το χειρισμό των σωρευτικών συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από πώληση δραστηριοτήτων του εξωτερικού (Δ.Λ.Π. 21.37).
2. Μη ύπαρξη διατάξεων που να ρυθμίζουν τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων των θυγατρικών εταιρειών, που λειτουργούν σε χώρες με υπερπληθωρισμό (Δ.Λ.Π. 21.36).
3. Οι επιχορηγήσεις που λαμβάνονται για την απόκτηση παγίων στοιχείων εμφανίζονται ως συνθετικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και αποσβένονται με τον ίδιο συντελεστή που χρησιμοποιείται για την απόσβεση των αντίστοιχων παγίων (Δ.Λ.Π. 20.24)
4. Δεν υπάρχουν διατάξεις που να ρυθμίζουν το χειρισμό των κινήτρων που δίνονται για χρηματοδοτικές μισθώσεις (Διερμηνεία 15).

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 6**

1. Ι.Πάγγελος: Σημειώσεις Δ.Λ.Π., Μ.Π.Σ. ΔΕ-ΔΟΠ, Πειραιάς 2003.
2. Ε.Σακέλλης: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.
3. Ι.Φίλος: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.
4. GAAP 2001- A Survey of National Accounting Rules.
5. IAS- A Practical Guide to Financial Reporting, Έκδοση Deloitte Touche Tohmatsu.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Δ.Λ.Π. 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

### **26. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ**

Το πρότυπο αυτό που έχει έναρξη ισχύος τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιουλίου 1998 ορίζει την έννοια των οικονομικών καταστάσεων και το σκοπό τους που συνίσταται στο να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση, τις ταμειακές ροές, τα αποτελέσματα της διαχείρισης της διοίκησης, δηλαδή πληροφορίες χρήσιμες σε ένα ευρύ κύκλο χρηστών για να λάβουν αποφάσεις. Επίσης, ορίζει ότι μία πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τις ακόλουθες επιμέρους οικονομικές καταστάσεις: Ισολογισμό, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων, Κατάσταση Ταμειακών Ροών και Λογιστικές μεθόδους και επεξηγηματικές σημειώσεις (Προσάρτημα). Επιπλέον, ορίζει ως βασική αρχή ότι οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης. Αυτό επιτυγχάνεται με την κατάλληλη εφαρμογή των Δ.Λ.Π.. Το Δ.Λ.Π. 1 καθορίζει πότε δικαιολογείται παρέκκλιση από τα Δ.Λ.Π. και ποιες γνωστοποιήσεις, σε αυτή την περίπτωση, πρέπει να γίνονται. Καθορίζει, επίσης, τις λογιστικές παραδοχές και αρχές που διέπουν τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (going concern, αυτοτέλειας των χρήσεων, της συνέπειας, του ουσιώδους, του συμψηφισμού στοιχείων ενεργητικού – παθητικού και εσόδων – εξόδων, της συγκριτικής πληροφόρησης) και αποσαφηνίζει το περιεχόμενό τους. Τέλος, το συγκεκριμένο πρότυπο καθορίζει το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων και τη δομή τους καθώς και τα γνωστοποιήσιμα πληροφοριακά στοιχεία με τις οικονομικές καταστάσεις και το προσάρτημα.

## **27. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ**

Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της εταιρείας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων εταιρειών. Για να επιτευχθεί ο σκοπός αυτός, το πρότυπο θέτει γενικές αρχές για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους. Η καταχώρηση, η μέτρηση και η γνωστοποίηση εξειδικευμένων συναλλαγών και γεγονότων εξετάζεται σε άλλα Δ.Λ.Π. Το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για την παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να αντιμετωπίζουν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν εκθέσεις προοριζόμενες να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι οικονομικές καταστάσεις αυτές περιλαμβάνουν εκείνες τις καταστάσεις που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή μέσα σε ένα άλλο δημόσιο έγγραφο, όπως στην ετήσια έκθεση του Δ.Σ. ή σε ένα δελτίο πληροφοριών. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται ισοδύναμα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου εταιρειών. Όμως, δεν αποκλείει την ταυτόχρονη παρουσίαση σε ενιαίο έγγραφο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, που συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π., μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, σύμφωνα με τις εθνικές ρυθμίσεις, εφόσον η βάση κατάρτισης της καθεμιάς, σαφώς γνωστοποιείται στην κατάσταση των λογιστικών αρχών, το λεγόμενο προσάρτημα.

Το Δ.Λ.Π. 1 εφαρμόζεται σε όλους τους τύπους των επιχειρήσεων, συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών εταιρειών. Επιπρόσθετες ρυθμίσεις για τις τράπεζες και τα όμοια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, συναφείς με τις ρυθμίσεις αυτού του προτύπου, τίθενται στο Δ.Λ.Π.

30 «Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων». Το προκείμενο πρότυπο δεν εφαρμόζεται στις συνοπτικού τύπου ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.

Τέλος, το πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μία κερδοσκοπική επιχείρηση και συνεπώς και οι εμπορικές επιχειρήσεις του δημόσιου τομέα μπορούν να εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του προτύπου. Μη κερδοσκοπικές, κρατικές και άλλες εταιρείες του δημόσιου τομέα, που θέλουν να εφαρμόσουν αυτό το πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές, που χρησιμοποιούνται για ορισμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις. Τέτοιες επιχειρήσεις μπορούν επίσης να παρουσιάζουν συμπληρωματικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

## **28. ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μία δομημένη οικονομική απεικόνιση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης και των συναλλαγών που αναλήφθηκαν από αυτή.

Επιδίωξη των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης, που είναι χρήσιμες για ένα ευρύ κύκλο χρηστών για να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις δείχνουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη Διοίκηση, των πόρων που της εμπιστεύθηκαν. Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της επιχείρησης:

- Τα περιουσιακά στοιχεία,
- Τις υποχρεώσεις,
- Τα ίδια κεφάλαια,
- Τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών,
- Τις ταμειακές ροές.

Αυτές οι πληροφορίες, παράλληλα με άλλες πληροφορίες του προσαρτήματος των οικονομικών καταστάσεων, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμειακές ροές της επιχείρησης και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα της δημιουργίας ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδύναμων στοιχείων.

## **29. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΗ ΣΥΝΤΑΞΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

### **A) Η ΒΑΣΙΚΗ ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΚΡΙΒΟΔΙΚΑΙΑΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ**

#### **Δ.Λ.Π.**

Το πρότυπο θέτει ως βασική αρχή ότι «οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης».

#### **Νόμος 2190/1920**

Η αρχή αυτή θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 42α παράγραφος 2, σύμφωνα με την οποία «οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου, καθώς και των άρθρων 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43 και 43α και εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας». Ειδικότερα, η αρχή της πραγματικής εικόνας επιβάλλει τα ακόλουθα:

α) Ο ισολογισμός να περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις, που είχε η εταιρεία κατά το χρόνο κλεισίματος του ισολογισμού. Δεν πρέπει, δηλαδή, ο ισολογισμός να περιλαμβάνει λιγότερα ή περισσότερα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις από ό,τι είχε η εταιρεία στην πραγματικότητα.

β) Τα κονδύλια του ισολογισμού να προκύπτουν από τις αληθινές ποσότητες και ύστερα από αποτίμηση σύμφωνα με κανόνες που θέτει ο νόμος.

γ) Τα συγκεντρωτικά κονδύλια του ισολογισμού να προέρχονται από συνάθροιση ομοιογενών επιμέρους κονδυλίων.

δ) Τα κονδύλια να φέρουν την κατάλληλη ονομασία, δηλαδή οι τίτλοι των λογαριασμών να απεικονίζουν αληθώς το περιεχόμενό τους.

ε) Τα στοιχεία του ενεργητικού να αναγράφονται στον ισολογισμό με βάση το βαθμό ρευστοποιήσεώς τους, ενώ τα στοιχεία του παθητικού ανάλογα με το βαθμό ληκτότητάς τους, έτσι ώστε να προκύπτει από τον ισολογισμό η χρηματοοικονομική θέση της εταιρείας.

στ) Τα κονδύλια του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» να προκύπτουν με βάση τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές.

#### **Β) Η ΑΚΡΙΒΟΔΙΚΑΙΑ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΠΙΤΥΓΧΑΝΕΤΑΙ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

Το Δ.Λ.Π. 1 ορίζει ότι «η κατάλληλη εφαρμογή των Δ.Λ.Π., με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν είναι αναγκαίες, έχει ως αποτέλεσμα, σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις, οι οικονομικές καταστάσεις να επιτυγχάνουν μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση». Μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση προϋποθέτει:

α) να επιλέγονται και να εφαρμόζονται οι λογιστικές μέθοδοι σύμφωνα με την παράγραφο του Δ.Λ.Π. 20

β) να παρουσιάζεται πληροφόρηση, που περιλαμβάνει και τις λογιστικές μεθόδους, κατά τρόπο που να παρέχει συναφή, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση, και

γ) να παρέχονται πρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν οι ρυθμίσεις στα Δ.Λ.Π. είναι ανεπαρκείς για να καταστήσουν τους χρήστες ικανούς να αντιληφθούν την επίδραση των ειδικής φύσης συναλλαγών ή γεγονότων στην οικονομική θέση και απόδοση της επιχείρησης.

#### **Γ) ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.**

Το πρότυπο ορίζει ότι η επιχείρηση της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται προς τα Δ.Λ.Π., γνωστοποιεί αυτό το γεγονός. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να περιγράφονται ως συμμορφούμενες προς τα Δ.Λ.Π., εκτός αν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου προτύπου και κάθε εφαρμοστέας διερμηνείας της Διαρκούς Επιτροπής Διερμηνειών. Εξάλλου, το πρότυπο ορίζει περαιτέρω ότι «ακατάλληλοι λογιστικοί χειρισμοί δεν αποκαθίστανται είτε με τη γνωστοποίηση

των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν είτε με σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό».

**Δ) ΠΑΡΕΚΚΛΙΣΗ ΑΠΟ ΤΑ Δ.Λ.Π. ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ ΜΟΝΟ ΑΝ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ ΠΑΡΑΒΙΑΖΕΙ ΤΗΝ ΑΚΡΙΒΟΔΙΚΑΙΑ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**

Το πρότυπο ορίζει ότι μόνο «σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις που η διοίκηση της επιχείρησης καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η συμμόρφωση με κάποια ρύθμιση ενός προτύπου θα ήταν παραπλανητική και συνεπώς η παρέκκλιση από τη ρύθμιση είναι αναγκαία για να επιτευχθεί η ακριβοδίκαιη παρουσίαση» και επιτρέπει παρέκκλιση με την υποχρέωση η επιχείρηση να προβεί στις γνωστοποιήσεις που επιβάλλει το πρότυπο. Σε επεξηγηματικά σχόλια του προτύπου αναφέρονται τα εξής:

- Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, η εφαρμογή συγκεκριμένης ρύθμισης ενός Δ.Λ.Π. θα μπορούσε να οδηγήσει σε παραπλανητικές οικονομικές καταστάσεις. Αυτό θα συμβαίνει μόνο όταν ο απαιτούμενος από το πρότυπο χειρισμός είναι σαφώς ακατάλληλος και για το λόγο αυτό δεν μπορεί να επιτευχθεί μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση είτε με την εφαρμογή του προτύπου είτε μόνο με μία πρόσθετη γνωστοποίηση. Παρέκκλιση δεν δικαιολογείται για μόνο το λόγο ότι ένας άλλος χειρισμός θα έδινε επίσης μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.
- Όταν ερευνάται αν μία παρέκκλιση από συγκεκριμένη ρύθμιση των Δ.Λ.Π. είναι αναγκαία, δίνεται προσοχή:
  - α) στο σκοπό της ρύθμισης και στο λόγο για τον οποίο ο σκοπός αυτός δεν επιτυγχάνεται ή δεν είναι σχετικός με τις συγκεκριμένες περιστάσεις και
  - β) στον τρόπο κατά τον οποίο οι σχετικές με την επιχείρηση περιστάσεις διαφέρουν από εκείνες άλλων επιχειρήσεων, οι οποίες εφαρμόζουν τη ρύθμιση.

**Ε) ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΜΕΝΗΣ ΑΠΟΚΛΙΣΗΣ ΑΠΟ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ**

Σε περίπτωση αναγκαίας παρέκκλισης από ρυθμίσεις λογιστικού προτύπου, το Δ.Λ.Π. 1 υποχρεώνει την επιχείρηση να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

α) Ότι η διοίκηση έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της επιχείρησης, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές.

β) Ότι έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη με τα εφαρμοστέα Δ.Λ.Π., με εξαίρεση την παρέκκλιση από ένα πρότυπο προκειμένου να επιτύχει μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

γ) Το πρότυπο από το οποίο η επιχείρηση έχει παρεκκλίνει, η φύση της παρέκκλισης, συμπεριλαμβανομένου του χειρισμού που το πρότυπο θα απαιτούσε, το λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ήταν παραπλανητικός για τις περιστάσεις και το χειρισμό που υιοθετήθηκε, και

δ) Την οικονομική επίπτωση της παρέκκλισης στο καθαρό κέρδος ή στη ζημία, στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις, στα ίδια κεφάλαια και στις ταμειακές ροές της επιχείρησης, για κάθε χρήση που παρουσιάζεται.

### **30. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ**

Στο ενεργητικό περιλαμβάνονται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν κατά κυριότητα στην εταιρεία, άσχετα αν έχουν εξοφληθεί ή όχι, και από τα οποία αναμένεται μελλοντικό όφελος. Με βάση τα Δ.Λ.Π.:

- δεν πρέπει να εμφανίζονται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης κονδύλια από τα οποία δεν αναμένεται μελλοντικό όφελος,
- υπάρχει η δυνατότητα της εμφάνισης των πάγιων στοιχείων σε τρέχουσα αξία,
- η απόσβεση των παγίων γίνεται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους, όπως αυτή καθορίζεται από την εταιρεία,
- εμφανίζονται στα πάγια στοιχεία και όσα έχουν αποκτηθεί με σύμβαση μίσθωσης, χρηματοδοτικής μορφής, παρά το γεγονός ότι στις σχετικές συμβάσεις μπορεί να υπάρχει όρος παρακράτησης της κυριότητας υπέρ του εκμισθωτή για το χρόνο ισχύος του συμβολαίου και
- τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού (π.χ. χρεόγραφα) αποτιμώνται στην τρέχουσα αξία.

Οι μεταβολές αυτές, από τις σημαντικότερες για τη διαμόρφωση του ενεργητικού στον ατομικό ισολογισμό, στις περισσότερες περιπτώσεις μετατροπής σε Δ.Λ.Π., αναμένεται να λειτουργήσουν προς την κατεύθυνση της αύξησης του συνόλου του ενεργητικού (π.χ. απόσβεση με βάση μεγαλύτερη ωφέλιμη ζωή σε σχέση με τη μέχρι σήμερα χρησιμοποιούμενη), ενώ θα υπάρξουν και ισολογισμοί στους οποίους θα υπάρξει μείωση του ενεργητικού (όταν π.χ. από τα ανωτέρω κονδύλια υπάρχουν μόνο «έξοδα πολυετούς απόσβεσης», που πρέπει να μεταφερθούν στα αποτελέσματα ή αναπροσαρμοσμένα πάγια που επιλέγεται η εμφάνισή τους στην τιμή κτήσεως, οπότε και αντिलογίζονται οι αναπροσαρμογές που είχαν γίνει με βάση νομοθετικές ρυθμίσεις). Μία από τις μεγαλύτερες μεταβολές θα προκύψει σε περίπτωση επιλογής εμφάνισης των παγίων περιουσιακών στοιχείων σε τρέχουσα αξία.

Στο παθητικό περιλαμβάνονται οι πηγές από τις οποίες χρηματοδοτούνται τα περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στο ενεργητικό, χωρίς οι πηγές αυτές να βρίσκονται σε αμφιμονοσήμαντη σχέση με τα περιουσιακά στοιχεία που χρηματοδοτούνται. Οι δύο κύριες πηγές είναι α) οι μέτοχοι, δηλαδή τα ίδια κεφάλαια και τα μερίσματα πληρωτέα και β) οι τρίτοι, δηλαδή λοιπές υποχρεώσεις και προβλέψεις. Οι αναμενόμενες, λόγω Δ.Λ.Π., μεταβολές που θα επέλθουν στο ενεργητικό θα έχουν και τις αντίστοιχες επιπτώσεις στο παθητικό. Για παράδειγμα, από τις μεταβολές του ενεργητικού που αναφέρονται ανωτέρω:

- η διαφοροποίηση που θα επέλθει από την εμφάνιση των παγίων στοιχείων σε τρέχουσα αξία, θα έχει ως αποτέλεσμα την ισόποση – κατ' αρχήν – μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων και
- η εμφάνιση στα πάγια στοιχεία όσων έχουν αποκτηθεί με σύμβαση μίσθωσης χρηματοδοτικής μορφής, θα έχει ως αποτέλεσμα και την εμφάνιση της αντίστοιχης δανειακής υποχρέωσης.

Άλλες σημαντικές αναμενόμενες μεταβολές είναι:

- η δημιουργία προβλέψεων, κάποιες από τις οποίες έχουν τακτικό και κάποιες έκτακτο χαρακτήρα (κάποιες από τις προβλέψεις επηρεάζουν το ύψος του ενεργητικού – όσες αφορούν προβλέψεις υποτίμησης



- περιουσιακών στοιχείων – ενώ άλλες προβλέψεις δημιουργούνται με ανακατανομές κονδυλίων στο παθητικό),
- η εμφάνιση των υπολοίπων του λογαριασμού επιχορηγήσεων σε λογαριασμό του παθητικού εκτός ιδίων κεφαλαίων και
  - π υπολογισμός κονδυλίου αναβαλλόμενου φόρου για τα αφορολόγητα αποθεματικά, για τα οποία υπάρχει δυνατότητα και πρόθεση διανομής.

### **31. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ**

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως 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 μία περίοδο, τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα για την ίδια περίοδο και τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα της ίδιας επίσης περιόδου. Οι αναμενόμενες, λόγω Δ.Λ.Π., μεταβολές που θα επέλθουν στην κατάσταση αποτελεσμάτων πιθανότατα θα περιλαμβάνουν:

- μεταφορά εξόδων πολυετούς απόσβεσης στα έξοδα της χρήσης στην οποία διενεργήθηκαν,
- προσαρμογή των αποσβέσεων ενσώματων ή άυλων περιουσιακών στοιχείων σε ποσά που θα προκύπτουν με βάση την ωφέλιμη ζωή, η οποία θα εκτιμάται από τη διοίκηση της εταιρείας,
- καταχώρηση προβλέψεων, το ύψος των οποίων θα πρέπει να κρίνεται από τη διοίκηση ως επαρκές και μη υπερβολικό, ενώ θα πρέπει ταυτόχρονα το ύψος αυτό να ικανοποιεί και τους ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων και
- μεταβολή του φόρου εισοδήματος (θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο φόρος εισοδήματος κατά τα Δ.Λ.Π. εμφανίζεται ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων).

Οι μεταβολές αυτές, οι σημαντικότερες για τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων στον ατομικό λογαριασμό, σε αρκετές περιπτώσεις αναμένεται να λειτουργήσουν προς την κατεύθυνση της αύξησης των αποτελεσμάτων (π.χ. μέσω μείωσης των αποσβέσεων ή μέσω μείωσης των φόρων εισοδήματος),

ενώ σε άλλες περιπτώσεις θα υπάρξει μείωση των αποτελεσμάτων (π.χ. μέσω διενέργειας προβλέψεων).

Σημειωτέον, ότι οι φόροι εισοδήματος που αποτελούν την υποχρέωση για την εταιρεία θα προκύπτουν από τον υπολογισμό που θα γίνεται με βάση τις φορολογικές διατάξεις, ενώ το κονδύλι που θα εμφανίζεται ως «φόροι εισοδήματος» στην κατάσταση αποτελεσμάτων θα είναι επηρεασμένο και από τους τυχόν αναβαλλόμενους φόρους που αφορούν την κλειόμενη χρήση.

Ιδιαίτερη προσοχή χρειάζεται ώστε η οποιαδήποτε διαφοροποίηση του ύψους των αποτελεσμάτων χρήσεως (αύξηση ή μείωση των αποτελεσμάτων μετά από φόρους) μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π., να συνεκτιμηθεί με τις αντίστοιχες αναμενόμενες μελλοντικές καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσης, όπως αυτές θα είναι επηρεασμένες από τις μέχρι σήμερα υιοθετούμενες λογιστικές μεθόδους, επιλογές και εκτιμήσεις της διοίκησης.

Κάποιες από τις διαφοροποιήσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., αφορούν πλήρως το παρελθόν ή κυρίως αυτό. Για παράδειγμα, η διαμόρφωση μιας πρόβλεψης σε ένα συγκεκριμένο ύψος – διαφορετικό από αυτό του Ε.Λ.Π. – κατά το τέλος της κλειόμενης χρήσης, θα έχει οπωσδήποτε επιδράσεις στον ισολογισμό, αλλά όχι απαραίτητα και στα αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσης, αν δηλαδή θεωρηθεί ότι επιβαρύνονται πλήρως τα αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων.

Χρειάζεται μάλιστα ιδιαίτερη προσοχή, ώστε να αποφευχθούν περιπτώσεις αυθαίρετης δημιουργίας μεγαλύτερων των απαιτούμενων προβλέψεων σε προηγούμενες χρήσεις, που μπορεί να γίνουν με σκοπό να μην επιβραδυνθούν τα αποτελέσματα της κλειόμενης και ενδεχομένως και μελλοντικών χρήσεων.

### **32. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ**

Μία από τις υποχρεωτικές οικονομικές καταστάσεις κατά τον ελληνικό νόμο είναι ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, ο οποίος δείχνει τους τρεις προορισμούς των κερδών μιας εταιρείας, που είναι:

- οι φόροι εισοδήματος προς το δημόσιο, δηλαδή φόροι που υπολογίζονται επί των φορολογητέων κερδών (τα οποία στις περισσότερες περιπτώσεις είναι διαφορετικά από τα λογιστικά αποτελέσματα),
- τα διανεμόμενα αποτελέσματα, δηλαδή τα ποσά διανομής προς τους μετόχους (μερίσματα) και προς το προσωπικό (σπανιότερη περίπτωση). Σύμφωνα, με το νόμο 2190/20 υπάρχει υποχρέωση περί καταβολής ελάχιστου ποσοστού των κερδών ή του κεφαλαίου ως μέρισμα. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η διανομή μπορεί να γίνει και από κέρδη φορολογημένα προηγούμενων περιόδων που είχαν παραμείνει στην εταιρεία ως αδιανέμητα. Επίσης, σε περίπτωση ζημιών, προφανώς δεν υπάρχει δυνατότητα διανομής (εξαιρουμένης της περίπτωσης διανομής κερδών προηγούμενης χρήσης) και υπάρχουν και ορισμένες άλλες δεσμεύσεις, όπως π.χ. σε περίπτωση ύπαρξης αναπόσβεστων εξόδων πολυετούς απόσβεσης και
- τα αδιανέμητα κέρδη, τμήμα των οποίων είναι υποχρεωτικό, αφού σύμφωνα με τον εμπορικό νόμο υπάρχει υποχρέωση δημιουργίας αποθεματικού ως ελάχιστου ποσοστού του κεφαλαίου. Επιπλέον, πολλές εταιρείες εκμεταλλεύονται τα κατά καιρούς ισχύοντα «φορολογικά» κίνητρα για δημιουργία αφορολόγητων αποθεματικών.

Η κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων που απαιτείται από τα Δ.Λ.Π., δείχνει τα κονδύλια και τις αντίστοιχες πράξεις που είχαν ως συνέπεια την τροποποίηση των κονδυλίων των ιδίων κεφαλαίων στον ισολογισμό από την αρχή της περιόδου (δηλαδή τη λήξη της προηγούμενης περιόδου) μέχρι τη λήξη της περιόδου, αφού ληφθούν υπόψη και τα θέματα της διανομής των αποτελεσμάτων της τρέχουσας – κλειόμενης περιόδου.

Ως μία ουσιαστικά ενδιάμεση οικονομική κατάσταση, η κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ενσωματώνει τις διαφοροποιήσεις που αναμένονται, λόγω Δ.Λ.Π. να παρατηρηθούν τόσο σε επίπεδο ισολογισμού όσο και σε επίπεδο αποτελεσμάτων.

Όσες μάλιστα διαφοροποιήσεις αναφέρονται σε προηγούμενες χρήσεις θα ενσωματώνονται στη γραμμή των ιδίων κεφαλαίων έναρξης και όσες αναφέρονται στην κλειόμενη χρήση θα παρουσιάζονται σε άλλη, ιδιαίτερη

γραμμή. Όλες όμως σωρευτικά οι διαφοροποιήσεις, θα ενσωματώνονται αθροιστικά στη γραμμή των ιδίων κεφαλαίων λήξης.

### **33. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ**

Η κατάσταση ταμειακών ροών δείχνει τις ταμειακές ροές (εισροές και εκροές), όπως προκύπτουν από τρεις ξεχωριστές ομάδες δραστηριοτήτων μιας εταιρείας:

- Λειτουργικές δραστηριότητες (πληρωμές και εισπράξεις που αφορούν την κύρια δραστηριότητα της εταιρείας – π.χ. εισπράξεις από πελάτες και πληρωμές σε προμηθευτές – πληρωμές στο προσωπικό, πληρωμές για άλλα λειτουργικά έξοδα και φόρους, καθώς και οποιοσδήποτε πληρωμές και εισπράξεις δεν ανήκουν στις επόμενες δύο ομάδες δραστηριοτήτων),
- Επενδυτικές δραστηριότητες (πληρωμές και εισπράξεις που αφορούν κυρίως αγορά και πώληση παγίων ή αγορά και πώληση χρεογράφων ή είσπραξη μερισμάτων) και
- Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες (πληρωμές και εισπράξεις που αφορούν κυρίως δάνεια και τους σχετικούς τόκους καθώς και εισπράξεις από αύξηση κεφαλαίου και πληρωμές μερισμάτων).

Σε επίπεδο κατάστασης ταμειακών ροών δε γεννάται θέμα σημαντικών διαφοροποιήσεων, αφού αφενός το υπόδειγμα που εφαρμόζεται στην Ελλάδα είναι αυτό της μιας εκ των δύο μεθόδων που επιτρέπονται από τα Δ.Λ.Π. και αφετέρου οι ταμειακές μεταβολές είναι δεδομένες και δεν επηρεάζονται από τις περισσότερες των μεταβολών που αναφέρθηκαν για τον ισολογισμό και για την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι δεν θα υπάρξουν κάποιες μεταβολές, όπως π.χ. από τη λογιστικοποίηση των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης, από τυχόν κοστολογικές προσεγγίσεις όπου μπορεί να υπάρξει διαφοροποίηση των κονδυλίων που βαρύνουν τα αποτελέσματα και αυτών που μεταφέρονται στα αποθέματα.

### **34. ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Το προσάρτημα είναι πολυσέλιδη έκθεση, σε μορφή κειμένου, εμπεριέχοντας και ορισμένους πίνακες. Το προσάρτημα παρέχει πληροφορίες για τις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές, αναλύει διάφορα κονδύλια των άλλων οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμού, κατάστασης αποτελεσμάτων, κατάστασης ταμειακών ροών) και επίσης παρέχει και πρόσθετες σημαντικές πληροφορίες.

Οι αναμενόμενες, λόγω Δ.Λ.Π., μεταβολές που θα επέλθουν στο προσάρτημα, πιθανότατα θα περιλαμβάνουν πληροφορίες, μεταξύ άλλων:

- σχετικά με τις εκτιμήσεις της διοίκησης για αρκετά θέματα (αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή παγίων και λογαριασμών πολυετούς απόσβεσης, σκοποί απόκτησης χαρτοφυλακίων – για επενδυτικό ή εμπορικό σκοπό, διάθεση / πρόθεση για διανομή αποθεματικών κ.λπ.),
- σχετικά με συναλλαγές με συνδεδεμένες (related) εταιρείες,
- σχετικά με στοιχεία αποτελεσμάτων και στοιχεία ενεργητικού, κατά τομέα δραστηριοτήτων της εταιρείας και
- σχετικά με τη χρηματοδότηση της εταιρείας.

Κάποια μάλιστα από τα στοιχεία που πρέπει να αναφέρονται στο προσάρτημα απαιτούν μεγάλο όγκο εργασίας για την προετοιμασία τους, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση της αξίας των αποθεμάτων με εναλλακτική μέθοδο, αν ως κύρια μέθοδος χρησιμοποιείται η μέθοδος L.I.F.O.

### **35. ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 1 ΜΕ ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Από τη σύγκριση των απαιτήσεων του Δ.Λ.Π. 1 για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με τα όσα προβλέπει ο νόμος 2190/1920, το Ε.Γ.Λ.Σ. και η φορολογική νομοθεσία, δηλαδή το Ε.Λ.Π. και κατ' επέκταση τα όσα εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις στη χώρα μας, προκύπτουν σημαντικές διαφορές που αποδεικνύουν περίτρανα την ασθενή και νοθευμένη

πληροφόρηση εκείνων που ενδιαφέρονται για τις επιχειρήσεις και χρησιμοποιούν οικονομικές καταστάσεις.

Οι σημαντικότερες από τις διαφορές αυτές είναι:

α) Δεν καταρτίζεται κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, την οποία επιβάλλει το πρότυπο. Η λογιστική αυτή κατάσταση προβλέπετο από το Δ.Λ.Π. 7 (Ιανουάριος 1979), που όριζε ότι στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνεται, σαν αναπόσπαστο μέρος τους, ο «πίνακας μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσης», ο οποίος πρέπει να παρουσιάζεται για κάθε περίοδο που παρουσιάζεται ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως». Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, που επιβάλλουν τα ελληνικά πρότυπα και ο οποίος δεν προβλέπεται από το πρότυπο, μερικά μόνο καλύπτει την προαναφερόμενη κατάσταση, αφού δεν περιλαμβάνονται σ' αυτόν οι μεταβολές που γίνονται απευθείας στην καθαρή θέση χωρίς να διέλθουν από το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως», όπως π.χ. οι συνεισφορές κεφαλαίων από τους μετόχους, εταίρους κ.τ.λ., οι διαφορές από αναπροσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων κ.τ.λ.

β) Ο νόμος 2190/1920 και η φορολογική νομοθεσία δεν επιβάλλουν την κατάρτιση της σημαντικότερης οικονομικής κατάστασης, της «κατάστασης ταμειακών ροών». Η κατάσταση αυτή έχει πρόσφατα επιβληθεί, με απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, μόνο στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρείες, ενώ δεν επιβάλλεται η κατάρτιση και η γνωστοποίησή της ούτε στις εκτός Χρηματιστηρίου, ελεγχόμενες από ορκωτούς ελεγκτές – λογιστές, εταιρείες.

γ) Η αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές αρχές και μεθόδους και των λογιστικών σφαλμάτων, που προβλέπεται από το Ε.Λ.Π., κρίνεται ατελής σε σχέση με τα οριζόμενα από τα Δ.Λ.Π.

δ) Τα γνωστοποιούμενα με το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πληροφοριακά στοιχεία, τα οποία προβλέπει ο νόμος 2190/1920, υπολείπονται των όσων προβλέπει το Δ.Λ.Π. 1 και γενικά όλα τα Δ.Λ.Π., σε βαθμό που η πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να κρίνεται ανεπαρκής.

ε) Τέλος, είναι σε όλους γνωστό ότι οι οικονομικές καταστάσεις στην Ελλάδα έχουν μετατραπεί σε ακατάληπτους πίνακες, λόγω κυρίως των παρεμβάσεων του φορολογικού νομοθέτη, ο οποίος στην προσπάθειά του να ρυθμίσει φορολογικά θέματα, αξιώνει τη διενέργεια λογιστικών εγγραφών, με επακόλουθο την εξάρθρωση βασικών λογιστικών αρχών και μεθόδων.

Για παράδειγμα, επιβάλλει τη διενέργεια λογιστικών εγγραφών για τις αποσβέσεις των παγίων που υπολογίζονται σύμφωνα με τους συντελεστές που ορίζει, επιβάλλει την αναγραφή στον ισολογισμό των ζημιών από την πώληση χρεογράφων εισηγμένων στο χρηματιστήριο κ.τ.λ.

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 7**

1. Ν.Πρωτοψάλτης, Π.Βρουστούρης:Δ.Λ.Π. και Διερμηνείες, Έκδοση Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα 2002.
2. Ε.Σακέλλης:Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.
3. Ι.Φίλος:Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.

**ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 7****ΕΝΤΥΠΟ**

1. ΒΗΜΑ

**ΘΕΜΑ-ΤΙΤΛΟΣ**Ριζικές αλλαγές στα λογιστήρια  
(από τα Δ.Λ.Π.)

2. ΒΗΜΑ

Τι αλλάζει στους Ισολογισμούς  
με τα Δ.Λ.Π.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: Δ.Λ.Π. 2: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

### **36. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ**

Το Δ.Λ.Π. 2 που αρχίζει να ισχύει για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995 δίνει την έννοια των αποθεμάτων και αποσαφηνίζει την έννοια αυτών στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. Καθορίζει το κόστος αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις λοιπές δαπάνες που επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής. Δέχεται, υπό προϋποθέσεις, την επιβάρυνση του κόστους με τόκους δανειακών κεφαλαίων και με συναλλαγματικές διαφορές δανείων και πιστώσεων. Ασχολείται με τις μεθόδους κοστολόγησης κατά φάση και εξατομικευμένης παραγωγής και ορίζει ότι επί μαζικής παραγωγής το κόστος προσδιορίζεται με τη μέθοδο F.I.F.O. ή του μέσου σταθμικού κόστους. Εναλλακτικά, το κόστος μπορεί να προσδιορίζεται με τη μέθοδο L.I.F.O., αλλά όταν η επιχείρηση εφαρμόζει τη μέθοδο αυτή, οφείλει να προβαίνει σε πρόσθετες γνωστοποιήσεις. Υιοθετεί την εφαρμογή της τεχνικής της ορθολογικής επιβάρυνσης. Ορίζει ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και απορρίπτει την τρέχουσα αξία που λαμβάνεται υπόψη κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων στη χώρα μας. Υιοθετεί, για λόγους ευκολίας, τεχνικές μέτρησης του κόστους, όπως π.χ. του standard cost και τη μέθοδο των λιανικών τιμών πώλησης. Σύμφωνα, με το Δ.Λ.Π. 2 η επιχείρηση πρέπει να χρησιμοποιεί την ίδια μέθοδο αποτίμησης για όλα τα αποθέματα που έχουν την ίδια φύση και χρήση στην επιχείρηση. Για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση είναι δυνατόν να χρησιμοποιούνται διαφορετικές μέθοδοι αποτίμησης (Διερμηνεία 1). Η διαφορά στη γεωγραφική θέση των αποθεμάτων (και στους αντίστοιχους φορολογικούς κανόνες), από μόνη της δεν είναι επαρκής για να δικαιολογήσει τη χρήση διαφορετικών τύπων κόστους (Διερμηνεία 1).

### **37. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ**

Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, παρέχοντας οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία, την τυχόν υποτίμησή τους μέχρι τη ρευστοποιήσιμη αξία τους και την καταχώρησή τους ως δαπάνη κατά την πώλησή τους. Το Δ.Λ.Π. 2 αναφέρεται επίσης στις μεθόδους κοστολόγησης των αποθεμάτων και την αποτίμησή τους. Το πρότυπο καλύπτει τη λογιστική παρακολούθηση όλων των αποθεμάτων, με εξαίρεση τα ακόλουθα:

- Εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι άμεσα σχετιζόμενες συμβάσεις υπηρεσιών, για τις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων».
- Χρηματοπιστωτικά μέσα
- Αποθέματα παραγωγής ζώων, γεωργικών και δασικών προϊόντων και μεταλλευμάτων από εξόρυξη κατά την έκταση που αυτά αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, σύμφωνα με γενικά καθιερωμένες πρακτικές από τις επιχειρήσεις αυτών των κλάδων.
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες, με τα οποία ασχολείται το Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία».

### **38. ΈΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης (όπως π.χ. για εμπορεύματα που αγόρασε η επιχείρηση με σκοπό την μεταπώληση, τα οικόπεδα ή άλλα ακίνητα που προορίζονται για μεταπώληση)
- βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για μία τέτοια πώληση (υλικά σε κατεργασία, παραγωγή σε εξέλιξη ή ημικατεργασμένα υλικά), ή

- είναι σε μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, αποθέματα συνιστούν τα κόστη των υπηρεσιών, για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα.

### **39. Το Κόστος Των Αποθεμάτων**

#### **ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, «το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση». Το κόστος των αποθεμάτων διακρίνεται σε: κόστος αγοράς, κόστος μετατροπής και λοιπές δαπάνες.

#### **ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΣ**

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η επιχείρηση μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει ή να συμψηφίσει), καθώς και μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Οι πάσης φύσης εκπτώσεις επί των αγορών μειώνουν το κόστος αγοράς. Το κόστος αγοράς συντίθεται από:

- την τιμολογιακή αξία και
- τα ειδικά έξοδα αγορών, ήτοι:
  - τα μεταφορικά από την αποθήκη του προμηθευτή στην αποθήκη του αγοραστή,
  - τα ασφάλιστρα μεταφοράς,
  - τους δασμούς,
  - τα εκφορτωτικά στην αποθήκη του αγοραστή,
  - τις προμήθειες και μεσιτείες αγοράς,
  - τον μη εκπιπτόμενο Φ.Π.Α.
  - κ.τ.λ.

## ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ

### ΈΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ

Κατά το πρότυπο «το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τα παραγόμενα προϊόντα, όπως π.χ. τα άμεσα εργατικά. Επίσης, περιλαμβάνει μία συστηματική κατανομή των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής που πραγματοποιούνται για τη μετατροπή των υλικών σε έτοιμα αγαθά». Ο ορισμός αυτός του κόστους μετατροπής συμπίπτει με τον αντίστοιχο ορισμό του Ε.Γ.Λ.Σ. για το κόστος μετατροπής ή κατεργασίας όπου υποστηρίζεται ότι:

Κόστος μετατροπής ή κατεργασίας (conversion cost) είναι το σύνολο των ομαλών εξόδων που πραγματοποιούνται στο στάδιο μετατροπής της πρώτης ύλης σε έτοιμο προϊόν ή μετατροπής ενός υλικού από μία μορφή σε άλλη, κατά τη διάρκεια ενός σταδίου ή φάσεως κατεργασίας. Το κόστος μετατροπής περιλαμβάνει όλα τα έξοδα παραγωγής, άμεσα και έμμεσα, εκτός από την αξία των άμεσων υλικών ώστε:

Κόστος μετατροπής = Κόστος άμεσης εργασίας + Γενικά βιομηχανικά έξοδα

### ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΣΕ ΣΤΑΘΕΡΑ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΛΗΤΑ

Το πρότυπο δίνει τις έννοιες των σταθερών και μεταβλητών εξόδων και αναφέρει ότι:

- Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερές, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, όπως είναι π.χ. η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης του εργοστασίου.
- Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι π.χ. τα έμμεσα υλικά και η έμμεση εργασία.

### ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Κατά το πρότυπο «λοιπές δαπάνες περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να τα φέρουν στη θέση και στην κατάστασή τους. Για παράδειγμα, μπορεί να ενδείκνυται να

περιληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή δαπάνες του σχεδιασμού των προϊόντων για ειδικές παραγγελίες πελατών».

#### **40. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων καθιερώνεται με την παράγραφο 6 του Δ.Λ.Π. 2 που ορίζει ότι «τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας». Δηλαδή, το πρότυπο θέτει προς σύγκριση κατ' είδος δύο μόνο μεγέθη: το κόστος κτήσης και την αντίστοιχη καθαρή αξία ρευστοποίησης. Η αποτίμηση των αποθεμάτων στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τιμής ρευστοποίησης θεμελιώνεται στις εξής λογιστικές αρχές: α) στην αρχή της αντιπαράθεσης εσόδων – εξόδων, σύμφωνα με την οποία η μείωση της αξίας του κατεχόμενου αγαθού, ανεξάρτητα από την αιτία που την προκάλεσε (απαξίωση, παλαιώση, βλάβη) πρέπει να θεωρείται ζημία της περιόδου στην οποία η μείωση αυτή συνέβη και β) στην αρχή της συντηρητικότητας. Όσον αφορά στην καθαρή αξία ρευστοποίησης το πρότυπο ορίζει ότι «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση».

#### **41. ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 2 ΜΕ ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Συγκρίνοντας τα όσα ορίζει το Δ.Λ.Π. 2, με τις διατάξεις που ισχύουν στη χώρα μας, διαπιστώνονται οι εξής διαφορές:

##### **α) Διαφορές ως προς την έννοια των αποθεμάτων**

Η έννοια των αποθεμάτων, όπως προσδιορίζεται στο πρότυπο, συμπίπτει με αυτήν του Ε.Λ.Π. Το πρότυπο προσθέτει επιπλέον ότι στην περίπτωση της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, «αποθέματα είναι και τα

κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα».

### β) Διαφορές ως προς τα στοιχεία του κόστους των αποθεμάτων

Εντοπίζονται οι ακόλουθες αποκλίσεις:

- Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατόν, κατά το πρότυπο, να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π. 23 «κόστος δανεισμού», δηλαδή κυρίως όταν για τη διάθεση ή χρησιμοποίηση των αποθεμάτων απαιτείται χρόνος ωρίμανσης (π.χ. οινοπνευματώδη ποτά, φύλλα καπνού πριν την κατεργασία τους).
- Το κόστος κτήσης είναι δυνατό, σε πολύ σπάνιες περιπτώσεις, και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π. 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος», να επιβαρύνεται με συναλλαγματικές διαφορές.

Κατά το Ε.Λ.Π. οι προαναφερόμενες δαπάνες δεν συνιστούν κόστος των αποθεμάτων.

### γ) Διαφορές ως προς την κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων

Σε γενικές γραμμές, οι διατάξεις του προτύπου περί κοστολόγησης δεν αντιβαίνουν τα όσα ορίζει το Ε.Γ.Λ.Σ. και κατ' επέκταση η ελληνική νομοθεσία. Διαπιστώνεται όμως η ακόλουθη βασική διαφορά:

- Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και τον Κ.Β.Σ., «η τιμή κήσεως υπολογίζεται με οποιαδήποτε από τις παρακάτω μεθόδους, καθώς και με οποιαδήποτε άλλη παραδεγμένη μέθοδο:
- Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
- Η μέθοδος του κυκλοφοριακού μέσου όρου ή των διαδοχικών υπολοίπων
- Η μέθοδος πρώτη εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (F.I.F.O.)
- Η μέθοδος τελευταία εισαγωγή – πρώτη εξαγωγή (L.I.F.O.)
- Η μέθοδος του βασικού αποθέματος
- Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους
- Η μέθοδος του πρότυπου κόστους

Κατά το νόμο 2190/1920 «η μέθοδος υπολογισμού της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, καθώς και της τιμής κτήσεως των κινητών αξιών, επιλέγεται από την εταιρεία και εφαρμόζεται πάγια από χρήση σε χρήση».

Κατά τον Κ.Β.Σ. «η τιμή κτήσεως και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο». Στην ερμηνευτική εγκύκλιο του Κ.Β.Σ., ως βασικότερες μέθοδοι υπολογισμού της τιμής και του κόστους κτήσης, αναφέρονται οι παραπάνω μέθοδοι που προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ.

Επισημαίνεται ότι η επιχείρηση δεν υποχρεούται να εφαρμόζει για όλες τις κατηγορίες αποθεμάτων την ίδια μέθοδο αποτίμησης. Είναι δυνατόν, και αυτό είναι σύνηθες, άλλη μέθοδος να εφαρμόζεται για τις πρώτες ύλες και άλλη για τα έτοιμα προϊόντα.

Το πρότυπο, σε ότι αφορά το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με μία κανονική ροή (δηλαδή μαζική παραγωγή, αγοραζόμενων σε σειρά) επιβάλλει ως βασική μέθοδο τη μέθοδο F.I.F.O ή του μέσου σταθμικού κόστους και εναλλακτικά τη μέθοδο L.I.F.O. Σε περίπτωση όμως που εφαρμόζεται η τελευταία αυτή μέθοδος, το πρότυπο απαιτεί πρόσθετα γνωστοποιούμενα στοιχεία που εμφανίζονται στο προσάρτημα και αιτιολογούν τη χρήση της συγκεκριμένης μεθόδου, λόγω ύπαρξης αποθεμάτων διαφορετικής φύσης ή χρήσης αλλά και λόγω του αντικειμένου δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Συνεπώς, κατά το Δ.Λ.Π. 2, αποκλείονται οι άλλες προαναφερόμενες μέθοδοι που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ. Το πρότυπο υιοθετεί τη μέθοδο αποτίμησης στις τιμές λιανικής πώλησης των αποθεμάτων μεγάλου αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας. Το Ε.Λ.Π. δεν δέχεται τη μέθοδο αυτή. Κατά το Ε.Λ.Π., δεν επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής. Το πρότυπο επιτρέπει την αλλαγή μεθόδου, εφόσον η μεταβολή θα καταβληθεί σε μία ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών.

δ) Διαφορές ως προς την αποτίμηση των αποθεμάτων

Συγκρίνοντας τις διατάξεις που ισχύουν στη χώρα μας σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων με τα όσα ορίζει το Δ.Λ.Π.2, εντοπίζουμε τις ακόλουθες διαφορές:

- Η αποτίμηση των αποθεμάτων κατά το Ε.Λ.Π. γίνεται βασικά στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο αν η τρέχουσα είναι μεγαλύτερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αυτή αξία (ρευστοποίησης). Το Δ.Λ.Π. 2 στη βάση σύγκρισης των κατ' είδος τιμών δεν θέτει τις τρέχουσες τιμές, αλλά συγκρίνει μόνο την τιμή κτήσης με την καθαρή αξία ρευστοποίησης. Έτσι, στις περιπτώσεις που η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσης, ενώ η αξία ρευστοποίησης υπερκαλύπτει την τιμή κτήσης, κατά τις ισχύουσες διατάξεις, η αποτίμηση πρέπει να γίνεται στην τρέχουσα τιμή, ενώ κατά το πρότυπο στο κόστος κτήσης π.χ.

<u>Αξία Κτήσης</u>	<u>Τρέχουσα Αξία</u>	<u>Καθαρή Αξία Ρευστοποίησης</u>
100.000 €	70.000 €	120.000 €

Η αποτίμηση, κατά τις ισχύουσες στη χώρα μας διατάξεις, θα γίνει στις 70.000 ευρώ, ενώ κατά το πρότυπο στις 100.000 ευρώ. Το πρότυπο υιοθετεί, βέβαια, την κατ' είδος αποτίμηση. Δέχεται όμως, ότι «σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθεμάτων που αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται στην αγορά της ίδιας γεωργικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής». Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η αποτίμηση ομαδοποιημένων αποθεμάτων δεν γίνεται δεκτή από την κείμενη νομοθεσία στη χώρα μας. Το πρότυπο (Διερμηνεία 1) επιτρέπει τη χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων και, κατ' επέκταση, διαφορετικές μεθόδους αποτίμησης για αποθέματα με διαφορετική φύση και χρήση. Τέτοια ευχέρεια δεν επιτρέπει η κείμενη ελληνική νομοθεσία.

Κατά το πρότυπο, τα άμεσα υλικά που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα



ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Η αντιμετώπιση αυτή δεν γίνεται δεκτή από τις ισχύουσες διατάξεις στη χώρα μας. Κατά τα ισχύοντα στην Ελλάδα, η διαφορά υποτίμησης των αποθεμάτων, κατά την αποτίμησή τους, φέρεται απευθείας σε μείωση της αξίας των αποθεμάτων και, σύμφωνα με την υπαγορευόμενη από το Ε.Γ.Λ.Σ. λογιστική διαδικασία, η διαφορά αυτή προσαυξάνει το κόστος των πωλήσεων. Η τιμή αποτίμησης (χαμηλότερη του κόστους κτήσης), συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης. Κατά το πρότυπο όμως, το αρχικό κόστος κτήσης πρέπει να παραμένει αμείωτο και η ζημία υποτίμησης πρέπει να καταχωρείται σε αντίθετο λογαριασμό «προβλέψεως» για το υποτιμώμενο είδος, γιατί σε ενδεχόμενη μεταγενέστερη αύξηση της αξίας ρευστοποίησής του, η πρόβλεψη πρέπει να αντिलογιστεί.

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 8**

1. Ε.Σακέλλης:Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.
2. Ι.Φίλος:Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: Δ.Λ.Π. 7: ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ**

### **42. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ**

Η κατάσταση ταμειακών ροών (cash flow statement) είναι μία σημαντικότερη οικονομική κατάσταση, η οποία πληροφορεί τον αναγνώστη για στοιχεία, πολλά από τα οποία δεν είναι εμφανή από τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις και σχετίζονται με την κίνηση των ταμειακών διαθεσίμων της εταιρείας κατά τη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου. Το Δ.Λ.Π. που ασχολείται με το θέμα αυτό είναι το Δ.Λ.Π. 7 το οποίο άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους από 1 Ιανουαρίου 1994 και μετέπειτα και αντικατέστησε το Δ.Λ.Π. 7 «Κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσεως».

Σημειώνεται ότι με βάση τα Δ.Λ.Π. είναι υποχρεωτική η κατάρτιση της Κατάστασης Ταμειακών Ροών (Κ.Τ.Ρ.), ενώ το περιεχόμενο και η διάρθρωσή της δεν πρέπει να συγχέεται με αυτά άλλων καταστάσεων που είναι μεν συγγενείς και απαντώνται στη λογιστική βιβλιογραφία, αλλά ή χρησιμοποιήθηκαν εκτενέστερα στο παρελθόν ή έχουν διαφορετική διάρθρωση και περιεχόμενο (π.χ. κατάσταση μεταβολών κεφαλαίου κίνησης, κατάσταση πηγών και χρήσεων κεφαλαίων κ.τ.λ.).

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι ήδη οι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. εταιρείες είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν κατάσταση ταμειακών ροών με την άμεση (ευθεία) μέθοδο.

### **43. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ**

Οι πληροφορίες ως προς τις ταμειακές ροές μιας εταιρείας είναι χρήσιμες για την παροχή, στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, μιας βάσεως να εκτιμούν τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα, αλλά και τις ανάγκες της εταιρείας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμειακές ροές.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 7 είναι να απαιτεί την παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και στα ταμειακά ισοδύναμα μιας επιχείρησης, μέσω της Κ.Τ.Ρ. η οποία κατατάσσει τις ταμειακές ροές της χρήσεως σε ροές από επιχειρηματικές (λειτουργικές), επενδυτικές και χρηματοοικονομικές (χρηματοδοτικές) δραστηριότητες.

Η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει μία Κ.Τ.Ρ., σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 7 και να παρουσιάζει αυτή ως αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων της για κάθε περίοδο, για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις. Συνεπώς, αυτό το πρότυπο επιβάλλει σε όλες τις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν μία Κ.Τ.Ρ.

#### **44. ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ – ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΚΙΝΗΣΕΩΝ**

##### **Διαφορά Πωλήσεων Και Εισπράξεων Από Πωλήσεις**

Λόγω του γεγονότος ότι αφενός οι συναλλαγές των πωλήσεων γίνονται σε μεγάλο βαθμό με πίστωση και αφετέρου επιβαρύνονται με ποσά Φ.Π.Α. τα οποία χωρίς να αποτελούν πωλήσεις εμπλέκονται στη ροή των ταμειακών διαθεσίμων, είναι διαφορετικό το λογιστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «πωλήσεις» από το υπόλοιπο του μεγέθους «εισπράξεις από πωλήσεις» που εμφανίζεται στην Κ.Τ.Ρ., ακόμη και στην περίπτωση που το σύνολο των πωλήσεων γίνεται τοις μετρητοίς.

Μη λαμβάνοντας υπόψη την κίνηση του Φ.Π.Α. (θεωρώντας έστω ότι δεν υπάρχει Φ.Π.Α.), αν το υπόλοιπο των πωλήσεων των ετών 2003 και 2004 είναι 1.500 ευρώ και 2.000 ευρώ αντίστοιχα και τα υπόλοιπα των απαιτήσεων από πελάτες σχετικά με πωλήσεις, στις 31/12/2002, 31/12/2003 και 31/12/2004 είναι 200 ευρώ, 800 ευρώ και 200 ευρώ αντίστοιχα, τότε για να υπολογιστούν οι εισπράξεις από πωλήσεις πρέπει το υπόλοιπο των πωλήσεων να προσαρμοστεί με τη διαφορά των απαιτήσεων εντός της χρήσης. Πιο συγκεκριμένα, οι εισπράξεις από πωλήσεις ανέρχονται:

- για το 2003 σε  $1.500 - (800 - 200) = 1.500 - 600 = 900$  €, ήτοι πωλήσεις μείον αύξηση των απαιτήσεων (δηλαδή οι «εισπράξεις από πωλήσεις» είναι

μικρότερες των πωλήσεων, αφού τμήμα του τιμήματος των πωλήσεων ίσο με 600 € δεν εισπράχθηκε από την εταιρεία, μέσα στην κλειόμενη χρήση) και για το 2004 σε  $2000 + (800 - 200) = 2.000 + 600 = 2.600$  ήτοι πωλήσεις συν μείωση των απαιτήσεων (δηλαδή οι «εισπράξεις από πωλήσεις», είναι μεγαλύτερες των πωλήσεων, αφού μέσα στην κλειόμενη χρήση, εισπράχθηκε από την εταιρεία, ποσό μεγαλύτερο του τιμήματος των πωλήσεων της χρήσης κατά 600 €).

Για αυτούς τους υπολογισμούς δεν ενδιαφέρει η ακριβής αντιστοίχιση των εισπράξεων με τις συγκεκριμένες απαιτήσεις που αφορούν. Δηλαδή, μία εισπραξη κατά τη διάρκεια της χρήσης δεν ενδιαφέρει αν αφορά προηγούμενες χρήσεις (όπως συμβαίνει με αρκετές εισπράξεις που γίνονται στην αρχή της χρήσης, οπότε συνήθως εξοφλείται και μέρος των απαιτήσεων που αφορούν την προηγούμενη χρήση και ήταν υπόλοιπο απαιτήσεων της 31/12) ή αν αφορά τις πωλήσεις της κλειόμενης χρήσης.

Εξάλλου δεν προκύπτει διαφορετικό αποτέλεσμα από μαθηματικούς υπολογισμούς, είτε θεωρηθεί ότι η εξόφληση αφορά ποσά οφειλόμενα από προηγούμενες χρήσεις είτε θεωρηθεί ότι αφορά ποσά της κλειόμενης χρήσης.

#### **ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΜΩΝ ΓΙΑ ΑΓΟΡΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

Όπως είναι γνωστό, το κόστος των πωληθέντων περιλαμβάνει στοιχεία αποθεμάτων (α' υλών, εμπορευμάτων κ.τ.λ.), αλλά και άλλα στοιχεία, όπως κόστος εργασίας και γενικά βιομηχανικά έξοδα, ιδιαίτερα στις παραγωγικές επιχειρήσεις.

Το μεγαλύτερο και κάποιες φορές μόνο στοιχείο στο κόστος πωληθέντων που είναι το κόστος στοιχείων αποθεμάτων (α' υλών, εμπορευμάτων κ.τ.λ.) διαφοροποιείται από την ταμειακή εκροή για την αγορά τους, δεδομένου ότι αφενός αρκετές αγορές γίνονται με πίστωση και αφετέρου μεταβάλλεται και το ύψος αυτών των αποθεμάτων, ως στοιχείο του ενεργητικού. Για παράδειγμα, μπορεί να εκταμιευθούν σημαντικά ποσά για αγορά αποθεμάτων, χωρίς όμως να πουληθούν αυτά τα αποθέματα εντός της χρήσης.

Για την ακρίβεια, η εξεταζόμενη διαφοροποίηση στην παρούσα παράγραφο είναι μεταξύ α) του τιμήματος του κόστους πωληθέντων που αφορά

ανάλωση / χρησιμοποίηση αποθεμάτων και β) των πληρωμών για αγορές αποθεμάτων. Έστω, για παράδειγμα, ότι το υπόλοιπο του κόστους πωληθέντων των ετών 2003 και 2004 είναι 600 € και 1.000 € αντίστοιχα, τα υπόλοιπα υποχρεώσεων σε προμηθευτές σχετικά με αγορές στις 31/12/2002, 31/12/2003 και 31/12/2004 είναι 100 €, 400 € και 200 € αντίστοιχα και τα υπόλοιπα των αποθεμάτων στις 31/12/2002, 31/12/2003 και 31/12/2004 είναι 200 €, 300 € και 500 € αντίστοιχα.

Για να υπολογιστούν οι πληρωμές για αγορές πρέπει το υπόλοιπο του κόστους πωληθέντων να προσαρμοστεί με τη διαφορά των υποχρεώσεων προς προμηθευτές και των αποθεμάτων εντός της χρήσης. Πιο συγκεκριμένα, οι πληρωμές για αγορές ανέρχονται:

- για το 2003 σε  $600 - (400 - 100) + (300 - 200) = 600 - 300 + 100 = 400$  €, ήτοι κόστος πωληθέντων μείον αύξηση των υποχρεώσεων πλέον αύξηση των αποθεμάτων.
- για το 2004 σε  $1.000 + (400 - 200) + (500 - 300) = 1.000 + 200 + 200 = 1.400$  €, ήτοι κόστος πωληθέντων πλέον μείωση των υποχρεώσεων πλέον αύξηση των αποθεμάτων.

Παρόμοιες διαφοροποιήσεις, όπως αυτές μεταξύ πωλήσεων και εισπράξεων από πωλήσεις ή μεταξύ κόστους πωληθέντων και πληρωμών για αγορές αποθεμάτων, υφίστανται και μεταξύ άλλων μεγεθών όπως π.χ. α) μεταξύ του κόστους για προσωπικό και των αντίστοιχων εκταμιεύσεων για αυτό, β) μεταξύ των δεδουλευμένων χρεωστικών τόκων και των καταβολών για τόκους κ.τ.λ.

#### **45. ΟΜΑΔΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ Κ.Τ.Ρ.**

Η βασική αρχή της Κατάστασης Ταμειακών Ροών (Κ.Τ.Ρ.) είναι ο διαχωρισμός των λειτουργιών της επιχείρησης σε 3 κατηγορίες:

α) λειτουργικές (επιχειρηματικές), όσες δηλαδή αφορούν το κύριο αντικείμενο δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Παραδείγματα ταμειακών ροών από λειτουργικές (επιχειρηματικές) δραστηριότητες είναι:

- Εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών,

- Εισπράξεις από δικαιώματα, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα.
  - Πληρωμές προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών
  - Πληρωμές προς εργαζόμενους και για λογαριασμό αυτών,
  - Εισπράξεις και πληρωμές μιας ασφαλιστικής επιχείρησης για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, συντάξεις και άλλες ασφαλιστικές παροχές.
  - Πληρωμές ή επιστροφές φόρων εισοδήματος, εκτός αν μπορεί ειδικά να εξαιρούνται ως χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες, και
  - Εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις ανταλλαγής ή μεταπώλησης
- β) επενδυτικές, όσες δηλαδή αφορούν τις αγορές και πωλήσεις παγίων, συμμετοχών και χρεογράφων. Παραδείγματα ταμειακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές λειτουργίες είναι:
- Πληρωμές για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων, άυλων παγίων στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι πληρωμές συμπεριλαμβάνουν και εκείνες που σχετίζονται με παγιοποιημένες δαπάνες ανάπτυξης και ιδιοκατασκευαζόμενες ενσώματες ακινητοποιήσεις.
  - Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων, άυλων παγίων στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.
  - Πληρωμές για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες.
  - Εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων ή χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες.
  - Ταμειακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται σε τρίτους
  - Εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων, που είχαν δοθεί σε τρίτους
  - Πληρωμές για προθεσμιακές και μελλοντικές συμβάσεις, για συμβάσεις άσκησης δικαιωμάτων (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps),

- εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση, ή οι πληρωμές κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, και
- Εισπράξεις από προθεσμιακές και μελλοντικές συμβάσεις, συμβάσεις άσκησης δικαιωμάτων (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps), εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση, ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.
- γ) Χρηματοδοτικές (χρηματοοικονομικές), όσες δηλαδή αφορούν την άντληση κεφαλαίων και την επιστροφή τους, συμπεριλαμβάνοντας τις αποδόσεις των κεφαλαίων αυτών. Παραδείγματα ταμειακών ροών, που προέρχονται από χρηματοοικονομικές (χρηματοδοτικές) δραστηριότητες είναι:
- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής
  - Πληρωμές στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της επιχείρησης
  - Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων
  - Εκταμιεύσεις για επιστροφή δανείων, και
  - Πληρωμές του μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Το σημείο στο οποίο ολοκληρώνεται η Κ.Τ.Ρ. είναι:

- ο υπολογισμός της συνολικής μεταβολής των ταμειακών διαθεσίμων (όπως προκύπτει από τη συνάθροιση των μεταβολών των 3 επιμέρους κατηγοριών δραστηριοτήτων) και
- η συμφωνία αυτής της μεταβολής με τη διαφορά των ταμειακών διαθεσίμων εντός της περιόδου, όπως αυτή προκύπτει από τον Ισολογισμό, ως διαφορά των υπολοίπων αρχής και τέλους της περιόδου.

Υπάρχουν δύο μέθοδοι Κ.Τ.Ρ., οι οποίες διαφοροποιούνται μόνο στο πρώτο τμήμα, το σχετικό με τις λειτουργικές δραστηριότητες. Η διαφοροποίηση



είναι μόνο στη δομή και τις πληροφορίες και όχι στο τελικό υπόλοιπο (καθαρή εισροή ή εκροή) της κατηγορίας δραστηριοτήτων και έχει ως εξής:

- η άμεση μέθοδος (ή ευθεία μέθοδος – direct method) αρχίζει με τις εισπράξεις από πωλήσεις, από όπου αφαιρεί τις πληρωμές σε προμηθευτές και υπαλλήλους, ενώ
- η έμμεση μέθοδος (indirect method) αρχίζει με τα λειτουργικά κέρδη ήτοι τα κέρδη πριν από έκτακτα κονδύλια και φόρους, τα οποία στη συνέχεια προσαρμόζει.

#### **46. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΜΦΑΝΙΣΗΣ Κ.Τ.Ρ. ΜΕ ΤΗΝ ΑΜΕΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟ**

Ακολουθεί η κατάσταση ταμειακών ροών της εταιρείας Κ, με την ευθεία (άμεση) μέθοδο, για την περίοδο από 1/1/2003 μέχρι 31/12/2003.

##### **ΕΤΑΙΡΕΙΑ Κ**

##### **Κ.Τ.Ρ. ΜΕ ΤΗΝ ΕΥΘΕΙΑ (ΑΜΕΣΗ) ΜΕΘΟΔΟ**

##### Ροές από λειτουργικές (επιχειρηματικές) δραστηριότητες

Εισροές από πωλήσεις	4.000
Εκροές για αγορές	(3.000)
Εκροές για έξοδα	(1.000)
Λοιπές εκροές	<u>(500)</u>
Καθαρές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες	(500)

##### Ροές από επενδυτικές δραστηριότητες

Εισροές από πώληση παγίων	100
Εκροές για αγορά παγίων	<u>(200)</u>
Καθαρές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες	(100)

Ροές από χρηματοδοτικές (χρηματοοικονομικές) δραστηριότητες

Εισροές από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	100
Εισροές από λήψη δανείου	200
Εκροές για καταβολή μερισμάτων	(50)
Εκροές για τόκους και αποπληρωμή δανείων	<u>(20)</u>
Καθαρές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	<u>230</u>
Συνολικές ταμειακές ροές περιόδου	(370)
Πλέον: Ταμειακά διαθέσιμα στην έναρξη	<u>500</u>
Ταμειακά διαθέσιμα στη λήξη	130

Στη συνέχεια, ακολουθεί η κατάσταση ταμειακών ροών της εταιρείας Α, με την έμμεση μέθοδο, για την περίοδο από 1/1/2003 μέχρι 31/12/2003.

**ΕΤΑΙΡΕΙΑ Α****Κ.Τ.Ρ. ΜΕ ΤΗΝ ΕΜΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟ**Ταμειακές ροές από λειτουργικές (επιχειρηματικές) δραστηριότητες

Καθαρά κέρδη πριν από τα έκτακτα κονδύλια και τους φόρους	3.350
Αναμορφώσεις:	
Αποσβέσεις	450
Ζημία από συναλλαγματικές διαφορές	40
Έσοδα από επενδύσεις	(500)
Τόκοι χρεωστικοί	<u>400</u>
Κέρδος εκμεταλλεύσεως πριν από τις μεταβολές του κεφ. Κίνησης	3.740
Αύξηση απαιτήσεων από πελάτες και λοιπούς λογαριασμούς	(500)
Μείωση αποθεμάτων	1.050
Μείωση τρεχουσών υποχρεώσεων	<u>(1.740)</u>
Εισροές διαθεσίμων από την κύρια εκμετάλλευση	2.550
Τόκοι πληρωθέντες	(270)
Φόροι εισοδήματος πληρωθέντες	<u>(900)</u>
Ταμειακές ροές πριν από τα έκτακτα κονδύλια	1.380
Προϊόν αποζημιώσεως λόγω καταστροφής από σεισμό	<u>180</u>

1.560

Ταμειακές Ροές από επενδυτικές δραστηριότητες

Αγορά της θυγατρικής Χ ύστερα από αφαίρεση των διαθεσίμων της	(550)
Αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων	(350)
Προϊόν πώλησης εξοπλισμού	20
Τόκοι πιστωτικοί (εισπραχθέντες)	200
Μερίσματα εισπραχθέντα (εναλλακτικά μπορεί να εμφανιστούν και στις ροές από την εκμετάλλευση)	<u>200</u>
	(480)

Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές (χρηματοοικονομικές) δραστηριότητες

Προϊόν από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	250
Προϊόν από μακροπρόθεσμο δανεισμό	250
Πληρωμή υποχρεώσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης	(90)
Μερίσματα πληρωθέντα	<u>(1.200)</u>
	(790)
Καθαρή αύξηση σε ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα	290
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα στην αρχή της χρήσης	<u>120</u>
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα στο τέλος της χρήσης	410

**47. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗΣ Κ.Τ.Ρ.**

Στην περίπτωση ύπαρξης ομίλου επιχειρήσεων όπου η μητρική εταιρεία συντάσσει και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οφείλει σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. να συντάξει την ενοποιημένη Κ.Τ.Ρ. Για να καταρτιστεί αυτή η κατάσταση είναι απαραίτητα πολλά στοιχεία τα οποία δεν είναι εμφανή στον ενοποιημένο ισολογισμό και απαιτούν έρευνα και προσπάθεια. Σε περίπτωση όμως που κάθε μία από τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση έχει καταρτίσει την ατομική της κατάσταση ταμειακών ροών, τότε η ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών μπορεί να προκύψει από την άθροιση των επιμέρους καταστάσεων ταμειακών ροών των εταιρειών που ενοποιούνται, αφού γίνουν οι κατάλληλες προσαρμογές και απαλείψεις κονδυλίων που αφορούν διεταιρικές πράξεις. Αν υποθεθεί ότι η εταιρεία Κ που αναφέρθηκε

προηγουμένως είναι θυγατρική επιχείρηση, της οποίας η μητρική εταιρεία Ν (έστω με ποσοστό συμμετοχής 80% σε αυτή) έχει καταρτίσει τη δική της Κ.Τ.Ρ., η οποία έχει ως ακολούθως:

### ΕΤΑΙΡΕΙΑ Ν (ΑΠΛΗ)

#### Κ.Τ.Ρ. ΜΕ ΤΗΝ ΕΥΘΕΙΑ (ΑΜΕΣΗ) ΜΕΘΟΔΟ

##### Ροές από λειτουργικές (επιχειρηματικές) δραστηριότητες

Εισροές από πωλήσεις	10.000
Εκροές για αγορές	(6.000)
Εκροές για έξοδα	(2.000)
Λοιπές εκροές	<u>(1.000)</u>
Καθαρές εισροές από λειτουργικές δραστηριότητες	1.000

##### Ροές από επενδυτικές δραστηριότητες

Εισροές από μερίσματα (συμμετοχή στην Κ)	40
Εκροές για αγορά χρεογράφων	(80)
Εκροές για αγορά παγίων	<u>(100)</u>
Καθαρές εκροές για επενδυτικές δραστηριότητες	(140)

##### Ροές από χρηματοδοτικές (χρηματοοικονομικές) δραστηριότητες

Εισροές από λήψη δανείου	100
Εκροές για καταβολή μερισμάτων	(200)
Εκροές για τόκους και αποπληρωμή δανείων	<u>(50)</u>
Καθαρές εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	<u>(150)</u>
Συνολικές ταμειακές ροές περιόδου	710
Πλέον: Ταμειακά διαθέσιμα στην έναρξη	<u>100</u>
Ταμειακά διαθέσιμα στη λήξη	810

Ας υποθέσουμε ακόμα την ύπαρξη των κατωτέρω δεδομένων τα οποία αναφέρονται σε σχέσεις μεταξύ των εταιρειών που ενοποποιούνται:

- οι πωλήσεις της Ν προς την Κ εντός της περιόδου ανήλθαν σε 2.000 €, ενώ η απαίτηση της Ν από την Κ ήταν 500 € στην αρχή της περιόδου και 0 στο τέλος

-εντός της περιόδου η Κ κατέβαλε για μέρισμα 50 € από τα οποία το 80% στη Ν  
 -εντός της περιόδου αυξήθηκε το μετοχικό κεφάλαιο της Κ κατά 100 €, από τα οποία το 80% καταβλήθηκε από τη Ν

Σχετικά με τις απαλείψεις που γίνονται για την κατάρτιση της ενοποιημένης Κ.Τ.Ρ. αναφέρεται ότι οι συνολικές ενοποιημένες ταμειακές ροές προκύπτουν ως το άθροισμα των αντίστοιχων ποσών των ενοποιούμενων εταιρειών, ήτοι:

	Συνολικές ταμειακές ροές της Κ	(370)
Πλέον:	Συνολικές ταμειακές ροές της Ν	<u>710</u>
	Συνολικές ενοποιημένες ταμειακές ροές	(340)

Δε συμβαίνει όμως πάντοτε το ίδιο και για τις επιμέρους κατηγορίες ταμειακών ροών. Για παράδειγμα, στις καθαρές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες, βλέπουμε ότι:

	Καθαρές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες της Κ	230
Πλέον:	Καθαρές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες της Ν	(150)
Μείον:	Διαφορά (ποσό διεταιρικής πράξης, που απαλείφθηκε)	<u>(40)</u>
	Ενοποιημένες καθαρές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	(40)

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω δεδομένα, η ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών θα έχει ως εξής:

#### ΕΤΑΙΡΕΙΑ Ν (ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗ)

#### Κ.Τ.Ρ. ΜΕ ΤΗΝ ΕΥΘΕΙΑ (ΑΜΕΣΗ) ΜΕΘΟΔΟ

#### Ροές από λειτουργικές (επιχειρηματικές) δραστηριότητες

Εισροές από πωλήσεις (10.000 + 4.000 - 2.000)	12.000
Εκροές για αγορές (6.000 + 3.000 - 2.000)	(7.000)
Εκροές για έξοδα (1.000 + 2.000)	(3.000)
Λοιπές εκροές (500 + 1.000)	<u>(1.500)</u>
Καθαρές εισροές από λειτουργικές δραστηριότητες	500

Ροές από επενδυτικές δραστηριότητες

Εισροές από μερίσματα (ποσό 40 € απαλείφεται)	0
Εισροές από πώληση παγίων	100
Εκροές για αγορά χρεογράφων (ποσό 80 € απαλείφεται)	0
Εκροές για αγορά παγίων (100 € + 200 €)	<u>(300)</u>
Καθαρές εκροές για επενδυτικές δραστηριότητες	(200)

Ροές από χρηματοδοτικές (χρηματοοικονομικές) δραστηριότητες

Εισροές από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου (100 € - 80 €)	20
Εισροές από λήψη δανείου (200 € + 100 €)	300
Εκροές για καταβολή μερισμάτων (200 € + 50 € - 40 €)	(210)
Εκροές για τόκους και αποπληρωμή δανείων (20 € + 50 €)	<u>(70)</u>
Καθαρές εισροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες	<u>40</u>
Συνολικές ταμειακές ροές περιόδου	340
Πλέον: Ταμειακά διαθέσιμα στην έναρξη	<u>600</u>
Ταμειακά διαθέσιμα στη λήξη	940

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 9**

1. Ε.Σακέλλης:Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.
2. Ι.Φίλος:Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: Δ.Λ.Π. 12: ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

### **48. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ**

Το Δ.Λ.Π. που ασχολείται με το θέμα του φόρου εισοδήματος των επιχειρήσεων είναι το Δ.Λ.Π. 12 με τίτλο Φόροι Εισοδήματος (Income – taxes). Το συγκεκριμένο πρότυπο τέθηκε σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1998 και αναφέρεται στον ορισμό του λογιστικού αποτελέσματος και του φορολογητέου αποτελέσματος, στους αναβαλλόμενους φόρους (στοιχείο υποχρεώσεων ή απαιτήσεων) και σε άλλα σχετικά θέματα.

Η λογιστική αρχή, η εφαρμογή της οποίας επιβάλλει τον υπολογισμό αναβαλλόμενων φόρων (Α.Φ.), είναι η αρχή της συσχέτισης των εσόδων με τα έξοδα.

Ο φόρος εισοδήματος είναι ουσιαστικά ένα έξοδο, όπως για παράδειγμα έξοδο είναι οι αμοιβές προσωπικού και όπως επίσης ως έξοδο πρέπει να λογίζεται και ο σχηματισμός προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

Ο φόρος εισοδήματος, ως προσδιοριστικό στοιχείο του μεγέθους που αναφέρεται ως «Αποτέλεσμα Χρήσης, μετά από φόρους», πρέπει να έχει υπολογιστεί λαμβάνοντας υπόψη όλα εκείνα τα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων που αφορούν τη συγκεκριμένη κλειόμενη χρήση και μόνο εκείνη.

### **49. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ**

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 12 είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το βασικό θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι ο τρόπος της λογιστικής παρακολούθησης:

α) των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από τη μελλοντική ανάκτηση (διακανονισμό) της λογιστικής αξίας των απαιτήσεων (υποχρεώσεων), που απεικονίζεται στον ισολογισμό της επιχείρησης.



Κατά την καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η εταιρεία αναμένει να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν πιθανολογείται ότι η ανάκτηση ή ο διακανονισμός αυτής της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ό,τι αυτές θα μπορούσε να ήταν, αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός αυτός δεν είχε φορολογικές συνέπειες, το πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις.

β) των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας χρήσης, που απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Το Δ.Λ.Π. 12 απαιτεί από την επιχείρηση να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και των άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο, με τον οποίο λογιστικοποιεί τις λοιπές συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα.

Έτσι:

- για συναλλαγές και άλλα γεγονότα καταχωρούμενα στην κατάσταση αποτελεσμάτων, κάθε σχετική με αυτά φορολογική επίδραση καταχωρείται επίσης στην κατάσταση αποτελεσμάτων.
- για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που καταχωρούνται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, κάθε σχετική με αυτά φορολογική επίδραση καταχωρείται επίσης απευθείας στα ίδια κεφάλαια.
- η καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή της αρνητικής υπεραξίας, που ανακύπτει σε αυτήν την ενοποίηση επιχειρήσεων.

γ) Το πρότυπο επίσης ασχολείται με την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους

εισοδήματος. Το παρόν πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος.

Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους εθνικούς και εξωτερικούς φόρους που βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς τη συντάσσουσα στις οικονομικές καταστάσεις επιχείρηση.

Το παρόν πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής για τις κρατικές επιχορηγήσεις ή για τα φορολογικά κίνητρα των επενδύσεων. Το πρότυπο όμως, καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών, που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή κίνητρα επενδύσεων.

## **50. ΈΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ**

Αναβαλλόμενοι φόροι (Α.Φ.) είναι η διαφορά μεταξύ α) του ποσού των φόρων που υπολογίζονται για μία περίοδο λειτουργίας μιας επιχείρησης, με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία και β) του ποσού των φόρων που θα προέκυπτε για την ίδια περίοδο λειτουργίας της ίδιας επιχείρησης, με βάση τα λογιστικά κέρδη και τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή.

Η δαπάνη του αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία λογίζεται ο αναβαλλόμενος φόρος. Στην περίπτωση όμως που οι προσωρινές διαφορές αφορούν στοιχεία της καθαρής θέσης (π.χ. διαφορά αναπροσαρμογής λειτουργικών πάγιων στοιχείων), ο αναβαλλόμενος φόρος που αναλογεί σε αυτές καταχωρείται απευθείας στην καθαρή θέση και όχι στα αποτελέσματα.

Για τον υπολογισμό του αναβαλλόμενου φόρου χρησιμοποιείται ο φορολογικός συντελεστής που θα ισχύει κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης της διαφοράς. Δε λογίζεται αναβαλλόμενος φόρος για μία φορολογική υποχρέωση που ενδέχεται να γεννηθεί μόνο ύστερα από απόφαση της διοίκησης της εταιρείας (π.χ. λογισμός αναβαλλόμενου φόρου επί αφορολόγητων αποθεματικών, αφού η διανομή τους, που θα γεννήσει την

υποχρέωση καταβολής φόρου, προϋποθέτει απόφαση της διοίκησης της εταιρείας). Ο αναβαλλόμενος, στην περίπτωση αυτή, φόρος γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

### **51. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ (Φ.Κ.) ΑΠΟ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ (Λ.Κ.)**

Όπως είναι γνωστό, στις περισσότερες περιπτώσεις, τα λογιστικά κέρδη (Λ.Κ.) είναι διαφορετικά από τα φορολογητέα κέρδη (Φ.Κ.). Οι διαφορές μεταξύ των Φ.Κ. και των Λ.Κ. είναι στοιχεία εξόδων ή εσόδων που, ενώ καταγράφονται ως λογιστικό αποτέλεσμα, δεν καταγράφονται και ως φορολογικό αποτέλεσμα.

Για παράδειγμα, τα πρόστιμα τα οποία καταβάλλει μία επιχείρηση, λογιστικοποιούνται μεν ως έξοδα και λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος, αλλά δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενη δαπάνη και δεν περιλαμβάνονται στα έξοδα εκείνα που αφαιρούνται από τα έσοδα, προκειμένου να υπολογιστεί το φορολογητέο αποτέλεσμα. Επίσης, διάφορες προβλέψεις που καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία επιχειρήσεων, αναγνωρίζονται εν μέρει ή ίσως δεν αναγνωρίζονται καθόλου από τη φορολογική νομοθεσία ως εκπιπόμενες δαπάνες.

Οι διαφορές μεταξύ των Φ.Κ. και των Λ.Κ. εντάσσονται σε δύο κατηγορίες:

- Μόνιμες διαφορές, αυτές δηλαδή που ενώ καταχωρούνται λογιστικά α) δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσης την οποία αφορούν και β) ούτε θα ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος των επόμενων χρήσεων. Το παράδειγμα του προστίμου που αναφέρθηκε προηγουμένως αποτελεί παράδειγμα τέτοιας μόνιμης διαφοράς.
- Προσωρινές διαφορές, καταχωρούμενες δηλαδή λογιστικά, που δεν λαμβάνονται μεν υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσης την οποία αφορούν, αλλά θα ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος κάποιων επομένων χρήσεων. Η χρησιμοποίηση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης για τον

προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος αφενός και του φορολογητέου αποτελέσματος αφετέρου, αποτελεί παράδειγμα προσωρινής διαφοράς, για τους σκοπούς του υπολογισμού των αναβαλλόμενων φόρων.

## **52. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ ΤΟΣΟ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΚΤΙΚΗ Όσο Και Με Τα Δ.Λ.Π.**

Ας υποθεθεί ότι δύο εταιρείες, οι Α και Β, αποκτούν την ίδια ημερομηνία (1/1/2001) από ένα μηχάνημα, αξίας κτήσεως 6.000 €, με ωφέλιμη ζωή 6 χρόνια (βάσει προδιαγραφών κατασκευαστή και σύμφωνων εκτιμήσεων της διοίκησης της εταιρείας) και με μηδενική υπολειμματική αξία. Ο συντελεστής απόσβεσης που πρέπει να χρησιμοποιηθεί για να υπολογιστούν και να καταχωρηθούν οι αποσβέσεις στα κατά Ε.Λ.Π. βιβλία της εταιρείας Α είναι αυτός που προσδιορίζεται από το νόμο (έστω 10% ετήσια) και έστω ότι ο αντίστοιχος συντελεστής για την εταιρεία Β είναι 20%, λόγω υπαγωγής της σε διατάξεις περί αναπτυξιακών κινήτρων.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, σχετικά με την καταγραφή των αποσβέσεων του μηχανήματος αυτού και με την υπόθεση ότι δεν υπάρχει μέρος των ανωτέρω αποσβέσεων που να προσαυξάνει τα στοιχεία του ενεργητικού (π.χ. προϊόντα που να περιλαμβάνονται στο τελικό απόθεμα και τα οποία να έχουν κοστολογηθεί, εμπεριέχοντας μέρος των αποσβέσεων) παρατηρούνται τα εξής:

- Σύμφωνα με την ελληνική πρακτική, η απόσβεση στα βιβλία της Α θα ανέρχεται σε  $6.000 \times 10\% = 600$  € ετήσια και το μηχάνημα θα αποσβεσθεί πλήρως σε 10 χρόνια. Το φορολογικό όφελος που θα προκύπτει για την επιχείρηση Α για κάθε έτος της δεκαετούς περιόδου (δεδομένου ότι οι αποσβέσεις αποτελούν παραγωγική δαπάνη και η έκπτωσή τους αναγνωρίζεται φορολογικά) αν ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 40%, ανέρχεται σε  $600 \times 40\% = 240$  €.
- Σύμφωνα με την ελληνική πρακτική, η απόσβεση στα βιβλία της Β θα ανέρχεται σε  $6.000 \times 20\% = 1.200$  € ετήσια και το μηχάνημα θα αποσβεσθεί πλήρως σε 5 χρόνια. Το φορολογικό όφελος που θα προκύπτει για την

επιχείρηση Β για κάθε έτος της πενταετούς περιόδου αν ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 40%, ανέρχεται σε  $1.200 \times 40\% = 480 \text{ €}$ .

- Σύμφωνα με τη λογιστική επιστήμη (και σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.) και δεδομένου ότι η χρήση των δύο μηχανημάτων γίνεται σύμφωνα με τις προδιαγραφές των κατασκευαστών, στα βιβλία καθεμιάς από τις δύο εταιρείες για κάθε έτος θα έπρεπε να λογίζονται αποσβέσεις ίσες με  $6.000 \times 1/6 = 1.000 \text{ €}$  ετήσια, επί 6 έτη, και το μηχάνημα να αποσβεσθεί πλήρως σε 6 χρόνια. Το φορολογικό όφελος που θα προκύπτει για καθεμιά από τις δύο εταιρείες για κάθε έτος της εξαετούς περιόδου, αν ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 40%, θα έπρεπε να ανέρχεται σε  $1.000 \times 40\% = 400 \text{ €}$ .

Ας υποθέσουμε επιπρόσθετα ότι οι εταιρείες Α και Β λειτουργούν κατά τα λοιπά με λογιστικό αποτέλεσμα (πριν την αφαίρεση της απόσβεσης) που ανέρχεται σε 10.000 € κέρδη για κάθε έτος από το 2001 και στο εξής, μέχρι το 2010 και συνεπώς και ο αναλογών φόρος εισοδήματος, μη συνυπολογιζόμενης της επίδρασης από τις αποσβέσεις, πρέπει να ανέρχεται σε 4.000 € ετήσια.

#### **ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Α.Φ. ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Α**

Η εταιρεία Α, εφαρμόζοντας συντελεστή απόσβεσης 10%, όπως ορίζεται από την ελληνική νομοθεσία για αυτή, περιλαμβάνει στα έξοδά της κάθε έτος (για την περίοδο από το 2001 μέχρι το 2010) ποσό  $6.000 \times 10\% = 600 \text{ €}$ , το οποίο μειώνει τη φορολογική υποχρέωση, για κάθε έτος της περιόδου αυτής κατά  $600 \times 40\% = 240 \text{ €}$ .

Όμως η λογιστικά ορθή κατά Δ.Λ.Π. αντιμετώπιση της χρήσης του παγίου, δηλαδή ο καταλογισμός απόσβεσης στα έξοδα της εταιρείας για κάθε χρόνο ίσης με το  $1/6$  της αποσβεστέας αξίας του παγίου (στην προκειμένη περίπτωση η αποσβεστέα αξία είναι ίση με τη συνολική αξία του παγίου) σημαίνει ότι θα έπρεπε η εταιρεία να περιλαμβάνει στα έξοδά της κάθε έτος:

- για την περίοδο από το 2001 μέχρι το 2006, ποσό 1.000 €, το οποίο θα μείωνε τη φορολογική της υποχρέωση, για κάθε έτος της περιόδου αυτής κατά  $1.000 \times 40\% = 400 \text{ €}$ .

- για την περίοδο από το 2007 μέχρι το 2010, ποσό απόσβεσης μηδέν, αφού το πάγιο θα έχει πλέον πλήρως αποσβεσθεί.

Ο ετήσιος φόρος εισοδήματος της εταιρείας Α, σύμφωνα με την Ελληνική πρακτική θα είναι:

Λογιστικό αποτέλεσμα, πριν την αφαίρεση της απόσβεσης	10.000
Μείον: Απόσβεση	<u>(600)</u>
Φορολογητέο αποτέλεσμα	9.400
Επί: συντελεστής φόρου	<u>40%</u>
<u>Φόρος εισοδήματος πληρωτέος</u>	3.760 α)

Ο ετήσιος φόρος εισοδήματος της εταιρείας Α, σύμφωνα με τη λογιστική επιστήμη και τα Δ.Λ.Π., θα είναι:

Λογιστικό αποτέλεσμα, πριν την αφαίρεση της απόσβεσης	10.000
Μείον: Απόσβεση	<u>(1.000)</u>
Φορολογητέο αποτέλεσμα	9.000
Επί: συντελεστής φόρου	<u>40%</u>
<u>Φόρος εισοδήματος πληρωτέος</u>	3.600 β)

Συνεπώς η εταιρεία Α καλείται να καταβάλλει φόρο εισοδήματος ίσο με 3.760 € (α) ανωτέρω) ήτοι ποσό μεγαλύτερο αυτού που προκύπτει αν εφαρμοστούν τα όσα ορίζει η λογιστική επιστήμη και τα Δ.Λ.Π. (β) ανωτέρω) κατά  $3.760 - 3.600 = 160$  €. Η διαφορά αυτή των 160 € είναι ο αναβαλλόμενος φόρος, ο οποίος στην προκειμένη περίπτωση είναι λογαριασμός απαίτησης την οποία θα πρέπει να εμφανίζει στο ενεργητικό του κατά Δ.Λ.Π. ισολογισμού της η εταιρεία Α.

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, αν παρακολουθήσουμε την εξέλιξη των αναβαλλόμενων φόρων και στα επόμενα έτη, τότε θα έχουμε να παρατηρήσουμε την εξής εξέλιξη:

<u>Τέλος Χρήσης</u>	<u>Αναβαλλόμενος φόρος (χρεωστικά υπόλοιπα)</u>
2001	160
2002	320 (160 X 2)
2003	480 (160 X 3)
2004	640 (160 X 4)

2005	800 (160 X 5)
2006	960 (160 X 6)

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι στο τέλος της έκτης χρήσης, το πάγιο θα πρέπει να έχει πλήρως αποσβεσθεί σύμφωνα με τη λογιστική επιστήμη και τα Δ.Λ.Π., οπότε από την έβδομη μέχρι τη δέκατη χρήση (από το 2007 μέχρι το 2010), παρά το γεγονός ότι δεν πρέπει να λογίζονται από πλευράς Δ.Λ.Π. αποσβέσεις, εντούτοις η εταιρεία θα απολαμβάνει φορολογικό όφελος, αφού σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία θα εξακολουθήσει να λογιστικοποιεί αποσβέσεις ίσες με 600 € κατά έτος, έχοντας κάθε ένα από αυτά τα έτη φορολογικό όφελος ίσο με 240 €. Συνεπώς, εφαρμόζοντας τα Δ.Λ.Π., θα πρέπει να μειώνεται η απαίτηση της εταιρείας από Α.Φ. κατά 240 € τα επόμενα 4 έτη, οπότε θα έχουμε:

<u>Τέλος Χρήσης</u>	<u>Αναβαλλόμενος φόρος (χρεωστικά υπόλοιπα)</u>
2007	720
2008	480
2009	240
2010	0

Στο τέλος της δέκατης χρήσης (του 2010) το υπόλοιπο της απαίτησης από Α.Φ. θα μειωθεί κατά 240 € και θα μηδενιστεί. Ο μηδενισμός του είναι εξάλλου απαραίτητο να συμβεί στη χρονιά εκείνη που το πάγιο καθίσταται πλήρως αποσβεσμένο σύμφωνα και με τις δύο προσεγγίσεις (Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π.).

#### **ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Α.Φ. ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Β**

Η εταιρεία Β, εφαρμόζοντας συντελεστή απόσβεσης 20%, όπως ορίζεται από την ελληνική νομοθεσία για αυτή, περιλαμβάνει στα έξοδά της κάθε έτος (για την περίοδο από το 2001 μέχρι το 2005) ποσό  $6.000 \times 20\% = 1.200$  €, το οποίο μειώνει τη φορολογική της υποχρέωση για κάθε έτος της περιόδου αυτής κατά  $1.200 \times 40\% = 480$  €.

Όμως, η λογιστικά ορθή και σύμφωνη με τα Δ.Λ.Π. αντιμετώπιση της χρήσης του παγίου, δηλαδή ο καταλογισμός απόσβεσης στα έξοδα της εταιρείας για κάθε χρόνο ίσης με το 1/6 της αποσβεστέας αξίας του παγίου (στην προκειμένη περίπτωση η αποσβεστέα αξία είναι ίση με τη συνολική αξία του παγίου) σημαίνει ότι θα έπρεπε η εταιρεία να περιλαμβάνει στα ετήσια έξοδά της (για την περίοδο από το 2001 μέχρι το 2006) ποσό 1.000 €, το οποίο θα μείωνε τη φορολογική της υποχρέωση, για κάθε έτος αυτής της περιόδου κατά  $1.000 \times 40\% = 400 \text{ €}$ .

Ο ετήσιος φόρος εισοδήματος της εταιρείας Β, σύμφωνα με την Ελληνική πρακτική θα είναι:

Λογιστικό αποτέλεσμα πριν την αφαίρεση της απόσβεσης	10.000
Μείον: απόσβεση	<u>(1.200)</u>
Φορολογητέο αποτέλεσμα	8.800
Επί: συντελεστής φόρου	<u>40%</u>
Φόρος εισοδήματος πληρωτέος	3.520 (α)

Ο ετήσιος φόρος εισοδήματος της εταιρείας Β, σύμφωνα με τη λογιστική επιστήμη και τα Δ.Λ.Π. θα είναι:

Λογιστικό αποτέλεσμα πριν την αφαίρεση της απόσβεσης	10.000
Μείον: απόσβεση	<u>(1.000)</u>
Φορολογητέο αποτέλεσμα	9.000
Επί: συντελεστής φόρου	<u>40%</u>
Φόρος εισοδήματος πληρωτέος	3.600 (β)

Συνεπώς, η εταιρεία Β καλείται να καταβάλλει φόρο εισοδήματος ίσο με 3.520 € ((α) ανωτέρω) ήτοι ποσό μικρότερο αυτού που προκύπτει αν εφαρμοστούν τα όσα η λογιστική επιστήμη ορίζει ((β) ανωτέρω) κατά  $3.600 - 3.520 = 80 \text{ €}$ . Η διαφορά αυτή των 80 € είναι ο αναβαλλόμενος φόρος, ο οποίος στην προκειμένη περίπτωση είναι λογαριασμός υποχρέωσης την οποία θα πρέπει να εμφανίζει στο παθητικό της η εταιρεία Β.



Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, αν παρακολουθήσουμε την εξέλιξη των αναβαλλόμενων φόρων και στα επόμενα έτη, τότε θα έχουμε να παρατηρήσουμε την εξής εξέλιξη:

<u>Τέλος Χρήσης</u>	<u>Αναβαλλόμενος Φόρος (πιστωτικά υπόλοιπα)</u>
2001	80
2002	160 (80 X 2)
2003	240 (80 X 3)
2004	320 (80 X 4)
2005	400 (80 X 5)

Σημειώνεται, ότι στο τέλος της πέμπτης χρήσης, το πάγιο θα έχει πλήρως αποσβεσθεί σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, ενώ με βάση τη λογιστική επιστήμη και τα Δ.Λ.Π., στην έκτη χρήση (το 2006) θα έπρεπε να λογιστούν αποσβέσεις ίσες με 1.000 € οι οποίες και θα είχαν σαν αποτέλεσμα τον υπολογισμό φόρου μικρότερου κατά 400 € για την εταιρεία Β σε σχέση με το φόρο που υπολογίστηκε με βάση την ελληνική νομοθεσία.

<u>Τέλος Χρήσης</u>	<u>Αναβαλλόμενος Φόρος</u>
2006	0 (400 – 400)

Κατά την ελληνική νομοθεσία, δεν λογίζονται αποσβέσεις για την έκτη χρήση, δεδομένου ότι το πάγιο είχε πλήρως αποσβεσθεί από την πέμπτη χρήση. Έτσι, στο τέλος της έκτης χρήσης δεν παραμένει πλέον υπόλοιπο στο λογαριασμό των αναβαλλόμενων φόρων.

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 10**

Ε.Σακέλλη:Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002

Ι.Φίλος:Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003

**ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 10****ΕΝΤΥΠΟ**

1. ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ

**ΘΕΜΑ-ΤΙΤΛΟΣ**

Οι Αναβαλλόμενοι Φόροι

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11: Δ.Λ.Π. 16: ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

### **53. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ**

Το Δ.Λ.Π. 16 που άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιουλίου 1999 αναφέρεται στα λειτουργικά πάγια στοιχεία και συνεπώς και στα λειτουργικά ακίνητα.

Καθορίζει τις προϋποθέσεις για την καταχώρηση των πάγιων στοιχείων και οριοθετεί τις δαπάνες που συνιστούν το κόστος του παγίου. Επισημαίνεται ότι:

- τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων βαρύνουν το κόστος του παγίου και δεν χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς απόσβεσης, όπως εσφαλμένα πράττει το Ε.Γ.Λ.Σ.
- οι τόκοι δανείων προσαυξάνουν το κόστος κτήσης, όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που θέτει το Δ.Λ.Π. 23.
- δεν περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης γενικά έξοδα (διοίκησης κ.τ.λ.)
- επιτρέπεται εναλλακτικά οι επιχορηγήσεις να φέρονται σε μείωση του κόστους κτήσης

Η αρχική καταχώρηση του παγίου στοιχείου γίνεται στο κόστος κτήσης. Οι μεταγενέστερες δαπάνες βαρύνουν το κόστος, μόνο αν αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του παγίου στοιχείου. Το παρόν πρότυπο ρυθμίζει τη λογιστική των ανταλλασσόμενων πάγιων στοιχείων. Όσον αφορά στην αποτίμηση που είναι μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης προβλέπει δύο μεθόδους:

α) Τη βασική μέθοδο: Αποτίμηση στο κόστος κτήσης μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες απομειώσεις.

β) Την εναλλακτική μέθοδο: Η λογιστική αξία των πάγιων στοιχείων αναπροσαρμόζεται στην πραγματική αξία τους. Η πραγματική αξία του εδάφους και των κτιρίων είναι η αγοραία αξία τους, που εκτιμάται από επαγγελματίες εκτιμητές. Για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις η αγοραία αξία τους και, όταν δεν υπάρχουν στοιχεία, το αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής τους.

Το Δ.Λ.Π. 16 προβλέπει ότι οι αναπροσαρμογές γίνονται το αργότερο ανά τρία έως πέντε έτη. Όταν αναπροσαρμόζεται η αξία ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου, πρέπει να αναπροσαρμόζεται η αξία ολόκληρης της κατηγορίας στην οποία ανήκει το πάγιο. Η διαφορά αναπροσαρμογής πραγματοποιείται με τη χρησιμοποίηση του πάγιου στοιχείου και συνεπώς σύμμετρα με την απόσβεσή του ή με την πώλησή του, οπότε και μεταφέρεται από το λογαριασμό «διαφορά αναπροσαρμογής» στο λογαριασμό «αποτελέσματα εις νέο». Τα πάγια στοιχεία υπόκεινται σε απομείωση, δηλαδή σε μείωση της λογιστικής τους αξίας, όταν η πραγματική τους αξία είναι κατώτερη της λογιστικής τους αξίας.

Σύμφωνα με αυτό το πρότυπο, το ενσώματο πάγιο αποσβένεται με βάση την ωφέλιμη ζωή του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου εκτιμάται από την επιχείρηση, λαμβάνοντας υπόψη την αναμενόμενη χρήση του στοιχείου, τη φυσιολογική φθορά, την τεχνική απαξίωση κ.τ.λ. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου καθώς και η μέθοδος απόσβεσης επανεξετάζονται περιοδικά. Η υπολειμματική αξία του παγίου, πρέπει να επανεκτιμάται, όταν εφαρμόζεται η εναλλακτική μέθοδος αποτίμησής του στην πραγματική του αξία.

Τέλος, το κόστος σημαντικής επισκευής ή επιθεώρησης του παγίου καταχωρείται στα έξοδα της χρήσης στην οποία αυτά πραγματοποιούνται, εκτός αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το πρότυπο, οπότε προσαυξάνουν το κόστος του παγίου.

#### **54. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ**

Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να περιγράψει τη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων, τα πρωταρχικά θέματα της οποίας είναι:

- ο σωστός χρόνος της καταχώρησής τους ως περιουσιακά στοιχεία,
- ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας και
- ο προσδιορισμός της δαπάνης της απόσβεσής τους

Το πρότυπο θέτει το βασικό κανόνα ότι «πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός αν ένα άλλο Δ.Λ.Π. απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση. Πάντως, ρητά ορίζεται ότι το πρότυπο δεν εφαρμόζεται για:

α) – τα δάση και παρόμοιους χώρους, που μπορεί να αναγεννώνται και  
β) – τα δικαιώματα ορυχείων – μεταλλείων, την αναζήτηση και εξόρυξη, ορυκτών, την αναζήτηση και άντληση πετρελαίου, καθώς και φυσικού αερίου και όμοιων πόρων που δεν αναγεννώνται. Το πρότυπο αυτό πάντως, εφαρμόζεται σε ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή στη διατήρηση των δραστηριοτήτων ή των περιουσιακών στοιχείων, που καλύπτονται από την περίπτωση α) ή β). Το Δ.Λ.Π. 16 δεν εξετάζει ορισμένες πλευρές της εφαρμογής ενός πλήρους συστήματος απεικόνισης των επιδράσεων από τις μεταβολές των τιμών. Όμως, οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν ένα τέτοιο σύστημα υποχρεούνται να συμμορφώνονται από όλες τις απόψεις με το παρόν πρότυπο, με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στην αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων ύστερα από την αρχική τους καταχώρηση.

## **55. ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΟΡΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ**

Οι επόμενοι όροι χρησιμοποιούνται στο Δ.Λ.Π. 16 με τις ακόλουθες καθοριζόμενες έννοιες:

- **ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ:** είναι τα υλικά (ενσώματα) περιουσιακά στοιχεία που:

α) κατέχονται από μία επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς, και  
β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεων

- **ΑΠΟΣΒΕΣΗ:** είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

- **ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΟ ΠΟΣΟ:** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις, μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

- **ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ ΕΙΝΑΙ:**

α) είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση,

β) είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το περιουσιακό στοιχείο.

- **ΚΟΣΤΟΣ:** είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμειακά ισοδύναμα ή η πραγματική αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

- **ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ:** είναι το καθαρό ποσό που προσδοκά η επιχείρηση να λάβει για ένα περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την αφαίρεση των αναμενόμενων εξόδων διάθεσης.

- **ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ:** είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί μεταξύ μερών που έχουν γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους σε μία αντικειμενική συναλλαγή.

- **ΖΗΜΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ:** είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του

- **ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ:** είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον ισολογισμό, μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων του και των σωρευμένων επ' αυτού ζημιών απομείωσης.

## **56. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ**

### **ΈΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Κατά το Δ.Λ.Π. 16 «απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός πάγιου στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του». Οι προσδιοριστικοί παράγοντες της απόσβεσης, σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό, είναι το «αποσβεστέο ποσό» και η «ωφέλιμη ζωή» του παγίου, οι οποίοι εξετάζονται ευθύς αμέσως.

**«ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΟ ΠΟΣΟ» ΕΝΟΣ ΕΝΣΩΜΑΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ**

«Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός πάγιου στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του». Αποσβεστέο ποσό, λοιπόν, είναι η λογιστική αξία του στοιχείου μειωμένη κατά την υπολειμματική του αξία.

Στην πράξη η υπολειμματική αξία ενός παγίου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβεστέου ποσού. Αν εφαρμόζεται η βασική μέθοδος αποτίμησης και η υπολειμματική αξία πρόκειται να είναι μάλλον σημαντική, η υπολειμματική αξία υπολογίζεται κατά την ημερομηνία κτήσης και δεν αυξάνεται μεταγενέστερα λόγω αλλαγών στις τιμές. Αν όμως, εφαρμόζεται η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος αποτίμησης, τότε και η υπολειμματική αξία πρέπει να επανεκτιμάται κατά την ημερομηνία των τυχόν μεταγενέστερων αναπροσαρμογών της αξίας του παγίου. Η εκτίμηση βασίζεται στην υπολειμματική αξία που επικρατεί κατά την ημερομηνία της εκτίμησης για όμοια περιουσιακά στοιχεία, που έχουν φτάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους και τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί κάτω από όμοιες συνθήκες προς εκείνες που το πάγιο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί.

**Ωφέλιμη Ζωή Του Παγίου**

Κατά τον ορισμό που δίνει το Δ.Λ.Π. 16, ωφέλιμη ζωή ενός παγίου στοιχείου είναι:

- είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση,
- είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.

Κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός παγίου στοιχείου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθοι παράγοντες:

α) Η αναμενόμενη χρήση του παγίου από την επιχείρηση. Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα του στοιχείου ή το φυσικό αποτέλεσμα.

β) Η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από παράγοντες εκμετάλλευσης, όπως οι βάρδιες για τις οποίες το πάγιο στοιχείο πρόκειται να

χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης της επιχείρησης, καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του παγίου, όσο είναι σε αδράνεια.

γ) Τεχνική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το πάγιο στοιχείο.

δ) Νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός παγίου στοιχείου, όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων.

#### **ΚΑΝΟΝΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ Δ.Λ.Π.**

Οι κανόνες που διέπουν τη διενέργεια των αποσβέσεων των πάγιων στοιχείων, καθιερώνονται με την παράγραφο 41 του Δ.Λ.Π. 16 και είναι οι ακόλουθοι:

α) Το αποσβεστέο ποσό ενός ενσώματου παγίου στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του. Η απόσβεση πρέπει να λογίζεται έστω και αν η αξία του παγίου υπερβαίνει τη λογιστική του αξία.

β) Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου από την επιχείρηση.

γ) Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε χρήση πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή όταν κοστολογείται.

#### **Ε.Λ.Π. (ΝΟΜΟΣ 2190/1920)**

Από τις διατάξεις του νόμου 2190/1920 προκύπτουν τα ακόλουθα:

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

β) Οι αποσβέσεις κάθε χρήσης πρέπει να είναι ανάλογες της ετήσιας μείωσης της αξίας του στοιχείου που αποσβένεται. Η βασική όμως και ορθή αυτή αρχή αναιρείται στη συνέχεια από τον ίδιο το νόμο με την υιοθέτηση των φορολογικών αποσβέσεων (τακτικών και πρόσθετων).



γ) Οι αποσβέσεις πρέπει να γίνονται κατά τρόπο συστηματικό και ομοιόμορφο καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Αντίκειται, λοιπόν, στο γράμμα και στο πνεύμα του νόμου η μη διενέργεια από την εταιρεία αποσβέσεων σε μία χρήση, με τον ισχυρισμό ότι στις προηγούμενες χρήσεις είχε διενεργήσει αποσβέσεις μεγαλύτερες από την ετήσια μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων ή η μη διενέργεια αποσβέσεων σε μία χρήση με την προοπτική της διενέργειας αυξημένων αποσβέσεων σε επόμενες χρήσεις.

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

Με την τελευταία αυτή απαίτησή του, καθώς και με την αποδοχή των πρόσθετων αποσβέσεων, ο νόμος εναρμονίζεται πλήρως με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας περί απόσβεσης των παγίων στοιχείων και δεν αφήνει περιθώρια ορθής αντιμετώπισης των αποσβέσεων σύμφωνα με τις σύγχρονες λογιστικές αρχές.

#### **ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Για την κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου κατά τρόπο συστηματικό στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, μπορεί να χρησιμοποιείται μία ποικιλία μεθόδων. Το Δ.Λ.Π. 16 απαριθμεί τις ακόλουθες 3 μεθόδους:

- τη σταθερή μέθοδο
- τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου, και
- την κατά παραγόμενη μονάδα μέθοδο

#### **ΣΤΑΘΕΡΗ ΜΕΘΟΔΟΣ (Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΣΤΑΘΕΡΟΥ ΠΟΣΟΥ)**

Κατά τη μέθοδο του σταθερού ποσού ή της σταθερής απόσβεσης (straight line method) η αποσβεστέα αξία διαιρείται με τον αριθμό των ετών της προβλεπόμενης ζωής του προς απόσβεση στοιχείου και βρίσκεται το ετήσιο ποσό της απόσβεσης, που παραμένει σταθερό σε όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής του. Το ποσό αυτό ποσοστουάται είτε επί της αποσβεστέας αξίας είτε επί του κόστους κτήσης. Έτσι, η απόδοση βρίσκεται με τον τύπο:  $D = \frac{C - S}{n}$ , όπου

D = απόσβεση

C = κόστος κτήσης

S = υπολειμματική αξία

n = εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή

### **ΜΕΘΟΔΟΙ ΤΟΥ ΦΘΙΝΟΝΤΟΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ**

Κατά τη μέθοδο αυτή γίνεται μία φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Στη βιβλιογραφία και στην πράξη απαντώνται οι ακόλουθες παραλλαγές της μεθόδου του φθίνοντος υπολοίπου:

#### α) Μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί μειούμενης βάσης

Κατά τη μέθοδο αυτή οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της αναπόσβεστης αξίας με βάση ένα σταθερό ποσοστό, που βρίσκεται με τον τύπο:

$$r = 1 - \sqrt[n]{\frac{S}{C}}$$

όπου r = το ζητούμενο ποσοστό,

n = τα έτη της ωφέλιμης ζωής,

S = υπολειμματική αξία και

C = το κόστος κτήσης

#### β) Μέθοδος του μειούμενου ποσοστού απόσβεσης επί της αναπόσβεστης αξίας

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην παραδοχή ότι το αποσβέσιμο στοιχείο προσφέρει κάθε χρόνο υπηρεσίες της ίδιας αξίας, οπότε η παρούσα αξία αυτών των υπηρεσιών μικραίνει όσο ο χρόνος παροχής των υπηρεσιών απομακρύνεται από την ημερομηνία κατάρτισης του πίνακα απόσβεσης και συνεπώς και οι αποσβέσεις πρέπει να είναι αναλογικά μικρότερες.

#### γ) Μέθοδος του διπλάσιου ποσοστού επί της αναπόσβεστης αξίας

Κατά τη μέθοδο αυτή οι αποσβέσεις υπολογίζονται επί της εκάστοτε αναπόσβεστης αξίας και με ποσοστό πολλαπλάσιο του ποσοστού της μεθόδου του σταθερού ποσού.

**ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**

Κατά τη μέθοδο των μονάδων παραγωγής η αποσβεστέα αξία διαιρείται με το συνολικό αριθμό των μονάδων που εκτιμάται ότι θα παράγει το στοιχείο σε ολόκληρη την ωφέλιμη ζωή του και προσδιορίζεται η απόσβεση ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος. Έτσι, με βάση την απόσβεση αυτή και τη συνολική ποσότητα των μονάδων που παρήχθησαν στην περίοδο προσδιορίζεται η απόσβεση που αναλογεί σε αυτή.

**ΑΛΛΑΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ**

Στην περίπτωση που η επιχείρηση μεταβάλλει τη μέθοδο απόσβεσης ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου, χωρίς η αλλαγή αυτή να επιβάλλεται από μεταβολή του ρυθμού άντλησης των προσδοκώμενων ωφελειών από το στοιχείο αυτό, έχουμε μεταβολή λογιστικής αρχής και πρέπει να αποφεύγεται. Εφόσον, όμως η αλλαγή μεθόδου απόσβεσης στοιχείων που ήδη υποβάλλονται σε απόσβεση κρίνεται αναγκαία για την ακριβέστερη εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων, απαιτείται να προσδιορίζεται η σωρευτική διαφορά στις αποσβέσεις από την εφαρμογή της νέας μεθόδου και η διαφορά αυτή να εγγράφεται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία έγινε η αλλαγή της μεθόδου με την ένδειξη «προσαρμογή αποσβέσεων».

**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ****Δ.Λ.Π.**

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης ενός πάγιου στοιχείου επιλέγεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Η επιλεγείσα μέθοδος εφαρμόζεται ομοιόμορφα από χρήση σε χρήση, εκτός αν υπάρχει κάποια μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό άντλησης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Για τους παραπάνω λόγους το Δ.Λ.Π. 16 ορίζει ότι «η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται στις ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικά και, αν υπάρξει μία σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από αυτά τα πάγια στοιχεία, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό ωφελειών. Όταν μία τέτοια μεταβολή στη μέθοδο απόσβεσης είναι αναγκαία, η μεταβολή αυτή πρέπει να

εμφανίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης και να αναπροσαρμόζεται η δαπάνη αποσβέσεων για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις».

### **Ε.Λ.Π.**

Επιβάλλεται η πάγια εφαρμογή της μεθόδου του σταθερού ποσού, με υποχρεωτική εφαρμογή των συντελεστών απόσβεσης του Π.Δ. 100/1998. Μόνο για ορισμένα καινούργια μηχανήματα και το μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό που αποκτούν από 1.1.1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών, οι αποσβέσεις μπορεί να διενεργούνται και με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης (μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί μειούμενης βάσης), με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

## **57. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ**

Κατά το Δ.Λ.Π. 16, ως εναλλακτική επιτρεπόμενη μέθοδος παρουσίασης της αξίας των ενσώματων παγίων είναι αυτή της εκτίμησης της αξίας των παγίων από εξειδικευμένους εκτιμητές (ως βασική μέθοδος είναι αυτή του κόστους κτήσης).

Πέρα από τη δυνατότητα για ορθότερη λογιστική απεικόνιση, οι εκτιμήσεις της αξίας ακινήτων, έχουν σημαντικά οφέλη, μεταξύ των οποίων κυρίως:

- η εκτίμηση (με βάση την τρέχουσα αξία) της βέλτιστης χρήσης των ακινήτων, συνυπολογίζοντας και τις επιτυγχανόμενες αποδόσεις σε εναλλακτικές λύσεις, ως προς τη χρήση των παγίων,
- ο υπολογισμός του πραγματικού κόστους στέγασης των λειτουργιών και
- η ευχερέστερη χρησιμοποίηση των ακινήτων για ενυπόθηκη διασφάλιση, δεδομένου ότι τα πιστωτικά ιδρύματα μπορούν να αξιολογήσουν με μεγαλύτερη ευχέρεια την παροχή πιστώσεων και εγγυήσεων.

Περαιτέρω δε, ως αποτέλεσμα των αξιολογήσεων των ανωτέρω στοιχείων και παραμέτρων, μπορούν να επανεξετάζονται επί πραγματικής βάσης τα οφέλη οποιασδήποτε κεφαλαιακής αναδιάρθρωσης.

Σημαντικότερο όφελος μπορεί να προκύψει για τις εταιρείες εκείνες που οι λογιστικές αξίες των παγίων τους υπολείπονται κατά πολύ των τρεχουσών αξιών, οπότε η λογιστικοποίηση της διαφοράς αυτής σημαίνει ουσιαστικά αύξηση της καθαρής θέσης.

Όσον αφορά τους «εξειδικευμένους εκτιμητές» που απαιτούνται από τα Δ.Λ.Π., βεβαίως οι κατά δήλωσή τους επαγγελματίες που αναλαμβάνουν «εκτιμήσεις ακινήτων» είναι πολλοί, όπως μπορεί εύκολα να διαπιστώσει κανείς από την ανάγνωση ακόμη και εφημερίδων γενικού ενδιαφέροντος. Όμως, οι κατέχοντες επαγγελματική πιστοποίηση για διενέργεια τέτοιων εκτιμήσεων είναι λιγότεροι – στην πραγματικότητα είναι λίγοι – και μπορούν να ενταχθούν σε δύο κατηγορίες:

- σε όσους έχουν κατάλληλη διεθνή πιστοποίηση (R.I.C.S.) και
- στα μέλη του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών, τα οποία έχουν τη σχετική επιστημονική επάρκεια.

Ως προς τον τρόπο διενέργειας των εκτιμήσεων, αυτές πρέπει να γίνονται με την εφαρμογή διεθνώς αποδεκτών πρακτικών αναλύσεων, όπως για παράδειγμα των Αρχών και του Κώδικα Μεθοδολογίας του Βρετανικού Βασιλικού Ινστιτούτου Ορκωτών Πραγματογνωμόνων R.I.C.S. του πλέον αξιόπιστου σώματος εκτιμητών ακινήτων στον κόσμο.

Τα ακίνητα τα οποία αποτελούν αντικείμενο εκτίμησης, εμπίπτουν σε διάφορες κατηγορίες, άσχετα από το λογαριασμό στον οποίο παρακολουθούνται για λογιστικούς λόγους. Για την εκτίμηση των ακινήτων κάθε κατηγορίας λαμβάνονται υπόψη και κοινά στοιχεία που αφορούν το σύνολο των ακινήτων και διαφοροποιημένα στοιχεία ανά κατηγορία. Οι κύριες κατηγορίες ακινήτων είναι οικοπεδικές εκτάσεις, εμπορικά ακίνητα, οικιστικά ακίνητα, ξενοδοχεία, βιομηχανικά ακίνητα, αποθηκευτικά ακίνητα, μηχανολογικός εξοπλισμός και εξειδικευμένα περιουσιακά στοιχεία.

Σημειωτέον ότι οι αντικειμενικές αξίες των ακινήτων – όπου αυτές είναι διαθέσιμες – οι οποίες εκδίδονται και χρησιμοποιούνται για φορολογικούς κυρίως σκοπούς, είναι στις περισσότερες περιπτώσεις σκοπίμως μικρότερες των τρεχουσών, ενώ υπάρχουν και εξαιρέσεις σε αυτόν τον κανόνα. Η εύλογη σκοπιμότητα της χρησιμοποίησης, ως αντικειμενικών αξιών, ποσών μικρότερων

των τρεχουσών αξιών είναι η μη υπέρμετρη επιβάρυνση των φορολογουμένων, στις περιπτώσεις οποιασδήποτε σχετικής φορολόγησης. Τα στοιχεία τα οποία οι εκτιμητές χρειάζονται από την εταιρεία η οποία επιθυμεί να διενεργήσει εκτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων της είναι κυρίως τεχνικά χαρακτηριστικά και σημαντικά μεγέθη των ακινήτων αυτών, όπως:

- κατασκευαστικές προδιαγραφές,
- πρωτότυπα και εγκεκριμένα από τις αρχές σχέδια,
- τυχόν σχετιζόμενα πιστοποιητικά και εκθέσεις που έχουν εκδοθεί από τις αρχές,
- άδειες οποιασδήποτε μορφής και αρχής που σχετίζονται με τα προς εκτίμηση ακίνητα κ.λπ.

Στα στοιχεία τα οποία χρειάζονται οι εκτιμητές δεν περιλαμβάνονται ούτε οι αξίες κτήσεως ούτε οι τρέχουσες λογιστικές αξίες αυτών των παγίων.

### **58. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΑΠΟ Ε.Λ.Π. ΣΕ Δ.Λ.Π.**

Τα παραδείγματα που παρουσιάζονται παρακάτω και δείχνουν τους χειρισμούς αντιμετώπισης των παγίων, κατά τη διαδικασία μετατροπής από Ε.Λ.Π. σε Δ.Λ.Π. αναφέρονται στις εξής περιπτώσεις:

- στη μετατροπή που γίνεται για πρώτη φορά στο τέλος της πρώτης χρήσης κατά την οποία χρησιμοποιείται το πάγιο (άρα δεν υπάρχει ανάγκη για σχετική τροποποίηση των ιδίων κεφαλαίων ενάρξεως, αφού δεν υπήρχε το πάγιο στην αρχή της κλειόμενης χρήσης),
- στη μετατροπή που γίνεται για πρώτη φορά κατά το τέλος της δεύτερης χρήσης κατά την οποία χρησιμοποιείται το πάγιο (άρα υπάρχει ανάγκη για σχετική τροποποίηση των ιδίων κεφαλαίων έναρξης, αφού υπήρχε το πάγιο στην αρχή της κλειόμενης χρήσης),
- στη μετατροπή που γίνεται για πρώτη φορά κατά το τέλος μεταγενέστερης χρήσης κατά την οποία χρησιμοποιείται το πάγιο, χωρίς να έχει μεσολαβήσει αναπροσαρμογή αξίας του παγίου (άρα υπάρχει ανάγκη για σχετική τροποποίηση των ιδίων κεφαλαίων ενάρξεως, αφού υπήρχε το πάγιο στην αρχή της κλειόμενης χρήσης) και

- στη μετατροπή που γίνεται για πρώτη φορά κατά το τέλος μεταγενέστερης χρήσης κατά την οποία χρησιμοποιείται το πάγιο, ενώ έχει μεσολαβήσει αναπροσαρμογή αξίας του παγίου (άρα υπάρχει ανάγκη για σχετική τροποποίηση των ιδίων κεφαλαίων έναρξης, αφού υπήρχε το πάγιο στην αρχή της κλειόμενης χρήσης).

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1

Περίπτωση μετατροπής στα Δ.Λ.Π. αν για πρώτη φορά αυτή γίνει στο τέλος του α' έτους λειτουργίας του παγίου (έστω 31/12/2003).

#### Δεδομένα

Έστω πάγιο που αποκτήθηκε την 1/1/2003, με κόστος κτήσης 12.000 €, με εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή 5 έτη και με συντελεστή απόσβεσης σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία ίσο με 33,3% (ήτοι απόσβεση σε τριετία).

Άρα, περαιτέρω, δεδομένη είναι και η λογιστική εγγραφή που διενεργείται στα Ελληνικά βιβλία, προκειμένου να λογιστικοποιηθεί η απόσβεση της χρήσης 2003. Η εγγραφή αυτή είναι:

#### (Ε.Λ.Π. 1)

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	4.000	
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις		4.000

#### Αντιμετώπιση

##### Υπόλοιπα στα Ελληνικά Βιβλία (31/12/2003)

Όπως δηλαδή εμφανίζονται στα Ελληνικά βιβλία, μετά και την ανωτέρω λογιστική εγγραφή (Ε.Λ.Π. 1):

Πάγιο – κόστος κτήσης:	12.000
Μείον: Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις (συντελεστής 33,3%):	<u>(4.000)</u>
Πάγιο – αναπόσβεστη αξία	8.000

Αποσβέσεις χρήσεως 2003 (αποτελεσματικός λογαριασμός)	4.000
---	-------

Υπόλοιπα σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. (31/12/2003)

Όπως, δηλαδή θα εμφανίζονταν αν τηρούνταν εξ' αρχής τα Δ.Λ.Π. και είχε γίνει η εξής μόνη λογιστική εγγραφή:

(Δ.Λ.Π. 1)

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	2.400
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις	2.400
Πάγιο – κόστος κτήσης:	12.000
Μείον: Πάγιο-σωρευμένες αποσβέσεις (συντελεστής 20%):	<u>(2.400)</u>
Πάγιο – αναπόσβεστη αξία	9.600
Αποσβέσεις χρήσης 2003 (αποτελεσματικός λογαριασμός)	2.400

Για να γίνει η μετατροπή πρέπει τα υπόλοιπα που εμφανίζονται στα Ελληνικά Βιβλία να προσαρμοστούν έτσι, ώστε να δείχνουν ίσα με αυτά που αναφέρονται ως Δ.Λ.Π. ανωτέρω. Τόσο, δηλαδή οι σωρευμένες αποσβέσεις όσο και οι αποσβέσεις (ως αποτελεσματικός λογαριασμός) πρέπει να προσαρμοστούν κατά ποσό ίσο με  $4.000 - 2.400 = 1.600$  €. Η απαιτούμενη λογιστική εγγραφή, η οποία ουσιαστικά είναι μερικός αντιλογισμός, θα είναι:

Εγγραφή Μετατροπής 1

Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις (από 4.000 Π σε 2.400 Π)	1.600
Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός) (από 4.000 Χ σε 2.400 Χ)	1.600

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2**

Περίπτωση μετατροπής στα Δ.Λ.Π. αν για πρώτη φορά αυτή γίνει στο τέλος του Β' έτους λειτουργίας του παγίου (έστω 31/12/2004).

Δεδομένα

Έστω, το ίδιο πάγιο που αποκτήθηκε την 1/1/2003, με κόστος κτήσης 12.000 €, με εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή 5 έτη και με συντελεστή απόσβεσης σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία ίσο με 33,3% (ήτοι απόσβεση σε τριετία).



Άρα, περαιτέρω, δεδομένη είναι και η λογιστική εγγραφή που διενεργείται στα Ελληνικά βιβλία, προκειμένου να λογιστικοποιηθεί η απόσβεση της χρήσης 2004. Η εγγραφή αυτή είναι:

Ε.Λ.Π. 2

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	4.000
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις	4.000

Ίδια ακριβώς εγγραφή είχε διενεργηθεί και στις 31/12/2003 (η ΕΛΠ-1, ανωτέρω).

Αντιμετώπιση

Υπόλοιπα στα Ελληνικά βιβλία (31/12/2004)

Όπως, δηλαδή εμφανίζονται στα Ελληνικά βιβλία, μετά και την ανωτέρω λογιστική εγγραφή (Ε.Λ.Π. 2):

Πάγιο – κόστος κτήσης:	12.000
Μείον: Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις (συντελεστής 33,3%)	<u>(8.000)</u>
Πάγιο – αναπόσβεστη αξία	4.000

Αποσβέσεις χρήσης 2004 (αποτελεσματικός λογαριασμός)	4.000
--	-------

Υπόλοιπα σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. (31/12/2004)

Όπως δηλαδή θα εμφανίζονταν αν τηρούνταν εξ αρχής τα Δ.Λ.Π. και είχε γίνει κατά το 2004 η εξής μόνη λογιστική εγγραφή:

Δ.Λ.Π. 2

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	2.400
Πάγιο –σωρευμένες αποσβέσεις	2.400

Ίδια εγγραφή είχε διενεργηθεί και στις 31/12/2003

Πάγιο –κόστος κτήσης:	12.000
Μείον: Πάγιο-σωρευμένες αποσβέσεις (συντελεστής 20%):	<u>(4.800)</u>
Πάγιο –αναπόσβεστη αξία	7.200

Αποσβέσεις χρήσης 2004 (αποτελεσματικός λογαριασμός) 2.400

Για να γίνει η μετατροπή από Ε.Λ.Π. σε Δ.Λ.Π., πρέπει τα υπόλοιπα που εμφανίζονται στα Ελληνικά βιβλία να προσαρμοστούν έτσι, ώστε να δείχνουν ίσα με αυτά που αναφέρονται ως Δ.Λ.Π. ανωτέρω.

Οι σωρευμένες αποσβέσεις πρέπει να προσαρμοστούν κατά ποσό ίσο με  $8.000 - 4.800 = 3.200$  €, ενώ οι αποσβέσεις (ως αποτελεσματικός λογαριασμός) πρέπει να προσαρμοστούν κατά ποσό ίσο με  $4.000 - 2.400 = 1.600$  €.

Η απαιτούμενη λογιστική εγγραφή θα είναι:

Εγγραφή μετατροπής 2

Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις	3.200
(από 8.000 Π σε 4.800 Π)	
Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	1.600
(από 4.000 Χ σε 2.400 Χ)	
Αποτελέσματα εις νέο	1.600

Σημειωτέον, ότι ο λογαριασμός “Αποτελέσματα εις νέο” πιστώνεται με το ποσό το οποίο ισούται με την πίστωση επί των αποτελεσμάτων χρήσης 2003, όπως είχε γίνει με την αντίστοιχη εγγραφή μετατροπής της 31/12/2003.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3**

Περίπτωση μετατροπής στα Δ.Λ.Π. αν:

- για πρώτη φορά αυτή γίνεται αρκετές χρήσεις μετά την απόκτηση του παγίου και
- δεν έχει μεσολαβήσει αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων

#### Δεδομένα

Έστω πάγιο που αποκτήθηκε την 1/1/1997, με κόστος κτήσης 100.000 €, με εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή 20 έτη και με συντελεστή απόσβεσης σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία ίσο με 12%. Άρα, περαιτέρω, δεδομένη είναι και η λογιστική εγγραφή που διενεργείται στα Ελληνικά βιβλία, προκειμένου να λογιστικοποιηθεί η απόσβεση της χρήσης 2003 ήτοι της 7<sup>ης</sup> χρήσης. Η εγγραφή αυτή είναι:

Ε.Λ.Π. 2

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	12.000
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις	12.000

Ίδια εγγραφή είχε διενεργηθεί επίσης στα ελληνικά βιβλία και την τελευταία ημέρα των προηγούμενων έξι χρήσεων: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 και 2002.

ΑντιμετώπισηΥπόλοιπα στα Ελληνικά βιβλία (31/12/2003)

Όπως, δηλαδή εμφανίζονται στα Ελληνικά βιβλία, μετά και την ανωτέρω λογιστική εγγραφή (ΕΛΠ 1):

Πάγιο – κόστος κτήσης:	100.000
Μείον: Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις:	<u>(84.000)</u>
(12.000 € X 7 έτη)	
Πάγιο – αναπόσβεστη αξία	16.000
Αποσβέσεις χρήσης 2003 (αποτελεσματικός λογαριασμός)	12.000

Υπόλοιπα σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. (31/12/2003)

Όπως, δηλαδή θα εμφανίζονταν αν τηρούνταν εξ αρχής τα Δ.Λ.Π. και είχε γίνει η εξής μόνη για το 2003 λογιστική εγγραφή:

(Δ.Λ.Π. 3)

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	5.000
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις	5.000

Ίδια εγγραφή θα έπρεπε να είχε διενεργηθεί κατά τα Δ.Λ.Π. και την τελευταία ημέρα των προηγούμενων έξι χρόνων: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 και 2002.

Η εμφάνιση στα κατά Δ.Λ.Π. βιβλία της 31/12/2003 θα είναι:

Πάγιο – κόστος κτήσης	100.000
Μείον: Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις	<u>(35.000)</u>
(5.000 € X 7 έτη)	
Πάγιο – αναπόσβεστη αξία	65.000

Αποσβέσεις χρήσης 2003 (αποτελεσματικός λογαριασμός) 5.000

Για να γίνει η μετατροπή πρέπει τα υπόλοιπα που εμφανίζονται στα Ελληνικά βιβλία να προσαρμοστούν έτσι, ώστε να δείχνουν ίσα με αυτά που αναφέρονται ως Δ.Λ.Π. ανωτέρω.

Δηλαδή, οι σωρευμένες αποσβέσεις πρέπει να προσαρμοστούν κατά ποσό ίσο με  $84.000 - 35.000 = 49.000$  €, ενώ οι αποσβέσεις (ως αποτελεσματικός λογαριασμός) πρέπει να προσαρμοστούν κατά ποσό ίσο με  $12.000 - 5.000 = 7.000$  €.

Η απαιτούμενη λογιστική εγγραφή θα είναι:

#### Εγγραφή Μετατροπής 3

Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις	49.000
(από 84.000 Π σε 35.000 Π)	
Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	7.000
(από 12.000 Χ σε 5.000 Χ)	
Αποτελέσματα εις νέο	42.000
(7.000 € Χ 6 χρήσεις)	

Σημειώνεται ότι η επίδραση στο λογαριασμό Αποτελέσματα εις νέο ισούται με τη συνολική επίδραση επί των αποτελεσμάτων των ετών 1997 μέχρι 2002 (6 έτη επί 7.000 € ετήσια), όπως αυτή θα είχε αν κάθε χρόνο γινόταν η μετατροπή στα Δ.Λ.Π.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4**

Περίπτωση μετατροπής στα Δ.Λ.Π. αν:

- για πρώτη φορά αυτή γίνει αρκετές χρήσεις μετά την απόκτηση του παγίου και
- έχει μεσολαβήσει αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων

#### Δεδομένα

Τα 3 παραδείγματα που προηγήθηκαν (1,2,3) αντιμετώπιζαν περιπτώσεις που δεν είχε μεσολαβήσει αναπροσαρμογή της αξίας του παγίου, από την ημερομηνία απόκτησης του παγίου μέχρι την ημερομηνία εφαρμογής των Δ.Λ.Π..

Το παρόν παράδειγμα δείχνει την αντιμετώπιση μιας τέτοιας περίπτωσης. Τα δεδομένα των κατωτέρω στηλών αφορούν αυτό το παράδειγμα.

Χρήση	Κόστος Κτήσης	Αποσβέσεις χρήσης	Αναπροσαρμογή αποσβέσεων	Σωρευμένες αποσβέσεις
1997	100.000	12.000		12.000
1998	100.000	12.000		24.000
1999	100.000	12.000		36.000
2000	100.000	12.000		48.000
2001	100.000	12.000		60.000
2002			12.000	72.000
2002	120.000	14.400		86.400
2003	120.000	14.400		100.800
		88.800		

Όπως φαίνεται στον πίνακα, η αναπροσαρμογή έγινε στο τέλος της χρήσης 2002, οπότε το κόστος κτήσης και οι σωρευμένες αποσβέσεις (100.000€ και 60.000 € αντίστοιχα) αναπροσαρμόστηκαν, έστω με 20% και ανέρχονται πλέον, την ίδια ημερομηνία, 31/12/2002, σε 120.000 € και σε 72.000€ αντίστοιχα.

Έστω, δηλαδή το ίδιο πάγιο του παραδείγματος 3, που αποκτήθηκε την 1/1/1997, με κόστος κτήσης 100.000 €, με εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή 20 έτη και συντελεστή απόσβεσης σύμφωνα με τη νομοθεσία ίσο με 12%.

Επιπρόσθετα, δηλαδή των δεδομένων του παραδείγματος 3, έστω επίσης ότι τη χρήση 2002 έγινε αναπροσαρμογή του παγίου αυτού και των σωρευμένων αποσβέσεων κατά 20%, η οποία λογιστικοποιήθηκε με την εγγραφή:

Ε.Λ.Π. 4 (31/12/2002)

Πάγιο (100.000 X 20%)	20.000	
Πάγιο –σωρευμένες αποσβέσεις (60.000 X 20%)		12.000
Διαφορές αναπροσαρμογής		8.000

Άρα, περαιτέρω, δεδομένη είναι και η λογιστική εγγραφή που διενεργείται στα Ελληνικά βιβλία, προκειμένου να λογιστικοποιηθεί η απόσβεση της επόμενης της αναπροσαρμογής χρήσης, ήτοι της χρήσης 2003. Η εγγραφή αυτή είναι:

Ε.Λ.Π. 4 (31/12/2003)

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	14.400
(120.000 X 12%)	
Πάγιο –σωρευμένες αποσβέσεις	14.400

Ίδια εγγραφή είχε διενεργηθεί και για την καταχώρηση των αποσβέσεων του 2002 στις 31/12/2002, όχι όμως και στις προηγούμενες χρήσεις, οπότε η απόσβεση υπολογίζονταν σε 12.000 € ανά έτος.

Αντιμετώπιση

Υπόλοιπα στα Ελληνικά βιβλία (31/12/2003)

Όπως, δηλαδή εμφανίζονται στα Ελληνικά βιβλία, μετά την ανωτέρω λογιστική εγγραφή (Ε.Λ.Π. 4):

Πάγιο – κόστος κτήσης:	120.000
Μείον: Πάγιο –σωρευμένες αποσβέσεις	(100.800)
[(12.000 X 6) +(14.400 X 2)]	
Πάγιο –αναπόσβεστη αξία	19.200
Αποσβέσεις χρήσης 2003 (αποτελεσματικός λογαριασμός)	14.400

Υπόλοιπα σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. (31/12/2003)

Όπως, δηλαδή θα εμφανίζονταν αν τηρούνταν εξ αρχής τα Δ.Λ.Π. και είχε γίνει η εξής μόνη για το 2003 λογιστική εγγραφή:

Δ.Λ.Π. 4

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	5.000
Πάγιο –σωρευμένες αποσβέσεις	5.000

Ίδια εγγραφή θα έπρεπε να είχε διενεργηθεί κατά τα Δ.Λ.Π. και στις 31/12/1997, 1998, 1999, 2000, 2001 και 2002.

Η εμφάνιση στα κατά Δ.Λ.Π. βιβλία της 31/12/2003 θα είναι:

Πάγιο –κόστος κτήσης:	100.000
Μείον: Πάγιο –σωρευμένες αποσβέσεις (5.000 X 7)	<u>(35.000)</u>
Πάγιο –αναπόσβεστη αξία	65.000
Αποσβέσεις χρήσης 2003 (αποτελεσματικός λογαριασμός)	5.000

Για να γίνει η μετατροπή από Ε.Λ.Π. σε Δ.Λ.Π. πρέπει τα υπόλοιπα που εμφανίζονται στα Ελληνικά βιβλία να προσαρμοστούν έτσι, ώστε να δείχνουν ίσα με αυτά που αναφέρονται ως Δ.Λ.Π. ανωτέρω. Οι σωρευμένες αποσβέσεις πρέπει να προσαρμοστούν κατά ποσό ίσο με  $100.800 - 35.000 = 65.800$  €, ενώ οι αποσβέσεις (ως αποτελεσματικός λογαριασμός) πρέπει να προσαρμοστούν κατά ποσό ίσο με  $14.400 - 5.000 = 9.400$  €.

Η απαιτούμενη λογιστική εγγραφή θα είναι:

<u>Δ.Λ.Π. 4</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Πάγιο (από 120.000 X σε 100.000 X)		20.000
Πάγιο –σωρευμένες αποσβέσεις (από 100.800 Π σε 35.000 Π)	65.800	
διαφορές αναπροσαρμογής (ποσό εγγραφής Ε.Λ.Π. 4)	8.000	
Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός) (από 14.400 X σε 5.000 X)		9.400
Αποτελέσματα εις νέο		44.400

Σημειώνεται ότι η επίδραση στο λογαριασμό Αποτελέσματα εις νέο ισούται με τη συνολική επίδραση επί των αποτελεσμάτων των ετών 1997 μέχρι 2002, όπως αυτή θα είχε, αν κάθε χρόνο γινόταν η μετατροπή στα Δ.Λ.Π.

## **59. Δ.Λ.Π. 16 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ**

Το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις», είναι κατά τη γνώμη πολλών, ένα από τα σημαντικότερα πρότυπα, αφού έρχεται να θεραπεύσει τα βασικά νοσήματα της μακράιωνης λογιστικής του ιστορικού κόστους και να καταστήσει τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης αξιόπιστη πηγή πληροφοριών.

Το εξεταζόμενο πρότυπο επιτρέπει την εκτίμηση των πάγιων στοιχείων στην πραγματική τους αξία και το λογισμό των αποσβέσεων πάνω στην αξία αυτή. Η απεικόνιση στον ισολογισμό των πάγιων στοιχείων στην πραγματική τους αξία και ο λογισμός των αποσβέσεων επί της αξίας αυτής και μάλιστα με βάση την ωφέλιμη ζωή των πάγιων στοιχείων και το ρυθμό άντλησης των οικονομικών ωφελειών που τα στοιχεία αυτά παρέχουν, ασφαλώς συνιστούν βασικούς παράγοντες για τη σωστή παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της περιουσιακής διάρθρωσης, των αποτελεσμάτων, της απόδοσης, της ρευστότητας κ.τ.λ. της οικονομικής μονάδας. Δηλαδή, σημαντικά θέματα πληροφόρησης των ενδιαφερομένων, στα οποία αποτυγχάνει η λογιστική του ιστορικού κόστους, προσεγγίζει ευστοχότερα το Δ.Λ.Π. 16, με τη βασική όμως προϋπόθεση ότι η πραγματική αξία των πάγιων στοιχείων θα εκτιμάται κατά το δυνατόν ακριβέστερα και η ωφέλιμη ζωή των στοιχείων αυτών θα εκτιμάται επίσης ορθά.

Για να εξευρεθεί η ακριβής πραγματική αξία των ενσώματων πάγιων στοιχείων πρέπει, όπως προβλέπει και το πρότυπο, να γίνει εκτίμηση της αξίας τους από επαγγελματίες εκτιμητές. Τέτοιοι όμως εκτιμητές δεν υπάρχουν ακόμη στην Ελλάδα και, συνεπώς, λείπει η βασική προϋπόθεση της εφαρμογής του προτύπου.

Οπότε, θα υπήρχαν μεγάλα ερωτηματικά για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, αν αφήνονταν οι ίδιες οι επιχειρήσεις να εκτιμούν την πραγματική αξία και την ωφέλιμη ζωή των παγίων τους, δηλαδή να προσδιορίζουν οι ίδιες τη δαπάνη των αποσβέσεων, με την οποία θα βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως.



**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 11**

Ε.Σακέλλη:Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002

Ι.Φίλος:Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003

**ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 10****ΕΝΤΥΠΟ****ΘΕΜΑ-ΤΙΤΛΟΣ**

1. ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ

<<Χρυσή>> έκπληξη κρύβουν  
τα Δ.Λ.Π.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12: Δ.Λ.Π. 17: ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ**

### **60. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ**

Το Δ.Λ.Π. 17 άρχισε να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1999. Οι μισθώσεις διακρίνονται σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές. Η μίσθωση χαρακτηρίζεται λειτουργική αν δεν είναι χρηματοδοτική. Η μίσθωση χαρακτηρίζεται χρηματοδοτική αν μεταβιβάζει ουσιαστικά στο μισθωτή όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα του μισθίου, ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή μη του τίτλου της κυριότητας.

#### **Παραδείγματα Καταστάσεων Που Χαρακτηρίζουν Τη Μίσθωση Ως Χρηματοοικονομική:**

- Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα στον μισθωτή μέχρι τη λήξη της μίσθωσης
- Παρέχεται το δικαίωμα στο μισθωτή να αγοράσει το πάγιο σε τιμή επαρκώς χαμηλότερη από την πραγματική αξία του παγίου, ώστε κατά την έναρξη της μίσθωσης, να είναι μάλλον βέβαιο ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμά του.
- Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
- Η παρούσα αξία των μισθωμάτων, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να είναι μεγαλύτερη ή περίπου ίση με την αγοραία αξία του παγίου.
- Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσεως που μόνο ο μισθωτής μπορεί να τα χρησιμοποιεί.

#### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΟΥ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ**

- Το σύνολο των τοκοχρεωλυτικών μισθωμάτων, που πρόκειται να εισπραχθούν στη διάρκεια της μίσθωσης, πλέον της υπολειμματικής αξίας των εκμισθωμένων παγίων, κεφαλαιοποιούνται και εμφανίζονται ως

απαιτήσεις κατά πελατών. Η απαίτηση αυτή πιστώνεται με τα εισπραττόμενα μισθώματα.

- Το σύνολο των τόκων που περιέχονται στα μισθώματα καταχωρούνται στην πίστωση του μεταβατικού λογαριασμού «έσοδα επόμενων χρήσεων» και μεταφέρονται στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

#### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΤΟΥ ΜΙΣΘΩΤΗ**

- Με το χαμηλότερο ποσό μεταξύ πραγματικής αξίας των μισθωμένων παγίων και της παρούσας αξίας των ελάχιστων συνολικών μισθωμάτων χρεώνεται λογαριασμός των παγίων με πίστωση λογαριασμού υποχρέωσης.
- Με το τμήμα του μισθώματος που αφορά χρεολύσιο, χρεώνεται ο λογαριασμός της υποχρέωσης, ενώ το τμήμα του μισθώματος που αφορά τόκο καταχωρείται στα έξοδα χρηματοδότησης της χρήσης.
- Το πάγιο αποσβένεται με βάση την ωφέλιμη ζωή του. Στην περίπτωση που προβλέπεται να μη μεταβιβαστεί η κυριότητα στο μισθωτή, η απόσβεση γίνεται στη μικρότερη περίοδο μεταξύ ωφέλιμης ζωής και διάρκειας της μίσθωσης.

#### **Πώληση Και Επαναμίσθωση**

- Εάν η πώληση με επαναμίσθωση καταλήγει σε χρηματοδοτική μίσθωση, η τυχόν διαφορά μεταξύ τιμήματος πώλησης και καθαρής αναπόσβεστης αξίας του παγίου καταχωρείται σε μεταβατικό λογαριασμό του παθητικού «έσοδα επόμενων χρήσεων» και μεταφέρεται τμηματικά στα αποτελέσματα σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης.
- Εάν η πώληση με επαναμίσθωση καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση, η προαναφερόμενη διαφορά καταχωρείται απευθείας στα αποτελέσματα. Αν η τιμή πώλησης είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από την πραγματική αξία του παγίου, τότε επιτρέπεται, υπό όρους, η κεφαλαιοποίηση και απόσβεση της διαφοράς.

Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι το παρόν πρότυπο αντιμετωπίζει διεξοδικά και τις λειτουργικές μισθώσεις από πλευράς τόσο του εκμισθωτή όσο και του μισθωτή.

## **61. ΣΚΟΠΟΣ – ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ**

Σκοπός του προτύπου είναι να περιγράψει τις κατάλληλες λογιστικές μεθόδους και τις αναγκαίες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις από άποψη μισθωτών και εκμισθωτών.

Το Δ.Λ.Π. 17 εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση όλων των μισθώσεων με εξαίρεση τις ακόλουθες:

- Μισθωτικές συμφωνίες για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίων, φυσικού αερίου και όμοιων μη αναγεννώμενων πόρων και
- Συμφωνίες για άδειες παραχώρησης τέτοιων στοιχείων όπως κινηματογραφικών ταινιών, μαγνητοσκοπήσεων, θεατρικών έργων, χειρογράφων, ευρεσιτεχνιών και εκδοτικών δικαιωμάτων.

Το πρότυπο δεν εφαρμόζεται επίσης για την αποτίμηση:

- Επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση (υπάγονται στο Πρότυπο 40).
- Επενδύσεων σε ακίνητα που εκμισθώνονται από τον ιδιοκτήτη τους με λειτουργική μίσθωση (υπάγονται στο Πρότυπο 40).
- Βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση (υπάγονται στο Πρότυπο 41).
- Βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που εκμισθώνονται από τον ιδιοκτήτη τους με λειτουργική μίσθωση (υπάγονται στο Πρότυπο 41).

Το πρότυπο διευκρινίζει ότι, εφαρμόζεται σε συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων, έστω και αν απαιτούνται από τον εκμισθωτή ουσιαστικές υπηρεσίες σε σχέση με τη λειτουργία ή τη συντήρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων, ενώ αντίθετα δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που συνίστανται σε συμβάσεις για υπηρεσίες, που δεν μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο.

## **62. ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΟΡΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΕΙ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ**

**ΜΙΣΘΩΣΗ:** Είναι μία συμφωνία με την οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή, με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μία συμφωνημένη χρονική περίοδο.

**ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ:** Είναι μία μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που ακολουθούν την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση, ή μη, του τίτλου κυριότητας.

**ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ:** Είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική

**ΜΗ ΑΚΥΡΩΤΕΑ ΜΙΣΘΩΣΗ:** Είναι μία μίσθωση που μπορεί να ακυρωθεί μόνον:

- με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου γεγονότος,
- με την έγκριση του εκμισθωτή
- εφόσον ο μισθωτής συνάψει μία νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή, ή
- με την πληρωμή από το μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού, το ύψος του οποίου, κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, εξασφαλίζει σε ένα βαθμό τη μη διακοπή της μίσθωσης.

**ΕΝΑΡΞΗ ΤΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ:** Είναι η ημερομηνία της μισθωτικής συμφωνίας ή η προγενέστερη ημερομηνία της δέσμευσης των μερών ως προς τους κύριους όρους της μίσθωσης.

**ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ:** Είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και κάθε παραπέρα περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να παρατείνει τη μίσθωση του περιουσιακού στοιχείου, με ή χωρίς αύξηση του μισθώματος, εφόσον είναι μάλλον βέβαιο κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα αυτό.

**ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ:** Είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής οφείλει, ή μπορεί να υποχρεωθεί, να καταβάλει κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, μη περιλαμβανομένου του ενδεχόμενου μισθώματος, των δαπανών

επισκευής και συντήρησης και των φόρων που καταβάλλονται από τον εκμισθωτή και επιστρέφονται σε αυτόν, καθώς επίσης:

α) Από πλευράς μισθωτή, κάθε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή από τρίτο συνδεδεμένο με το μισθωτή, ή

β) Από πλευράς εκμισθωτή, κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από:

- το μισθωτή, ή
- έναν τρίτο συνδεδεμένο με το μισθωτή, ή
- ένα ανεξάρτητο τρίτο μέρος, που έχει την οικονομική δυνατότητα να αντιμετωπίσει αυτή την εγγύηση.

**ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ:** Είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση, σε μία αντικειμενική συναλλαγή.

**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΖΩΗ:** Είναι είτε:

- Η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από ένα ή περισσότερους χρήστες, ή
- Ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο.

**ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ:** είναι η εκτιμώμενη απομένουσα χρονική περίοδος, μετά την έναρξη του χρόνου της μίσθωσης, κατά τη διάρκεια της οποίας τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο αναμένονται να αναλωθούν από την επιχείρηση, εφόσον το επιτρέπει η διάρκεια της μίσθωσης.

**ΕΓΓΥΗΜΕΝΗ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ** είναι:

- από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή (το μέγιστο ποσό της εγγύησης που θα μπορούσε σε κάθε περίπτωση να καταστεί πληρωτέο).
- από πλευράς του εκμισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο μη συνδεδεμένο με τον

εκμισθωτή, ο οποίος έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις σύμφωνα με την εγγύηση.

**ΜΗ ΕΓΓΥΗΜΕΝΗ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ:** Είναι το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου δεν είναι εξασφαλισμένη για τον εκμισθωτή ή είναι εγγυημένη μόνο από έναν τρίτο συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή.

**ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΗ ΕΠΕΝΔΥΣΗ ΣΤΗ ΜΙΣΘΩΣΗ:** Είναι το σύνολο των ελάχιστων μισθωμάτων, σύμφωνα με τη χρηματοδοτική μίσθωση, από πλευράς του εκμισθωτή και κάθε μη εγγυημένη υπολειμματική αξία που ανήκει στον εκμισθωτή.

**ΜΗ ΔΕΔΟΥΛΕΥΜΕΝΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΣΟΔΟ:** Είναι η διαφορά μεταξύ:

- του συνόλου των ελάχιστων μισθωμάτων βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης από άποψη εκμισθωτή και κάθε μη εγγυημένη υπολειμματική αξία που ανήκει στον εκμισθωτή, και
- της παρούσας αξίας του ανωτέρω, με τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης.

**ΚΑΘΑΡΗ ΕΠΕΝΔΥΣΗ ΣΤΗ ΜΙΣΘΩΣΗ:** Είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση μείον το μη δεδουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

**ΤΟ ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΤΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ:** Είναι το προεξοφλητικό με βάση το οποίο κατά την έναρξη της μίσθωσης, προκύπτει ισότητα μεταξύ της πραγματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της συνολικής παρούσας αξίας:

- του ελάχιστου ποσού των μισθωμάτων και
- της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας

**ΟΡΙΑΚΟ ΕΠΙΤΟΚΙΟ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΜΙΣΘΩΤΗ:** Είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μία όμοια μισθωτική σχέση ή, αν αυτό δεν μπορεί να προσδιοριστεί, το επιτόκιο που, κατά την έναρξη της μίσθωσης, θα αποδεχόταν ο μισθωτής για να δανειστεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις, για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

**ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΟ ΜΙΣΘΩΜΑ:** Είναι το μέρος του μισθώματος που δεν έχει καθοριστεί σε συγκεκριμένο ποσό, αλλά που υπολογίζεται με κριτήρια διαφορετικά από την απλή παρέλευση του χρόνου (π.χ. ποσοστό επί των πωλήσεων, πλήθος χρησιμοποιήσεων, δείκτες τιμών, τρέχοντα επιτόκια).

### **63. ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΜΕΝΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Η χρηματοδοτική μίσθωση συνεπάγεται για την κάθε χρήση ένα έξοδο απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και ένα χρηματοοικονομικό έξοδο για κάθε λογιστική περίοδο.

Η μέθοδος απόσβεσης των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να είναι όμοια με τη μέθοδο που ακολουθείται για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην επιχείρηση και η καταχωρούμενη απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με τη βάση που τίθεται από το Δ.Λ.Π. 16. «Ενσώματες ακινητοποιήσεις» και το Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία». Αν δεν υπάρχει καμία εύλογη βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του στοιχείου, τότε η πλήρης απόσβεση του μισθίου πρέπει να γίνει στο συντομότερο χρόνο μεταξύ διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Το Δ.Λ.Π. 17 παρέχει τα ακόλουθα επεξηγηματικά σχόλια:

Το αποσβεστέο ποσό ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται σε όλες τις χρήσεις κατά τις οποίες αναμένεται να χρησιμοποιηθεί το στοιχείο αυτό, με τρόπο συστηματικό και σύμφωνα με τη μέθοδο απόσβεσης που ακολουθεί ο μισθωτής για τα δικά του αποσβέσιμα στοιχεία.

Αν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι, μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του στοιχείου, τότε ως αναμενόμενη περίοδος χρησιμοποίησης του περιουσιακού στοιχείου λαμβάνεται η ωφέλιμη ζωή του, διαφορετικά η απόσβεση γίνεται στο συντομότερο χρόνο μεταξύ διάρκειας της μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Το σύνολο της δαπάνης απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου και του χρηματοοικονομικού εξόδου της χρήσης, σπάνια είναι ίσο με τα πληρωτέα μισθώματα της χρήσης και, συνεπώς, δεν αρκεί μόνο η καταχώρηση των πληρωτέων μισθωμάτων σε βάρος των αποτελεσμάτων. Κατόπιν τούτου, είναι απίθανο να υπάρχει ισότητα μεταξύ της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της σχετικής υποχρέωσης μετά την έναρξη της μίσθωσης.



## **64. ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ Δ.Λ.Π. 17**

Στα Δ.Λ.Π. γίνεται διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές. Μία 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 Ε.Γ.Λ.Σ. 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 και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του. Η εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης καταχωρεί τα μισθώματα που εισπράττει ως λειτουργικά έσοδα στα αποτελέσματα της χρήσης που αφορούν, ενώ παράλληλα διενεργεί αποσβέσεις επί των κινητών ή ακινήτων της ανάλογα με το χρόνο της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Από την πλευρά του Δ.Λ.Π. 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 δεδουλευμένο 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 και 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 τη λειτουργική μίσθωση δεν προκύπτει κέρδος ή ζημιά, αφού η πράξη αυτή δεν ισοδυναμεί με πώληση στοιχείου.

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 Δ.Λ.Π., οι χρηματοδοτικές μισθώσεις καταχωρούνται στον ισολογισμό και οι λειτουργικές επιβαρύνουν τα αποτελέσματα. Ως προς τις φορολογικές διαφορές παρατηρείται ότι υπό τα Δ.Λ.Π. 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.

## **65. ΚΡΙΤΙΚΗ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΖΟΜΕΝΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΟΥ LEASING**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. αγνοεί την χρηματοδοτική μίσθωση, αφού αυτή εισήχθη στη χώρα μας μόλις το 1986, ενώ το Ε.Γ.Λ.Σ. είδε το φως της δημοσιότητας σε προγενέστερο χρόνο (1980).

Η γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Λ. 106/1804/1992 δεν δίνει λύση συνάδουσα με τις παραδεγμένες σύγχρονες λογιστικές αρχές, αλλά υιοθετεί και για τη χρηματοδοτική μίσθωση λογιστική αντιμετώπιση όμοια με αυτή της λειτουργικής μίσθωσης. Κι όμως η λογιστική αυτή αντιμετώπιση, νοθεύει κατάφορα τα αποτελέσματα και τους ισολογισμούς τόσο των επιχειρήσεων που αποκτούν περιουσιακά στοιχεία με χρηματοδοτική μίσθωση όσο και των εταιρειών leasing.

Το Ε.Σ.Υ.Λ. προκλήθηκε από τις επιχειρήσεις να δώσει τη σωστή λύση στο εξεταζόμενο θέμα, αλλά δυστυχώς, στη γνωμάτευσή του 199/2126/1994, απεφάνθη τα εξής:

«Στο FAX που μας απευθύνετε αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Παρακαλώ γνωρίσετέ μας τις λογιστικές εγγραφές για την παρακολούθηση των συναλλαγών leasing σε συνδυασμό με την απόφαση 17 της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Νομίζουμε ότι οι υπάρχουσες μέχρι σήμερα αποφάσεις του Ε.Σ.Υ.Λ. είναι αρκετά απλοποιημένες και δεν καλύπτουν το πνεύμα του Δ.Λ.Π.».

Σε απάντηση των ανωτέρω σας γνωρίζουμε ότι, η εφαρμογή των περιλαμβανόμενων στο Δ.Λ.Π. 17 «Λογιστική των μισθώσεων» δημιουργεί σοβαρά φορολογικά προβλήματα, γιατί ο νόμος 1665/1986 «συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης» ορίζει στο άρθρο 6 παράγραφοι 4 και 5 τα ακόλουθα:

«4. Τα μισθώματα που καταβάλει ο μισθωτής στις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης θεωρούνται λειτουργικές δαπάνες του και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του».

«5. Η εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης έχει δικαίωμα να ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια ίσες με το σύνολο των αποσβέσεων που θα είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο μισθωτής, αν είχε προβεί στην αγορά τους».

«Δηλαδή, οι αποσβέσεις διενεργούνται από την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης και εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδά της, ο δε υπολογισμός τους γίνεται με βάση τους ισχύοντες συντελεστές και όχι ανάλογα με το χρόνο της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Από τα προηγούμενα συνάγεται ότι οι σχετικές γνωματεύσεις του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (106/1804/1992 και 111/1818/1992) έπρεπε, κατ' ανάγκη, να είναι ευθυγραμμισμένες με τις προαναφερθείσες φορολογικές διατάξεις».

Πολλοί είναι εκείνοι που έχουν διαφορετική αντίληψη για το ρόλο του Ε.Σ.Υ.Λ. Το Ε.Σ.Υ.Λ. σε λογιστικά θέματα πρέπει να ορθοτομεί, υιοθετώντας και καθιερώνοντας λύσεις εναρμονιζόμενες με τις σύγχρονες λογιστικές αρχές και όχι να σύρεται πίσω από φορολογικές ρυθμίσεις που κακοποιούν βάνουσα αυτές τις λογιστικές αρχές. Από την άλλη πλευρά οι καταρτίζοντες νομοθετήματα που άπτονται και λογιστικών θεμάτων έχουν υποχρέωση να ζητούν εκ των προτέρων τη γνώμη του Ε.Σ.Υ.Λ., ειδάλλως η λογιστική τυποποίηση και ο βασικός κανόνας της «πραγματικής εικόνας» των οικονομικών καταστάσεων που ευαγγελίζεται ο νόμος 2190/1920, «πάει περίπατο».

## **66. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΤΟΣΟ ΑΠΟ ΤΟ Δ.Λ.Π. 17 ΟΣΟ ΚΑΙ ΑΠΟ ΤΟ Ε.Λ.Π.**

Έστω πάγιο με κόστος κτήσης 20.000 €, με εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή 10 έτη, που αποκτήθηκε με σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης την 1/1/2003. Το μίσθωμα του 2003 ανέρχεται σε 4.000 € και περιλαμβάνει τόκο 2.500 €.

Έστω, ότι οι στήλες καταβολών των δόσεων για το μισθωμένο πάγιο και η ανάλυση των σχετικών ποσών / μισθωμάτων έχει ως εξής:

Ημερομηνία Δόσης	Ποσό Δόσης	Τόκος	Επιστροφή Κεφαλαίου	Ανεξόφλητο Κεφάλαιο
				20.000
31/12/2003	4.000	2.500	1.500	18.500
31/12/2004	4.000	2.000	2.000	16.500
31/12/2005	4.000	1.500	2.500	14.000
31/12/2006	4.000	1.000	3.000	11.000
31/12/2007	4.000	700	3.300	7.700
31/12/2008	4.000	200	3.800	3.900
31/12/2009	4.000	100	3.900	0
Σύνολο	28.000	8.000	20.000	

Υπόλοιπα στα Ελληνικά Βιβλία (31/12/2003)

Μίσθωμα: 4.000

Υπόλοιπα, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. (31/12/2003)

Πάγιο – κόστος κτήσης: 20.000

Μείον: Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις: (2.000)

Αναπόσβεστη αξία: 18.000

Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός): 2.000

Για να γίνει η μετατροπή της 31/12/2003 πρέπει τα υπόλοιπα που εμφανίζονται στα Ελληνικά βιβλία να προσαρμοστούν έτσι, ώστε να δείχνουν ίσα με αυτά που αναφέρονται ως Δ.Λ.Π. ανωτέρω. Πρέπει, δηλαδή, να εγγραφεί πάγιο και σωρευμένες αποσβέσεις, ενώ ταυτόχρονα να εγγραφεί η υποχρέωση του ανεξόφλητου κεφαλαίου ως δάνειο.

Σημειωτέον ότι από το συνολικό κεφάλαιο των 20.000 €, τα 1.500 € έχουν επιστραφεί ως τμήμα του μισθώματος του 2003.

Η απαιτούμενη λογιστική εγγραφή για τη μετατροπή σε Δ.Λ.Π. για το πρώτο έτος (2003) θα είναι:

Εγγραφή Μετατροπής

Πάγιο	20.000	
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις		2.000
Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	2.000	

Μισθώματα	4.000
Τόκοι χρεωστικοί	2.500
Υποχρεώσεις από συμβάσεις leasing	18.500

Εάν κατά το δεύτερο έτος (2004) καταβληθεί μίσθωμα επίσης 4.000 € και αυτό περιλαμβάνει τόκο 2.000 €, όπως φαίνεται και στις στήλες αποπληρωμής, και τα δεδομένα του 2003 είναι όπως αναφέρονται ανωτέρω, τότε η απαιτούμενη λογιστική εγγραφή της 31/12/2003 θα είναι:

Εγγραφή Μετατροπής

Πάγιο	20.000
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις	4.000
Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	2.000
Μισθώματα	4.000
Τόκοι χρεωστικοί	2.000
Υποχρεώσεις από συμβάσεις leasing	16.500
Αποτελέσματα εις νέον	500

Περαιτέρω, εάν έστω κατά το πέμπτο έτος (2007) καταβληθεί μίσθωμα επίσης 4.000 € και αυτό περιλαμβάνει τόκο 700 € (και τα δεδομένα των ετών 2003 έως 2006 είναι όπως αναφέρονται ανωτέρω, τότε η εγγραφή μετατροπής της 31/12/2007 θα είναι:

Εγγραφή Μετατροπής

Πάγιο	20.000
Πάγιο – σωρευμένες αποσβέσεις (2000 X 5)	10.000
Αποσβέσεις (αποτελεσματικός λογαριασμός)	2.000
Μισθώματα	4.000
Τόκοι χρεωστικοί	700
Υποχρεώσεις από συμβάσεις leasing	7.700
Αποτελέσματα εις νέον	1.000

Σημειώνεται ότι η επίδραση στο λογαριασμό Αποτελέσματα εις νέον θα ισούται με τη συνολική επίδραση α) στα αποτελέσματα εις νέον, όπως θα είχε προκύψει από την αντίστοιχη εγγραφή του τέταρτου έτους, δηλαδή του 2006 και β) στα αποτελέσματα του 2006, όπως επίσης αυτή είχε προκύψει από την ίδια εγγραφή, αυτή της 31/12/2006.

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 12**

1. Ι.Πάγγελος:Σημειώσεις Δ.Λ.Π., Μ.Π.Σ. ΔΕ-ΔΟΠ, Πειραιάς 2003.
2. Ε.Σακέλλης:Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.
3. Ι.Φίλος:Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13: Δ.Λ.Π. 27: ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ**

### **67. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ**

Τα Δ.Λ.Π. αντιμετώπισαν το θέμα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από τη δεκαετία του 1970. Κατά τη δεκαετία του 1980 και ιδιαίτερα προς τα τέλη της, αρκετές Ελληνικές εταιρείες κατάρτισαν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., προκειμένου να ικανοποιήσουν ανάγκες πληροφόρησης συγκεκριμένων μετόχων τους ή τραπεζών του εξωτερικού.

Η υποχρεωτικότητα της εφαρμογής των άρθρων του νόμου 2190/1920 και η κατάρτιση και δημοσίευση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων άρχισε, για τις επιχειρήσεις που είχαν τις σχετικές προϋποθέσεις (ιδιότητα μητρικής εταιρείας, υπέρβαση ορίων / κριτηρίων κ.λπ.) για χρήσεις που άρχισαν από 1/7/1990 και για τις τράπεζες τρία χρόνια αργότερα.

Το Δ.Λ.Π. που κατά κύριο λόγο αναφέρεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι:

Το Δ.Λ.Π. 27: Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και Λογιστική των Συμμετοχών σε θυγατρικές Εταιρείες (Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries).

Το παρόν πρότυπο εκδόθηκε το 1988 και αναθεωρήθηκε το 1991. Με την αναθεωρημένη μορφή του εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1990.

### **68. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ**

Το Δ.Λ.Π. 27 πρέπει να εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για ένα όμιλο επιχειρήσεων κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής. Το συγκεκριμένο πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται επίσης για την απεικόνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές, στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής. Αυτό το πρότυπο αντικαθιστά

το Δ.Λ.Π. 3 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις», εκτός από τα όσα, σε εκείνο το πρότυπο, αναφέρονται στη λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς εταιρείες.

Αυτό το πρότυπο δεν ασχολείται με:

- α) Μεθόδους λογιστικής για τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων.
- β) Λογιστική για επενδύσεις σε συγγενείς εταιρείες
- γ) Λογιστική για επενδύσεις σε κοινοπραξίες

## **69. ΟΡΙΣΜΟΙ ΟΡΩΝ ΠΟΥ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΣΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ**

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να προκύπτουν οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Θυγατρική είναι μία επιχείρηση που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση (γνωστή ως μητρική)

Μητρική είναι μία επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές

Όμιλος είναι μία μητρική και όλες οι θυγατρικές της.

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας επιχείρησης.

Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική.

## **70. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Σύμφωνα, με το Δ.Λ.Π. 27 μια μητρική, πρέπει να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Μία μητρική, που είναι θυγατρική κατεχόμενη στο σύνολό της, ή σχεδόν στο σύνολό της, από άλλη μητρική, δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εφόσον, στην περίπτωση που κατέχεται σχεδόν στο σύνολό της, η μητρική έχει την έγκριση των μετόχων ή εταίρων της μειοψηφίας. Η μητρική αυτή πρέπει να γνωστοποιεί τους λόγους για τους οποίους δεν παρουσιάστηκαν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και τους τρόπους με τους οποίους οι θυγατρικές απεικονίζονται στις δικές της ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις. Το όνομα και η έδρα της μητρικής της, που δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας μητρικής συνήθως ενδιαφέρονται και χρειάζονται να πληροφορηθούν για την οικονομική θέση, τα αποτελέσματα των εργασιών και τις μεταβολές στην οικονομική θέση του ομίλου, ως ένα σύνολο. Αυτή η ανάγκη υπηρετείται από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, που παρουσιάζουν οικονομική πληροφόρηση για τον όμιλο, ως αυτός να ήταν μία ενιαία επιχείρηση, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα νομικά όρια των επί μέρους νομικών προσώπων.

## **71. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Μία μητρική που εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να ενοποιεί όλες τις θυγατρικές, ξένες και εγχώριες, εκτός από εκείνες που αναφέρονται παρακάτω.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν όλες τις επιχειρήσεις που ελέγχονται από τη μητρική, εκτός από εκείνες τις θυγατρικές οι οποίες εξαιρούνται για λόγους που εκτίθενται παρακάτω. Έλεγχος τεκμαίρεται ότι υπάρχει, όταν η μητρική κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης, εκτός αν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να αποδειχθεί καθαρά ότι μία τέτοια κυριότητα δεν συνιστά έλεγχο. Έλεγχος επίσης υπάρχει και αν ακόμα η μητρική κατέχει το ήμισυ ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης, όταν υπάρχει:

- α) Δικαίωμα ελέγχου περισσότερων από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές
- β) Δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο,
- γ) Δικαίωμα διορισμού ή παύσης της πλειονότητας των μελών του Δ.Σ. ή ισοδύναμου προς αυτό διοικητικού οργάνου, ή
- δ) Δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Δ.Σ. ή ισοδύναμου προς αυτό διοικητικού οργάνου

Μία θυγατρική πρέπει να εξαιρείται από την ενοποίηση όταν:

- α) ο έλεγχος πρόκειται να είναι προσωρινός, γιατί η θυγατρική αποκτήθηκε και κατέχεται αποκλειστικά εν όψει της μεταγενέστερης διαθέσεώς της στο εγγύς μέλλον, ή
- β) λειτουργεί κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς, που εμποδίζουν σημαντικά τη δυνατότητά της να μεταφέρει κεφάλαια στη μητρική.

Τέτοιες θυγατρικές πρέπει να απεικονίζονται ως επενδύσεις, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 25 «Λογιστική επενδύσεων». Μερικές φορές μία θυγατρική αποκλείεται από την ενοποίηση, όταν οι επιχειρηματικές δραστηριότητές της είναι πολύ διαφορετικές από εκείνες των άλλων επιχειρήσεων μέσα στον όμιλο. Αυτή δεν είναι δικαιολογημένη αιτία αποκλεισμού, δεδομένου ότι παρέχεται καλύτερη πληροφόρηση με την ενοποίηση τέτοιων θυγατρικών και με τη γνωστοποίηση πρόσθετων πληροφοριών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σε σχέση με τις διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες των θυγατρικών.

## **72. ΚΥΡΙΑ ΣΗΜΕΙΑ ΥΠΑΡΞΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΜΕΤΑΞΥ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ Ε.Λ.Π.**

Σχετικά με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η Ελληνική νομοθεσία είναι απόλυτα σύμφωνη με τα Δ.Λ.Π. σε αρκετά σημεία και έχει μικρές διαφορές σε αρκετά ακόμη σημεία. Τα κυριότερα σημεία συμφωνίας, πλήρους ή σχεδόν πλήρους συμφωνίας, είναι τα σχετιζόμενα με:

- τις προϋποθέσεις ύπαρξης σχέσης μητρικής – θυγατρικής επιχείρησης,
- τις προϋποθέσεις ύπαρξης κάθετου ή οριζόντιου ομίλου επιχειρήσεων,

- τις περιπτώσεις που θυγατρικές εταιρείες μπορεί να μην περιληφθούν ή δεν πρέπει να περιληφθούν στην ενοποίηση,
- τον τρόπο υπολογισμού των δικαιωμάτων μειοψηφίας και
- τον τρόπο απάλειψης των διεταιρικών υπολοίπων.

### **73. ΚΥΡΙΑ ΣΗΜΕΙΑ ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗΣ ΜΕΤΑΞΥ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ Ε.Λ.Π.**

Τα σημεία διαφοροποίησης της Ελληνικής νομοθεσίας από τα Δ.Λ.Π. σχετικά με το θέμα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων είναι αρκετά. Κάποια από αυτά αφορούν γενικότερες διαφορές που υπάρχουν και σε επίπεδο ατομικών οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών (π.χ. υπολογισμός αναβαλλόμενων φόρων – deferred taxes – εύρος και λεπτομέρεια πληροφοριών που παρέχονται στο προσάρτημα κ.λπ.) ενώ τα σημαντικότερα από τα άλλα σημεία διαφοροποίησης, που δεν εντάσσονται στην κατηγορία αυτή, παρουσιάζονται κατωτέρω:

#### **1. ΜΗ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

Το άρθρο 90 του νόμου 2190/1920, που είναι προσαρμογή προς την 7<sup>η</sup> οδηγία, αναφέρει ότι οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τον ενοποιημένο ισολογισμό, τα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης και το προσάρτημα. Το άρθρο 42<sup>α</sup> του νόμου 2190/1920, που είναι προσαρμογή προς την 4<sup>η</sup> Οδηγία και αναφέρεται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, αναφέρει ότι αυτές περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσης, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και το προσάρτημα.

Προκύπτει, δηλαδή, από το νόμο 2190/1920 ότι ενώ οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν και να περιλαμβάνουν Πίνακα Διάθεσης στις ατομικές τους οικονομικές καταστάσεις, δεν υπάρχει η υποχρέωση αυτή σε ενοποιημένο επίπεδο.

Αν όμως κάποιος αντιπαραβάλει τα αντίστοιχα εδάφια της 4<sup>ης</sup> και της 7<sup>ης</sup> Οδηγίας, θα διαπιστώσει ότι οι δύο αυτές οδηγίες υποχρεώνουν ακριβώς για τις ίδιες οικονομικές καταστάσεις, τόσο σε ατομικό (4<sup>η</sup> Οδηγία) όσο και σε ενοποιημένο (7<sup>η</sup> Οδηγία) επίπεδο. Συνεπώς, προκύπτει ότι μάλλον ο Έλληνας

νομοθέτης δεν ήθελε να επιβαρύνει τις οικονομικές υπηρεσίες με πρόσθετο φόρτο εργασίας που απαιτούσε η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Ενοποιημένων Αποτελεσμάτων, δεδομένου μάλιστα ότι από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν προσδιορίζεται κάποιος φόρος.

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. δεν υπάρχει υποχρέωση για κατάρτιση Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων σε ατομικό ή σε ενοποιημένο επίπεδο. Προβλέπεται όμως η κατάρτιση Πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης, όπου όμως περιλαμβάνονται και οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

## **2. ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ**

Σχετικά με τις χρεωστικές διαφορές ενοποίησης, το άρθρο 103 παράγραφος 3<sup>α</sup> του νόμου 2190/1920 αναφέρει ότι: α) αυτές αποσβένονται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη και β) παρέχεται η ευχέρεια της άμεσης και εμφανούς αφαίρεσής τους απ' ευθείας από τα αποθεματικά του ενοποιημένου ισολογισμού.

Τα Δ.Λ.Π. αναφέρουν ότι η απόσβεση της υπεραξίας αυτής δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 20 έτη και ότι η χρονική διάρκεια στην οποία γίνεται η απόσβεση καθώς και η μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης επανεκτιμώνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης.

Για παράδειγμα, έστω η περίπτωση της εταιρείας Κ η οποία έχει στην κατοχή της άδεια αποκλειστικής παραγωγής ή παροχής υπηρεσιών π.χ. για 15 έτη και η εταιρεία Ν, προκειμένου να εξαγοράσει την Κ πληρώνει τίμημα μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία.

Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά που αναφέρεται ως Goodwill στην ουσία δηλαδή η χρεωστική διαφορά ενοποίησης στην περίπτωση ενοποίησης) πρέπει, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., να αποσβεσθεί όχι σε 5 έτη, αλλά σε 15 έτη.

### 3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ

Τα δικαιώματα της μειοψηφίας υπολογίζονται και αναφέρονται σε δύο μεγέθη, αυτά α) των ιδίων κεφαλαίων και β) των αποτελεσμάτων της χρήσης ή της περιόδου.

Ο Ελληνικός νόμος (νόμος 2190/1920, άρθρο 103 παράγραφοι 6 και 7) αναφέρει ότι τα πρώτα από αυτά εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «δικαιώματα μειοψηφίας» στην κατηγορία «ίδια κεφάλαια» και ότι τα δεύτερα από αυτά εμφανίζονται στο τέλος του ενοποιημένου λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «αναλογία μετοχών ή μεριδίων μειοψηφίας».

Όμως, τα Δ.Λ.Π. αναφέρουν ότι τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό ξεχωριστά από τις υποχρεώσεις και από τα ίδια κεφάλαια.

Πρέπει συνεπώς, οι αναγνώστες ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να υπολογίσουν δείκτες αποδοτικότητας και κεφαλαιακής διάρθρωσης, να μην περιλαμβάνουν τα δικαιώματα μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια. Εξαίρεση, ίσως αποτελεί η περίπτωση μέτρησης της κεφαλαιακής επάρκειας που υπολογίζεται και για τους ομίλους των πιστωτικών ιδρυμάτων, όπου τόσο τα ίδια κεφάλαια όσο και τα δικαιώματα της μειοψηφίας αποτελούν στοιχεία μέτρησης φερεγγυότητας, αφού και τα δύο έχουν επενδυθεί στον όμιλο.

### 4. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΑΓΟΡΑΠΩΛΗΣΙΕΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ

Έστω για παράδειγμα ότι η μητρική επιχείρηση N συμμετέχει στη θυγατρική επιχείρηση K1, με κόστος κτήσης 100 €, με αναλογία της N επί των ιδίων κεφαλαίων της K1 ίση με 300 € (εσωτερική λογιστική αξία) και με χρηματιστηριακή αξία της αναλογίας αυτής (βάσει της αξίας των μετοχών της K1) έστω 400 €.

Με τη διαδικασία της κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, αυτό που ουσιαστικά επιτυγχάνεται είναι να εμφανιστεί η K1 στις οικονομικές καταστάσεις της N με την αξία της λογιστικής αξίας των 300 €, αντί της αξίας κτήσης των 100 €.

Αν στις αρχές της επόμενης χρήσης η εταιρεία Ν πωλήσει τη συμμετοχή της επί της Κ1 αντί τιμήματος 150 €, τότε το κέρδος που καταγράφει στα ατομικά της βιβλία ανέρχεται σε  $150 - 100 = 50$  €. Όμως σε ενοποιημένο επίπεδο, η Ν πουλώντας ένα περιουσιακό στοιχείο αξίας 400 € (τόσο εμφανιζόταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης) αντί 150 €, πρέπει να καταγράψει ζημιά ίση με  $400 - 150 = 250$  €.

Αρκετές φορές κατά τα τελευταία χρόνια, πολλές επιχειρήσεις πώλησαν μεγάλα τμήματα (πακέτα) συμμετοχών τους και τα αγόρασαν την ίδια ημέρα, καταγράφοντας έτσι σημαντικά κέρδη στα αποτελέσματα χρήσεως των ατομικών ισολογισμών τους. Όσον αφορά όμως την κατάσταση των ενοποιημένων αποτελεσμάτων χρήσης, τα κέρδη από την πώληση (την προ της επαναγοράς) δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στα ενοποιημένα αποτελέσματα στο ακέραιο, παρά μόνο στο τμήμα που είναι υπερβάλλον της αντίστοιχης λογιστικής αξίας του μεριδίου που πωλείται, κατά την ημερομηνία πώλησης. Ακόμη και σε περίπτωση πώλησης χωρίς επαναγορά, το «ενοποιημένο» κέρδος στο ανωτέρω παράδειγμα θα ανερχόταν σε  $400 - 300 = 100$  €.

Σημειώνεται ότι αν ήταν υποχρεωτική η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Ενοποιημένων Αποτελεσμάτων, δεν θα υπήρχε η δυνατότητα για τον καταρτίζοντα να περιλάβει τέτοια κέρδη στην ενοποιημένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, αφού δεν θα υπήρχε δυνατότητα να συμφωνηθεί α) η διαφορά των ιδίων κεφαλαίων της προηγούμενης χρήσης με αυτά της κλειόμενης χρήσης με β) τα ενοποιημένα αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσης.



**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 13**

1. Ν.Πρωτοψάλτης, Π.Βρουστούρης:Δ.Λ.Π. και Διερμηνείες, Έκδοση Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα 2002.
2. Ι.Φίλος: Διεθνή Λογιστικά Προτυπα-Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Παμισος, Αθηνά 2003.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14: ΣΧΕΔΙΟ ΔΡΑΣΗΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΑ Δ.Λ.Π.**

### **74. ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ**

Η υπόθεση της μετάβασης στα Δ.Λ.Π. μπορεί να αποδειχτεί εύκολη και επωφελής για μια επιχείρηση που την προετοιμάζει και την αξιολογεί, αλλά μπορεί να αποδειχτεί δύσκολη για άλλη επιχείρηση που δεν επιδεικνύει έγκαιρη και σωστή ανταπόκριση στο θέμα.

Η κατάρτιση σχεδίου δράσης για τη μετάβαση στα Δ.Λ.Π. θεωρείται από πολλούς ως μία επιβεβλημένη διοικητική απόφαση για κάθε επιχείρηση, προκειμένου να επιτευχθεί έγκαιρα και με τον πιο ασφαλή τρόπο αφενός η ενσωμάτωση των λογιστικών κανόνων που επιβάλλονται από τα Δ.Λ.Π. και αφετέρου η αποδοχή της υποχρέωσης για δημοσιότητα μεγαλύτερου όγκου στοιχείων από τη διοίκηση της εταιρείας προς τους μετόχους.

Πρέπει, δηλαδή να γίνει κατανοητό ταυτόχρονα ότι με τα Δ.Λ.Π.:

- αφενός γίνεται εφαρμογή τεχνικών / λογιστικών θεμάτων, αλλά
- αφετέρου απαιτείται κατανόηση από τις διοικήσεις των εταιρειών ότι σύμφωνα με αυτά αυξάνει σημαντικά και ο όγκος και η φύση των πληροφοριών που δημοσιεύονται.

Το σχέδιο δράσης πρέπει κατ' αρχήν να υπάρχει και να έχει συνταχθεί – ως ένα αποτελεσματικό εργαλείο εντασσόμενο στο γενικότερο σύστημα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης – από συναξιολόγηση:

- της εσωτερικής λειτουργίας και των προοπτικών της εταιρείας,
- των λογιστικών κανόνων (των ακολουθούμενων κατά Ε.Λ.Π. και των οριζόμενων από τα Δ.Λ.Π.), καθώς και των αναμενόμενων ή εκτιμώμενων εξελίξεων στους κανόνες αυτούς και
- των νομοθετικών ρυθμίσεων (σχετικά με το χρόνο έναρξης υποχρεωτικής εφαρμογής των Δ.Λ.Π., σχετικά με τον τρόπο τήρησης των βιβλίων κ.λπ.)

## **75. ΑΡΧΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΔΡΑΣΗΣ**

Η έννοια του «αρχικού» σημαίνει τη δημιουργία του Σχεδίου στην πρώτη του μορφή (draft), προκειμένου αυτό να παρουσιαστεί στη διοίκηση και να της δώσει την απαραίτητη πληροφόρηση και να γίνουν κατανοητά σημεία όπως η σημαντικότητα, το εύρος και οι δυνατότητες από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Λόγω μάλιστα του γεγονότος ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει σημαντικές επιπτώσεις και σε θέματα πέραν της λογιστικής παρακολούθησης, είναι απαραίτητο να δοθεί ιδιαίτερη βαρύτητα στο θέμα αυτό, που σημαίνει δηλαδή και ενασχόληση της διοίκησης.

Τα προτεινόμενα βήματα για την ολοκλήρωση των εργασιών κατάρτισης Σχεδίου Δράσης, είναι τα εξής έξι:

1. Δημιουργία ομάδας έργου
2. Αρχική εκτίμηση αναγκαίων λογιστικών προσαρμογών
3. Αρχική εκτίμηση αναγκαίων μηχανογραφικών προσαρμογών
4. Εκτίμηση προσαρμογών σχετικά με τις θυγατρικές και συγγενείς εταιρείες
5. Αξιολόγηση ενδεχόμενων επιχειρηματικών κινήσεων
6. Εκτίμηση λοιπών ενεργειών

Τα βήματα αυτά παρουσιάζονται και αναλύονται ευθύς αμέσως.

### **1. ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΟΜΑΔΑΣ ΕΡΓΟΥ**

Άσχετα αν ζητηθεί βοήθεια από εξωτερικό συνεργάτη ή τον ορκωτό ελεγκτή της εταιρείας, στην ομάδα του έργου των Δ.Λ.Π. ίσως είναι σκόπιμο, πέρα από τον οικονομικό διευθυντή και το διευθυντή μηχανογράφησης (και ενδεχομένως τα πλέον εξειδικευμένα με το θέμα στελέχη των διευθύνσεών τους) να συμμετέχει και μέλος του Δ.Σ.

Επιπλέον, στα καθήκοντα του εσωτερικού ελεγκτή της εταιρείας πρέπει να περιλαμβάνεται τόσο η αξιολόγηση του σχεδίου δράσης όσο και η επιβεβαίωση της τήρησης των βημάτων του.

## 2. ΑΡΧΙΚΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΑΝΑΓΚΑΙΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ

Σε αυτό το βήμα γίνεται εντοπισμός εκείνων των κονδυλίων των κατά Ε.Λ.Π. οικονομικών καταστάσεων που η ακολουθούμενη από την επιχείρηση πρακτική διαφέρει από την απαιτούμενη από τα Δ.Λ.Π. Μεταξύ των σημαντικότερων προσαρμογών πιθανότατα θα περιλαμβάνονται:

- προσαρμογές που αφορούν τα πάγια (αλλαγές αποσβέσεων, τακτοποίηση αναπροσαρμογών, τακτοποίηση αποτελεσμάτων από πωλήσεις παγίων, λογιστικοποίηση κάποιων παγίων που χρησιμοποιούνται με χρηματοδοτική μίσθωση κ.λπ.)
- προσαρμογές παρόμοιες των ανωτέρω για θέματα αποσβέσεων, ίσως χρειαστεί να γίνουν και για τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως,
- ενδεχομένως να υπάρχει ανάγκη, για κάποιες επιχειρήσεις, να διενεργήσουν και αποτίμηση των αποθεμάτων τους με μέθοδο διαφορετική από την εφαρμοζόμενη σήμερα,
- για τις επιχειρήσεις του χρηματοπιστωτικού τομέα σημαντικές θα είναι και οι προσαρμογές σχετικά με τη λογιστικοποίηση των χρηματοοικονομικών μέσων και την αποτίμηση του χαρτοφυλακίου τους,
- για τις τεχνικές εταιρείες σημαντικές θα είναι οι προσαρμογές σχετικά με την εκτίμηση των εσόδων και των αποτελεσμάτων από τα διάφορα έργα, περιλαμβάνοντας και αυτά των κοινοπραξιών,
- προσαρμογές που αφορούν αντιμετώπισεις συμμετοχών σε θυγατρικές και συγγενείς εταιρείες με διαφορετικό τρόπο, σε κάποια σημεία, σε σχέση με τα οριζόμενα στην ελληνική νομοθεσία και
- προσαρμογές για όσες εταιρείες υπάρξει υποχρέωση να εμφανίσουν και αποτελέσματα ανά κλάδο, όπου θα είναι επίσης σημαντική και ίσως δύσκολη η σχετική εργασία.

Πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη και η αξιολόγηση των επιτρεπόμενων εναλλακτικών χειρισμών που δίνονται από κάποια Δ.Λ.Π. Πρέπει δηλαδή να εξετάζεται και να εκτιμάται ποια θα είναι η εικόνα για τα αποτελέσματα και την περιουσιακή θέση της εταιρείας τόσο στην παρούσα όσο και στις επόμενες χρήσεις. Όπως για παράδειγμα η δυνατότητα επιλογής για τα πάγια

περιουσιακά στοιχεία, που μπορούν να εμφανίζονται είτε στο κόστος κτήσης είτε στην τρέχουσα αξία, όπως αυτή προσδιορίζεται από ειδικούς εκτιμητές.

Σημειώνεται ακόμη ότι πρέπει να ληφθούν υπόψη όχι μόνο οι δραστηριότητες και τα κονδύλια που υπάρχουν σήμερα στην επιχείρηση, αλλά και τα σχεδιαζόμενα ή αναμενόμενα για το προσεχές μέλλον. Αν δηλαδή η συγκεκριμένη επιχείρηση, λειτουργεί μέχρι σήμερα μόνο στην εγχώρια αγορά, αλλά είναι στο στάδιο επέκτασής της στο εξωτερικό με ίδρυση ή εξαγορά εταιρείας εκεί, πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι λογιστικές προσαρμογές που θα χρειαστεί να γίνουν σχετικά με την κατάλληλη, με βάση τα Δ.Λ.Π., ενσωμάτωση της θυγατρικής αυτής στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της.

### **3. ΑΡΧΙΚΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΑΝΑΓΚΑΙΩΝ ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΩΝ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΩΝ**

Στις περισσότερες εταιρείες, η συντριπτική πλειοψηφία των υπολογισμών των κονδυλίων που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις είναι αποτέλεσμα μαθηματικών πράξεων που διενεργούνται από μηχανογραφικές εφαρμογές. Στις μηχανογραφικές εφαρμογές περιλαμβάνονται αυτές που έχουν αγοραστεί ως έτοιμες από την αγορά, αυτές που έχουν δημιουργηθεί από συνεργάτες για λογαριασμό της εταιρείας και αυτές που έχουν αναπτυχθεί εσωτερικά, όσο απλές ή πολύπλοκες και αν είναι.

Πρέπει να σημειωθεί πάντως ότι ακόμη και αν δεν είναι υποχρεωτική η άμεση εφαρμογή των Δ.Λ.Π. (π.χ. για τις μη εισηγμένες εταιρείες) είναι φρόνιμο για μία εταιρεία να διενεργεί σε περιοδικά διαστήματα και μία αξιολόγηση των μηχανογραφικών εφαρμογών της, προκειμένου να διασφαλίζει έγκαιρα την ομαλή λειτουργία της, δεδομένου ότι οι ανάγκες της αγοράς μεταβάλλονται συνεχώς, ο ανταγωνισμός συνήθως εντείνεται και μεταβάλλονται και οι ανάγκες της επιχείρησης τόσο για τη δημιουργία και ροή της λογιστικής πληροφόρησης όσο και για τη δημιουργία και εκμετάλλευση ολοκληρωμένων και αποτελεσματικών συστημάτων πληροφόρησης της διοίκησης.

Με δεδομένη λοιπόν σήμερα την υποχρέωση των εισηγμένων για άμεση εφαρμογή των Δ.Λ.Π., πρέπει το στάδιο της αρχικής εκτίμησης των αναγκαίων

λογιστικών προσαρμογών να ακολουθείται από αυτό της εκτίμησης των σχετικών μηχανογραφικών προσαρμογών.

Σχετικά ερωτήματα που θα πρέπει να απαντηθούν προκειμένου να γίνει η εκτίμηση της ύπαρξης, επάρκειας και καταλληλότητας των μηχανογραφικών εφαρμογών για τη διαδικασία μετάβασης από Ε.Λ.Π. σε Δ.Λ.Π. είναι τουλάχιστον τα εξής:

- σχετικά με τη διασφάλιση της δυνατότητας των μηχανογραφικών εφαρμογών της εταιρείας για υπολογισμό αποσβέσεων με δύο τρόπους,
- σχετικά με κοστολογικούς υπολογισμούς, ως συνέπεια διαφοροποιήσεων σε κονδύλια εξόδων,
- σχετικά με τη διενέργεια αποτιμήσεως αποθεμάτων με δύο μεθόδους ταυτόχρονα (σε ορισμένες περιπτώσεις),
- σχετικά με την αυτοματοποίηση των αριθμητικών πράξεων που είναι απαραίτητες προκειμένου από κάποια δεδομένα να προκύπτουν αυτομάτως οι πίνακες ταμειακών ροών και
- σχετικά με τον υπολογισμό στοιχείων που πρέπει να παρουσιαστούν στο προσάρτημα, όπως σχετικά με τις συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη.

#### **4. Εκτίμηση Προσαρμογών Σχετικά Με Τις Θυγατρικές Και Συγγενείς Εταιρείες**

Λαμβάνοντας υπόψη ότι για τις επιχειρήσεις δεν είναι δυνατή η επιλεκτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. οι οικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών εταιρειών που θα ενοποιηθούν με αυτές της (εισηγμένης κατ' αρχήν), μητρικής και οι οικονομικές καταστάσεις των συγγενών εταιρειών που θα ενσωματωθούν, πρέπει να έχουν επίσης καταρτιστεί με βάση τα Δ.Λ.Π.

Κατά συνέπεια πρέπει να γίνουν και όλες οι απαραίτητες ενέργειες προκειμένου το σχέδιο μετάβασης να περιλαμβάνει και τις ενέργειες προσαρμογών των οικονομικών καταστάσεων των θυγατρικών εταιρειών. Πρέπει δηλαδή να γίνουν και όλες οι αναγκαίες λογιστικές, μηχανογραφικές και λοιπές προσαρμογές που αφορούν τις συνδεδεμένες αυτές επιχειρήσεις.

Συνεπώς, είναι εύλογο στα πλαίσια των εκτιμήσεων των προσαρμογών των λοιπών, πλην της μητρικής, εταιρειών που θα περιλαμβάνονται στην

ενοποίηση να γίνει προσπάθεια χρησιμοποίησης κοινών προσεγγίσεων, μεθόδων, χρόνων και γενικότερα επίτευξης οικονομιών κλίμακας.

##### **5. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΚΙΝΗΣΕΩΝ**

Όποτε μία επιχείρηση διενεργεί μία τέτοια μελέτη, όπως αυτή της εφαρμογής των Δ.Λ.Π., δίνεται ταυτόχρονα στην επιχείρηση και η ευκαιρία να αξιολογήσει διάφορες επιχειρηματικές κινήσεις, βασιζόμενη στα νέα οικονομικά στοιχεία που προκύπτουν από τις «λογιστικές» αλλαγές. Παραδείγματα τέτοιων κινήσεων είναι:

- εξαγορά εταιρειών (ή αύξηση ποσοστού συμμετοχής σε εταιρείες) που έχουν ικανοποιητικά λογιστικά μεγέθη ή στοιχεία που η λογιστική μετάβαση στα Δ.Λ.Π. θα αναδείξει με θετικό τρόπο, όπως π.χ. η ύπαρξη υποτιμημένων παγίων,
- συγχώνευση μητρικής με θυγατρική της εταιρεία η οποία, με βάση τα Δ.Λ.Π., έχει μεγαλύτερη κερδοφορία από τη μητρική και ενδεχομένως δώσει μεγαλύτερη δυνατότητα για καταβολή μερισμάτων,
- κατάργηση, απόσχιση ή πώληση κλάδου, ο οποίος αποδεικνύεται ότι δεν λειτουργεί με ικανοποιητική κερδοφορία (κάτι που ίσως δεν είχε μετρηθεί μέχρι σήμερα, αφού δεν υπήρχε και η λογιστική υποχρέωση που όμως με τα Δ.Λ.Π. υπάρχει) και
- σύναψη συμβάσεων χρηματοδοτικών μισθώσεων με συγκεκριμένους όρους, ευνοϊκούς για την επιχείρηση από πλευράς Δ.Λ.Π. ή αξιολόγηση συνάψεως άλλων συμβάσεων (π.χ. πώλησης και επαναμίσθωσης).

Δεν αποκλείεται λοιπόν να αποφασιστούν και επιχειρηματικές κινήσεις, βασιζόμενες στις εκτιμήσεις μεγεθών βάσει των κατά Δ.Λ.Π. οικονομικών καταστάσεων.

##### **6. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΛΟΙΠΩΝ ΕΝΕΡΓΕΙΩΝ**

Ένα από τα σημαντικότερα λοιπά θέματα που σχετίζονται με την μετάβαση στα Δ.Λ.Π. είναι το θέμα της εκπαίδευσης του προσωπικού. Στην εκπαίδευση πρέπει να δοθεί άμεση προτεραιότητα, δεδομένου ότι η γνώση των θεμάτων και των απαιτήσεων των Δ.Λ.Π. είναι απαραίτητη για την

αποτελεσματική κατάρτιση ενός Σχεδίου Δράσης. Στην εκπαίδευση μπορεί να περιλαμβάνεται η άμεση παρακολούθηση εκπαιδευτικών προγραμμάτων είτε σε εξωτερικούς εκπαιδευτικούς φορείς είτε με εσωτερική διοργάνωση για τον όμιλο.

Άλλα σημαντικά θέματα είναι τουλάχιστον τα εξής:

- ο καθορισμός των χρονικών περιθωρίων που είναι απαραίτητα για τη διενέργεια των κατάλληλων ενεργειών,
- η ανάθεση ευθυνών σε συγκεκριμένα άτομα για κάθε ενέργεια και
- η πρόβλεψη για έγκαιρες δοκιμαστικές χρήσεις των εφαρμογών

Άλλες ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβεί η εταιρεία στα στάδια της προετοιμασίας της αφορούν την επαφή με:

- ειδικούς εκτιμητές ακινήτων, για αξιολόγηση, τουλάχιστον της εναλλακτικής λύσης που τους δίνεται από τα Δ.Λ.Π. και
- αναλογιστές, για την εκτίμηση του ύψους της αναγκαίας πρόβλεψης για αποζημιώσεις προσωπικού κατά τα Δ.Λ.Π.

## **76. ΟΡΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΔΡΑΣΗΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ**

Μετά τον χρονικά σύντομο και ταυτόχρονα επαρκή προβληματισμό επί των ανωτέρω τουλάχιστον θεμάτων και την αξιολόγηση του Αρχικού Σχεδίου Δράσης, πρέπει κάθε επιχείρηση να οριστικοποιήσει το Σχέδιο Δράσης και να αρχίσει η άμεση εφαρμογή του Σχεδίου αυτού.

Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δοθεί στην επιλογή των μεθόδων αντιμετώπισης λογιστικών θεμάτων, όπου παρέχεται τέτοια ευχέρεια από τα Δ.Λ.Π., δεδομένου ότι δεν είναι εύκολη η μεταγενέστερη τροποποίηση των μεθόδων.

Η ενασχόληση λοιπόν των διοικήσεων, κρίνεται απαραίτητη προκειμένου να επιτευχθεί η ομαλότερη και επωφελέστερη μετάβαση των επιχειρήσεων στα Δ.Λ.Π. Η έννοια «επωφελέστερη» αναφέρεται στις ενδεχόμενες επιχειρηματικές κινήσεις, ενώ υπάρχουν βέβαια και τα αναμενόμενα γενικότερα οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., που είναι η καλύτερη πληροφόρηση των μετόχων και



λοιπών ενδιαφερομένων, σε διεθνές επίπεδο με αξιοπιστία, διαφάνεια και καλύτερη συγκρισιμότητα.

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 14**

Ι.Φίλος:Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003

**ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 14****ΕΝΤΥΠΟ**

1. ΕΞΠΡΕΣ
2. ΕΠΕΝΔΥΤΗΣ
3. ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ
4. ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ
5. ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ

**ΘΕΜΑ-ΤΙΤΛΟΣ**

<<Εφιάλτης>> τα Δ.Λ.Π.  
Τι φέρνουν η <<νέα λογιστική>>  
και τα Δ.Λ.Π.  
Αγώνας ταχύτητας για τα  
Δ.Λ.Π.  
Συναγερμός στην αγορά για τα  
Δ.Λ.Π.  
Τι αλλάζει για τις επιχειρήσεις  
με τα Δ.Λ.Π.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15: Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ**

### **77. Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

Στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα Δ.Λ.Π. καθιερώνονται και εφαρμόζονται με τον κανονισμό υπ' αριθμόν 1606/2002 του ευρωπαϊκού κοινοβουλίου και του συμβουλίου της 19<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002. Ανατρέχοντας κανείς στο περιεχόμενο του συγκεκριμένου κανονισμού μπορεί να διαπιστώσει ότι το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισαβόνας που πραγματοποιήθηκε στις 23 και 24 Μαρτίου του 2000 τόνισε την ανάγκη για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο. Επιπλέον, οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες προκειμένου να συμβάλλουν στην καλύτερη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς πρέπει να υποχρεούνται να εφαρμόζουν μια ενιαία και υψηλής ποιότητας δέσμη Δ.Λ.Π. για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεών τους. Είναι επίσης σημαντικό τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόζουν οι κοινοτικές εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις χρηματοπιστωτικές αγορές να είναι αποδεκτά σε διεθνές επίπεδο και να αποτελούν πράγματι παγκόσμια πρότυπα. Τούτο προϋποθέτει μεγαλύτερη σύγκλιση των λογιστικών προτύπων που χρησιμοποιούνται σήμερα διεθνώς με απώτερο στόχο την επίτευξη μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων.

Στόχος του παρόντος κανονισμού είναι να συμβάλλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Η προστασία των επενδυτών και η διατήρηση κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές συνιστούν άλλη μία σημαντική πτυχή της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς στον τομέα αυτό. Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Για την ανταγωνιστικότητα των κοινοτικών κεφαλαιαγορών, είναι σημαντικό να επιτευχθεί σύγκλιση των προτύπων που χρησιμοποιούνται στην

Ευρώπη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με διάφορα διεθνή λογιστικά πρότυπα, που μπορούν να χρησιμοποιούνται παγκοσμίως για τις διασυνοριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή σε χρηματιστήριο, οπουδήποτε στον κόσμο.

Τα κράτη – μέλη, υποχρεούνται να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα, ώστε να εξασφαλίζουν τη συμμόρφωση προς τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Η Επιτροπή προτίθεται να βρίσκεται σε επαφή με τα κράτη – μέλη, κυρίως μέσω της Επιτροπής Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών, με σκοπό την ανάπτυξη κοινής προσέγγισης επιβολής των προτύπων. Είναι καίριας σημασίας να εφαρμοσθούν, το αργότερο μέχρι το 2007, τα Δ.Λ.Π. ως ενιαία δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων παγκοσμίως για όλες τις κοινοτικές εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο σε οργανωμένη αγορά της Κοινότητας.

Προκειμένου να δοθεί στα κράτη – μέλη και στις εταιρείες η δυνατότητα να προβούν στις προσαρμογές που είναι αναγκαίες για να καταστήσουν δυνατή την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων, ορισμένες από τις διατάξεις είναι ανάγκη να τεθούν σε εφαρμογή το 2005. Θα πρέπει να θεσπιστούν κατάλληλες διατάξεις για την, για πρώτη φορά, εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από εταιρείες, ως συνέπεια της έναρξης ισχύος του παρόντος κανονισμού. Οι εν λόγω διατάξεις θα πρέπει να καταρτιστούν σε διεθνές επίπεδο προκειμένου να εξασφαλισθεί η αναγνώριση των υιοθετούμενων λύσεων παγκοσμίως.

## **78. Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

Στην Ελλάδα τα Δ.Λ.Π. καθιερώνονται με το νόμο 2992/2002 που αφορά σε μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας καθώς και σε άλλες διατάξεις. Πιο συγκεκριμένα το άρθρο 1 του εν λόγω νόμου είναι εξ ολοκλήρου αφιερωμένο στην καθιέρωση διεθνών λογιστικών προτύπων. Αναλυτικότερα, η παράγραφος 1 του άρθρου 1 τονίζει ότι τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται στη χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν: α) Ισολογισμό, β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων, γ) Κατάσταση Μεταβολών των

Ιδίων Κεφαλαίων, δ) Κατάσταση ταμειακών ροών, ε) Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, ως εξής:

- Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών
- Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανωνύμου Εταιρείας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).

Η παράγραφος 2 επισημαίνει ότι στις οικονομικές καταστάσεις της παραγράφου 1α – 1γ περιλαμβάνονται τόσο οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις των «μητρικών» εταιρειών που συντάσσονται με ευθύνη των «μητρικών» εταιρειών των Ομίλων αυτών.

Η παράγραφος 3 του άρθρου 1 του νόμου 2992/2002 αναφέρει ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αφορά στις οικονομικές καταστάσεις, ετήσιες ή περιοδικές, που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις ή περιόδους οι οποίες λήγουν μετά τις 31.12.2002.

Η παράγραφος 4 αναφέρει ότι οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π., κατά την υποβολή των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, προσαρμόζουν με τις προσήκουσες αναμορφώσεις στις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος, το λογιστικό αποτέλεσμα όπως εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσεως, προς το φορολογητέο αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και φορολογούνται με βάση αυτό το φορολογητέο αποτέλεσμα. Η συμφωνία του λογιστικού προς το φορολογικό αποτέλεσμα της υπό εξέταση χρήσεως παρουσιάζεται σε ιδιαίτερη σημείωση επί των οικονομικών καταστάσεων.

Η παράγραφος 5 του άρθρου 1 επισημαίνει ότι οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Δ.Λ.Π. δύναται να σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό ισόποσο του «κόστους» προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. κατά τη χρήση πρώτης εφαρμογής τους.

Τέλος, η παράγραφος 6 τονίζει ότι με κοινή απόφαση των υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Ανάπτυξης μπορεί να καθορίζονται λεπτομέρειες της εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 15**

1. Ε.Σακέλλης: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.
2. Ι.Φίλος: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 16: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΚΑΙ ΤΑ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ**

### **79. Η ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Αρκετές εταιρείες στην Ελλάδα συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. ακόμη και προ είκοσι ετών. Σχετικά με τις κατηγορίες / ομάδες των εταιρειών αυτών αναφέρονται τα εξής:

1. Κάποιες από αυτές τις εταιρείες ήταν θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων, είχαν όμως την υποχρέωση βάσει της Ελληνικής νομοθεσίας να συντάσσουν και να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις με βάση το Ε.Λ.Π. Παράλληλα όμως, για λόγους ικανοποίησης αναγκών της μητρικής εταιρείας τους, συνέτασσαν και οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π., τις οποίες απέστειλαν στις μητρικές εταιρείες, συνοδευόμενες από το πιστοποιητικό ελέγχου των ελεγκτών τους, οι οποίοι συνήθως ήταν πιστοποιημένα στελέχη των μεγάλων ελεγκτικών εταιρειών.
2. Κάποιες άλλες εταιρείες στην Ελλάδα που συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. ακόμη και προ είκοσι ετών, ανήκαν στην κατηγορία επιχειρήσεων που είχαν αντλήσει (ή επιθυμούσαν να αντλήσουν) κεφάλαια από το εξωτερικό.
3. Θα μπορούσε να θεωρηθεί ίσως ως τρίτη κατηγορία τέτοιων επιχειρήσεων (δηλαδή που συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. ακόμη και προ είκοσι ετών) οι εταιρείες που δραστηριοποιούνται στη ναυτιλία και οι υποχρεώσεις τους περί σύνταξης οικονομικών καταστάσεων κατά την Ελληνική νομοθεσία είναι περιορισμένες, όμως οι συναλλαγές τους, κυρίως στο εξωτερικό, απαιτούσαν τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων κατά Δ.Λ.Π.

Κάποιες από τις εταιρείες (κυρίως αυτές της παραγράφου 1 ανωτέρω) κρατούσαν ταυτόχρονα και παράλληλα, δύο σελτ λογιστικών βιβλίων, το ένα κατά Ε.Λ.Π. και το άλλο κατά Δ.Λ.Π. Άλλες εταιρείες όμως (κυρίως αυτές της

παραγράφου 2 ανωτέρω) κατάρτιζαν τις κατά Δ.Λ.Π. οικονομικές καταστάσεις τους με εξωλογιστικό προσδιορισμό στο τέλος της χρήσης.

Τα τελευταία χρόνια, όλο και περισσότερες ελληνικές εταιρείες συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π., παράλληλα βέβαια με τις κατά Ε.Λ.Π. απαιτούμενες οικονομικές καταστάσεις τους.

Οι μεγάλες επιχειρήσεις, πέρα από τις ανάγκες τους που προκύπτουν και λόγω του παγκόσμιου εύρους των δραστηριοτήτων τους, έχουν συνήθως και μεγαλύτερη ευχέρεια και μέσα στην προσπάθειά τους για κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. Όμως, οι μικρότερες από τις εισηγμένες επιχειρήσεις προσπαθούν με λιγότερα μέσα και με μικρότερη ή μηδενική εμπειρία να ανταποκριθούν στο έργο αυτό.

Σε αρκετά δημοσιεύματα έχουν αναφερθεί επωνυμίες αρκετών ακόμη ελληνικών επιχειρήσεων που έχουν συντάξει οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. (π.χ. Εμπορική Τράπεζα, Cosmote κ.λπ.) ενώ κάποιες εταιρείες έχουν περιλάβει σε απολογισμούς τους τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. (Eurobank, ΟΠΑΠ, Ελληνικά Πετρέλαια κ.λπ.)

Σχετικά με τη δυσκολία των εργασιών μετατροπής από Ε.Λ.Π. σε Δ.Λ.Π., αναφέρεται ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. θα ήταν αρκετά εύκολη, σε περίπτωση που:

- Επρόκειτο να εφαρμοστούν τα Δ.Λ.Π. σε εταιρεία που τώρα θα άρχιζε να δραστηριοποιείται, άρα δεν θα είχε ήδη καταχωρήσει με κανόνες Ε.Λ.Π. στα βιβλία της κάποιες παρελθούσες δραστηριότητές της ή
- Δεν υπήρχαν διατάξεις της Ελληνικής νομοθεσίας που προβλέπουν διαφορετική αντιμετώπιση από αυτή των Δ.Λ.Π. ή έστω
- Οι εταιρείες εφάρμοζαν όλες τις λογιστικές αρχές και διατάξεις που προβλέπονται από την εμπορική νομοθεσία (οπότε και θα έλειπε η πλειοψηφία των παρατηρήσεων των ελεγκτών από τα πιστοποιητικά ελέγχου και η μετατροπή θα απαιτούσε μικρότερο αριθμό προσαρμογών
- Και κυρίως θα είχε μικρότερες επιπτώσεις στα βασικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών).



## **80. ΤΑ ΔΕΚΑ ΠΙΟ ΣΥΝΗΘΙΣΜΕΝΑ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

Σε αυτό το σημείο αναφέρονται τα πλέον συνήθη σφάλματα που γίνονται ή μπορεί να γίνουν κατά τις εργασίες μετατροπής των κατά Ε.Λ.Π. οικονομικών καταστάσεων σε κατά Δ.Λ.Π. αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις.

Ο δεκάλογος των συνηθέστερων σφαλμάτων έχει ως εξής:

1. Χρησιμοποίηση μη επικαιροποιημένης έκδοσης των Δ.Λ.Π.
2. Εσφαλμένος υπολογισμός ή / και χειρισμός της «υπεραξίας».
3. Εσφαλμένος υπολογισμός αποσβέσεων
4. Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων
5. Ασυμφωνία ή πλασματική συμφωνία λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον»
6. Εσφαλμένος υπολογισμός ή και παρουσίαση των δικαιωμάτων μειοψηφίας
7. Εσφαλμένος υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων
8. Σφάλματα κοστολόγησης
9. Χρησιμοποίηση λογαριασμών «ευκολίας» για τακτοποίηση των διαφορών
10. Διαφορετική αντιμετώπιση (αποτιμήσεις κ.λπ.) από διαφορετικές εταιρείες του ομίλου

Τα ανωτέρω 10 σφάλματα πρέπει να γίνεται προσπάθεια να αποφεύγονται από τους καταρτίζοντες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π., από μετατροπή των κατά Ε.Λ.Π. αντίστοιχων οικονομικών καταστάσεων. Εάν αυτό δεν καταστεί πλήρως εφικτό, τότε πρέπει να γίνεται προσπάθεια να εντοπίζονται από τους ελέγχοντες. Δεν πρέπει βεβαίως να παραβλέπεται και ο συμβουλευτικός ρόλος των ελεγχόντων, ώστε να υπάρξει όσο το δυνατόν μεγαλύτερη πρόληψη και αποφυγή των σφαλμάτων αυτών.

### **1. ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΜΗ ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΜΕΝΗΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

Δεν χρειάζεται να γίνει ειδική αναφορά σε συγκεκριμένα Δ.Λ.Π. προκειμένου να γίνει κατανοητή η σπουδαιότητα της χρησιμοποίησης της πλέον επικαιροποιημένης έκδοσης των Δ.Λ.Π. και περαιτέρω οι κίνδυνοι και οι συνέπειες που υπάρχουν σε αντίθετη περίπτωση.

Το κείμενο των Δ.Λ.Π. – στην ελληνική γλώσσα – το οποίο πρέπει να γίνει νόμος του Ελληνικού κράτους, θα αποτελεί προφανώς την πλέον επικαιροποιημένη έκδοση των Δ.Λ.Π. κατά τη στιγμή της έκδοσης του σχετικού νόμου. Για όσους όμως προσπαθήσουν ή ήδη προσπαθούν να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π. νωρίτερα, χρειάζεται αυξημένη προσοχή ως προς την έκδοση των Δ.Λ.Π. που χρησιμοποιείται είτε χρησιμοποιείται το πρωτότυπο κείμενο στην Αγγλική γλώσσα είτε χρησιμοποιείται η (μία μέχρι σήμερα) μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα.

Μάλιστα, στην περίπτωση της χρησιμοποίησης της μετάφρασης, πρέπει η προσοχή του αναγνώστη να είναι ακόμη πιο αυξημένη, για τον πρόσθετο λόγο ότι δεν υπάρχουν ετήσιες επανεκδόσεις όπως γίνεται στην περίπτωση του πρωτότυπου στην Αγγλική κειμένου.

Για παράδειγμα, από τις μεταφράσεις των Δ.Λ.Π. που έγιναν και κυκλοφόρησαν από το Σ.Ο.Ε.Λ., και παρά τις ενδεχόμενες ενημερώσεις και μεταγενέστερες ειδοποιήσεις από το Σ.Ο.Ε.Λ. προς τους χρήστες των μεταφράσεων παραμένει αυξημένος ο κίνδυνος επιλογής – από τους αναγνώστες – για χρησιμοποίηση ανεπαρκούς μεταφρασμένου υλικού, λαμβάνοντας υπόψη, ενδεικτικά το εξής παράδειγμα:

- Οι αναμορφώσεις των Δ.Λ.Π. 12, Δ.Λ.Π. 19 και Δ.Λ.Π. 39 κυκλοφόρησαν σε ξεχωριστό τεύχος – προφανώς καλώς, αφού και στην πρωτότυπη έκδοση ήταν έτσι (έκδοση 1998) αλλά ο αναγνώστης που έχει στα χέρια του τη μετάφραση του Δ.Λ.Π. 39, δεν γνωρίζει από το εξώφυλλο αυτού – χωρίς δηλαδή να ανατρέξει και στο περιεχόμενο του Δ.Λ.Π. 39 – αν οι αναμορφώσεις που κυκλοφόρησαν στο ξεχωριστό τεύχος (με αυτές των Δ.Λ.Π. 12 και Δ.Λ.Π. 19) έχουν ενσωματωθεί και στο Δ.Λ.Π. 39 που κρατά στα χέρια του ή αν θα πρέπει να λάβει υπόψη συνδυασμένα και τα δύο ή ίσως και κάποια ακόμη έκδοση, που αναφέρεται στο συγκεκριμένο αυτό Δ.Λ.Π.

## **2. ΕΣΦΑΛΜΕΝΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Ή ΚΑΙ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ «ΥΠΕΡΑΞΙΑΣ»**

Ο υπολογισμός της υπεραξίας, δηλαδή της διαφοράς του τιμήματος που καταβάλλεται για την απόκτηση μιας συμμετοχής (όχι αναγκαστικά του 100%

των μετοχών της εκδότριας εταιρείας – όπως προβλέπεται στο Ε.Λ.Π. – αλλά και μικρότερου ποσοστού) γίνεται με τη χρήση δύο βασικών παραμέτρων:

- του τιμήματος που συμφωνείται (και συνήθως καταβάλλεται μέσα στη χρήση) και
- της λογιστικής αξίας της εκδότριας εταιρείας κατά την ημερομηνία απόκτησης της συμμετοχής

Σχετικά με το πρώτο από τα σημεία αυτά, δηλαδή με το τίμημα, συνήθως δεν υπάρχει δυσκολία στον προσδιορισμό, εκτός των περιπτώσεων εκείνων όπου π.χ.:

- υπάρχουν δικαιώματα απόκτησης συμμετοχής, υπό όρους ή
- συμφωνείται το τίμημα να είναι συνάρτηση μεγεθών που ενδεχομένως κάποια από αυτά δεν έχουν ακόμα οριστικοποιηθεί (π.χ. αποτελέσματα επόμενου έτους, περαίωση φορολογικών ελέγχων κ.λπ.)

Η συνήθης όμως δυσκολία και τα συχνότερα πιθανά σφάλματα αφορούν συνήθως το δεύτερο από τα ανωτέρω σημεία, δηλαδή τον υπολογισμό της λογιστικής αξίας της εκδότριας εταιρείας (η οποία πολλαπλασιαζόμενη επί το ποσοστό συμμετοχής της επενδύτριας εταιρείας επί αυτής, καταλήγει στη λογιστική αξία του κρινόμενου μεριδίου) κατά την ημερομηνία απόκτησης της συμμετοχής, δεδομένου ότι στη λογιστική αξία πρέπει να περιλαμβάνεται:

- και το αποτέλεσμα της περιόδου που δεν έχει υπολογιστεί και δεν έχει μεταφερθεί στα ίδια κεφάλαια (όπου η εκτίμηση μπορεί να γίνει με αναλογικότητα μηνών, αν δεν υπάρχουν δεσμευτικοί παράγοντες – πρέπει όμως να υπολογίζεται η αναλογία όλων των μεγεθών που συνθέτουν το αποτέλεσμα, όπως οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις κ.λπ.)
- και η αναλογία των μερισμάτων πληρωτέων (αν υπάρχουν) που θα εισπραχθούν στη συνέχεια από το μέτοχο – αγοραστή.

Σημειωτέον ότι ο υπολογισμός των σημαντικών αυτών μεγεθών που συνθέτουν τη λογιστική αξία της εκδότριας εταιρείας κατά την ημερομηνία απόκτησης της εν λόγω συμμετοχής, πρέπει να γίνουν με βάση τα στοιχεία της εκδότριας κατά Δ.Λ.Π..

### 3. ΕΣΦΑΛΜΕΝΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Εάν τα πάγια παρακολουθούνται ταυτόχρονα σε δύο διαφορετικά μητρώα παγίων (στο ένα κατά Ε.Λ.Π. και στο άλλο κατά Δ.Λ.Π.) υπάρχει η διασφάλιση ότι υπολογίζονται σωστά οι αποσβέσεις κατά Δ.Λ.Π., αρκεί βέβαια να έχει καταχωρηθεί σωστά η αρχική αξία των παγίων και να έχει εκτιμηθεί βάσιμα και με προσοχή η ωφέλιμη ζωή τους. Όμως και με αυτή την τήρηση του κατά Δ.Λ.Π. μητρώου παγίων, χρειάζεται προσοχή ώστε:

- το τελικό αποτέλεσμα των κατά Δ.Λ.Π. αποσβέσεων να είναι αυτό που κοστολογείται και να κοστολογείται σωστά και
- το αποτέλεσμα που προκύπτει κατά την πώληση ενός παγίου να υπολογίζεται επίσης κατά Δ.Λ.Π. και να είναι αυτό που καταχωρείται στα αποτελέσματα (και αυτό επίσης που απαλείφεται ως διαιτητικό αποτέλεσμα σε περίπτωση που η πώληση έγινε μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου).

Εάν όμως τα πάγια δεν παρακολουθούνται ταυτόχρονα σε δύο διαφορετικά μητρώα παγίων, τότε είναι απαραίτητο να υπολογιστούν οι διαφορές των αποσβέσεων μεταξύ:

- των κατά Ε.Λ.Π. που έχουν καταχωρηθεί και
- των κατά Δ.Λ.Π. που έπρεπε να είχαν καταχωρηθεί

### 4. ΕΣΦΑΛΜΕΝΕΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΕ ΧΑΡΤΟΦΥΛΑΚΙΑ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ

Έστω ότι η εταιρεία έχει δημιουργήσει δύο χαρτοφυλάκια χρεογράφων, όπου οι αξίες κτήσης και οι τρέχουσες αξίες έχουν όπως φαίνονται στις κατωτέρω στήλες.

Χαρτοφυλάκιο Διαθεσίμων Προς Πώληση	Κόστος Κτήσης	Τρέχουσα Αξία	Διαφορά
	(1)	(2)	(3) = (2) – (1)
A	300	280	-20
B	<u>500</u>	<u>420</u>	<u>-80</u>
Σύνολο	800	700	-100

Επενδυτικό Χαρτοφυλάκιο	Κόστος Κτήσης	Τρέχουσα Αξία	Διαφορά
	(1)	(2)	(3) = (2) – (1)
Γ	700	580	-120
Δ	<u>300</u>	<u>260</u>	<u>-40</u>
Σύνολο	1.000	840	-160

Ας υποθέσουμε ότι στα κατά Δ.Λ.Π. βιβλία της η εταιρεία:

- Καταχωρεί στα Αποτελέσματα Χρήσεως τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Χαρτοφυλακίου των Διαθεσίμων προς πώληση (ζημιά 100 €).
- Επιλέγει να καταχωρεί στα Ίδια Κεφάλαια τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Επενδυτικού Χαρτοφυλακίου της (ζημιά 160 €).

Αν από παραδρομή ή από αδύναμο σύστημα παρακολούθησης των χαρτοφυλακίων, έστω ένας από τους τίτλους περιληφθεί σε λανθασμένο χαρτοφυλάκιο, τότε το αποτέλεσμα θα είναι να υπάρχει σημαντική διαφοροποίηση στα αποτελέσματα χρήσεως. Αν βεβαίως ληφθούν κατάλληλα υπόψη οι επιδράσεις των αναβαλλόμενων φόρων, τότε δεν θα πρέπει να υπάρχει διαφοροποίηση στα ίδια κεφάλαια.

Έστω για παράδειγμα ότι ο τίτλος Γ περιλαμβάνεται εκ παραδρομής στο χαρτοφυλάκιο των διαθεσίμων προς πώληση. Τότε η συνολική αποτίμηση θα έχει ως εξής:

Χαρτοφυλάκιο Διαθεσίμων Προς Πώληση	Κόστος Κτήσης	Τρέχουσα Αξία	Διαφορά
	(1)	(2)	(3) = (2) – (1)
A	300	280	-20
B	500	420	-80
Γ	<u>700</u>	<u>580</u>	<u>-120</u>
Σύνολο	1.500	1.280	-220

Επενδυτικό Χαρτοφυλάκιο	Κόστος Κτήσης	Τρέχουσα Αξία	Διαφορά
	(1)	(2)	(3) = (2) – (1)
Δ	<u>300</u>	<u>260</u>	<u>-40</u>
Σύνολο	300	260	-40

Ως αποτέλεσμα της λανθασμένης αυτής αποτίμησης, η εταιρεία:

- Καταχωρεί στα αποτελέσματα χρήσεως τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του χαρτοφυλακίου των διαθεσίμων προς πώληση (ζημιά 220 €) και
- Επιλέγει να καταχωρεί στα ίδια κεφάλαια τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου της (ζημιά 40 €).

##### **5. ΑΣΥΜΦΩΝΙΑ Ή ΠΛΑΣΜΑΤΙΚΗ ΣΥΜΦΩΝΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ «ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ»**

Στις εργασίες κατάρτισης οποιωνδήποτε οικονομικών καταστάσεων, η συμφωνία του λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον» είναι ένα από τα βασικά σημεία ελέγχου της πληρότητας και ορθότητας των εργασιών αυτών και βεβαίως και του τελικού αποτελέσματος.

Πολύ δε περισσότερο, γίνεται επιτακτική η ανάγκη της παρακολούθησης και συμφωνίας της σύνδεσης της κλειόμενης χρήσης με την προηγούμενη χρήση, στην περίπτωση που:

- τηρούνται τα λογιστικά βιβλία με κάποιους κανόνες κατά τη διάρκεια της χρήσης ή της περιόδου και

- στο τέλος της χρήσης γίνονται κάποιες εξωλογιστικές προσαρμογές (άσχετα αν τηρείται ειδικό ημερολόγιο εγγραφών – το οποίο πρέπει να τηρείται ακόμη και αν δεν επιβάλλεται από τη νομοθεσία) προκειμένου να καταρτιστούν άλλες οικονομικές καταστάσεις.

Σε αυτή την περίπτωση, δύο από τα βασικότερα σημεία στα οποία πρέπει να εστιάζεται η προσοχή του καταρτίζοντος και του ελέγχοντος τις οικονομικές καταστάσεις είναι:

- τα ίδια κεφάλαια ενάρξεως (κυρίως δε ο λογαριασμός «αποτελέσματα εις νέον» ενάρξεως) και
- η διασφάλιση ότι τα αποτελέσματα (ως επιμέρους τμήματα εσόδων ή εξόδων που καταχωρούνται σε διαφορετικές χρήσεις) αθροίζουν διαχρονικά στο σωστό σύνολο. Για παράδειγμα, μία αποσβεστέα αξία πρέπει να αποσβεστεί πλήρως – ούτε λιγότερο ούτε περισσότερο – κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

Δυστυχώς, η εμπειρία από την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κατά την ελληνική νομοθεσία (νόμος 2190/20), δεν ήταν η καλύτερη δυνατή σχετικά με το θέμα της παρακολούθησης του λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον» και ιδιαίτερα της σχέσης:

- των ιδίων κεφαλαίων σε ενοποιημένο επίπεδο (ενοποιημένα ίδια κεφάλαια προηγούμενης χρήσης – έστω Α – και ενοποιημένα ίδια κεφάλαια κλειόμενης χρήσης – έστω Β) και
- των αποτελεσμάτων της κλειόμενης χρήσης (έστω Γ το σχετικό αποτέλεσμα, μετά από φόρους, δικαιώματα μειοψηφίας και μερίσματα).

Θα περίμενε δηλαδή ο αναγνώστης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων να δει μία ισότητα της μορφής  $B = A + \Gamma$  (δηλαδή, Ενοποιημένα ίδια κεφάλαια λήξεως = Ενοποιημένα ίδια κεφάλαια ενάρξεως +/- μεταβολές από Αποτελέσματα χρήσης) συνυπολογίζοντας βεβαίως κάποιες επιδράσεις που συμβαίνουν κατά τη διάρκεια της χρήσης επί των ιδίων κεφαλαίων, όπως π.χ. αυξήσεις μετοχικών κεφαλαίων, λήψη επιχορηγήσεων, διενέργεια αναπροσαρμογών. Οποιαδήποτε βέβαια μη ύπαρξη ισότητας στο σημείο αυτό δεν σημαίνει ότι έγιναν οπωσδήποτε σφάλματα, αφού οι ενδεχόμενες μεταβολές

που επήλθαν κατά την κλειόμενη χρήση στη σύνθεση των ομίλων, μπορεί να δικαιολογούν εν μέρει ή και στο σύνολό τους τις διαφορές αυτές.

Ευτυχώς στην περίπτωση των Δ.Λ.Π. προβλέπεται η κατάρτιση Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, όπου θα δίνεται και η απαιτούμενη επεξήγηση για την ισότητα  $B = A + Γ$ , που αναφέρεται ανωτέρω.

Μέσω της χρήσης του Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων θα επιλύονται και θέματα όπου, κατά τη σύνταξη ενοποιημένων κατά Ε.Λ.Π. οικονομικών καταστάσεων υπήρχαν διιστάμενες απόψεις, όπως π.χ.:

- είναι τα κέρδη που προκύπτουν από την, εκ μέρους της μητρικής εταιρείας, πώληση και άμεση επαναγορά μετοχών, ιδίως δε και μετοχών θυγατρικών εταιρειών.

#### **6. ΕΣΦΑΛΜΕΝΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Ή ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΜΕΙΟΨΗΦΙΑΣ**

Τα σημεία στα οποία πρέπει να επιδεικνύεται ιδιαίτερη προσοχή, σχετικά με τα δικαιώματα μειοψηφίας, είναι:

- το ποσοστό συμμετοχής, στις – όχι πολύ σπάνιες – περιπτώσεις που υπάρχουν αμοιβαίες συμμετοχές, οπότε και χρειάζεται μαθηματική προσέγγιση στον υπολογισμό του,
- η σκοπιμότητα της εξέτασης της τυχόν επίδρασης επί των δικαιωμάτων μειοψηφίας από μεταβολές των ποσοστών συμμετοχής κατά τη διάρκεια της χρήσης και
- η βάση υπολογισμού των δικαιωμάτων μειοψηφίας, που πρέπει να είναι τα κατά Δ.Λ.Π. μεγέθη και όχι τα κατά Ε.Λ.Π. αντίστοιχα μεγέθη (συγκεκριμένα τα μεν δικαιώματα μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων πρέπει να υπολογίζονται επί των κατά Δ.Λ.Π. ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής και Δικαιώματα Μειοψηφίας επί Αποτελεσμάτων χρήσεως, πρέπει να υπολογίζονται επί των κατά Δ.Λ.Π. αποτελεσμάτων χρήσεως της θυγατρικής).

Σχετικά με την παρουσίαση των δικαιωμάτων μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, τα Δ.Λ.Π. απαιτούν την παρουσίασή τους έξω από τα ίδια κεφάλαια.



## 7. ΕΣΦΑΛΜΕΝΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ

Ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων λαμβάνει υπόψη δύο βασικές παραμέτρους:

- τις προσωρινές διαφορές που υπάρχουν κατά την ημερομηνία ισολογισμού, σωρευτικά, μεταξύ των λογιστικών και των φορολογικών αποτελεσματικών μεγεθών και
- το συντελεστή υπολογισμού των φόρων

Επίσης, ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων στηρίζεται – ορθότατα – στην ισχύουσα φορολογική νομοθεσία. Πολλές δε μεταβολές ή ρυθμίσεις της ισχύουσας νομοθεσίας μπορεί να επηρεάζουν σημαντικά και τις προηγούμενες χρήσεις. Τέτοιες περιπτώσεις μπορεί να είναι, μεταξύ άλλων:

- η μεταβολή του συντελεστή υπολογισμού του φόρου εισοδήματος (είτε προς τα πάνω είτε προς τα κάτω) δεδομένου ότι, σε περίπτωση τέτοιων μεταβολών, ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων κατά την προηγούμενη χρήση έγινε μάλλον με διαφορετικό συντελεστή από τον υπολογισμό των αναβαλλόμενων φόρων της κλειόμενης χρήσης και
- η ενδεχόμενη ύπαρξη ρύθμισης περαιώσης ανέλεγκτων φορολογικά χρήσεων, για τις οποίες κατά την προηγούμενη περίοδο είχε γίνει (έπρεπε τουλάχιστον να είχε γίνει) υπολογισμός και καταχώρηση σχετικής πρόβλεψης, χωρίς βέβαια να ληφθεί υπόψη η ρύθμιση – η οποία δεν είχε εκδοθεί ακόμη.

Ο προγραμματισμός των ταμειακών ροών της επιχείρησης ή του ομίλου, πρέπει να λαμβάνει υπόψη κατάλληλα την αναμενόμενη χρονική διασπορά της αναγνώρισης / τακτοποίησης των προσωρινών διαφορών που θα σημαίνουν και την αντίστοιχη φορολογική αναγνώριση / τακτοποίηση. Μπορεί δηλαδή μία υποχρέωση αναβαλλόμενων φόρων (που έστω προκύπτει εξ ολοκλήρου από τη διαφορά ωφέλιμης ζωής στην απόσβεση ενός παγίου, που η ωφέλιμη αυτή ζωή είναι Α έτη κατά Ε.Λ.Π. και Β έτη κατά Δ.Λ.Π.) να αναμένεται να τακτοποιηθεί στην περίοδο των Χ επόμενων ετών, αρχής γενομένης από τη χρήση Ψ.

Για παράδειγμα, αν η ωφέλιμη αυτή ζωή είναι 10 έτη κατά Ε.Λ.Π. και 15 έτη κατά Δ.Λ.Π., η υποχρέωση αναβαλλόμενων φόρων που δημιουργείται σταδιακά στα πρώτα 10 χρόνια της χρήσης και ζωής του παγίου, αναμένεται να

τακτοποιηθεί στην περίοδο των 5 επόμενων ετών, αρχής γενομένης από την ενδέκατη χρήση. Λαμβάνοντας υπόψη και την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία (περί προκαταβολών φόρου εισοδήματος και περί χρόνου οριστικοποίησης των φορολογικών υποχρεώσεων) χρειάζεται η ανάπτυξη υπολογιστικών εφαρμογών για την εκτίμηση της μεταβολής των ταμιακών ροών που έχουν αφετηρία τους αναβαλλόμενους φόρους. Σε τέτοιες εφαρμογές μπορεί να υπολογιστεί εύκολα και η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών.

Σημειωτέον επίσης ότι οι αναβαλλόμενοι φόροι δεν είναι πάντοτε κονδύλι υποχρέωσης. Άρα πρέπει να δίνεται προσοχή ώστε ο κατά τα άλλα ορθός υπολογισμός αναβαλλόμενων φόρων να λογιστικοποιείται και να εμφανίζεται από τη σωστή πλευρά του υπολογισμού.

## **8. ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΗΣ**

Δύο από τα σημαντικότερα κονδύλια που περιλαμβάνονται και συνυπολογίζονται στις εργασίες κοστολόγησης είναι α) οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων και β) οι αμοιβές και τα έξοδα του προσωπικού.

- Το πρώτο από τα δύο μεγέθη, οι αποσβέσεις, αποτελούν μία από τις περιοχές όπου αναμένονται σημαντικές μεταβολές μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π. Οι μεταβολές επί των αποσβέσεων, αφού εντοπισθούν και υπολογιστούν, πρέπει στη συνέχεια να αναμορφώσουν τα κονδύλια εκείνα στα οποία είχαν οι κατ' αρχήν υπολογισμένες κατά Ε.Λ.Π. αποσβέσεις κοστολογηθεί.

Αρκετές φορές, κατά τη μετατροπή, για λόγους διευκόλυνσης, λαμβάνεται ως δεδομένο ότι οι διαφορές επί των αποσβέσεων της χρήσης μεταφέρονται στο αποτελεσματικό κονδύλι «Κόστος Πωληθέντων». Εάν όμως, πράγμα πολύ σύνηθες, οι αποσβέσεις των παγίων είχαν επιβαρύνει μόνο κατά 50% το αποτελεσματικό κονδύλι «Κόστος Πωληθέντων» και επιπλέον είχαν επιβαρύνει τα κονδύλια «Έξοδα Διοίκησης» και «Έξοδα Διάθεσης» κατά 30% και 20% αντίστοιχα, τότε η τακτοποίηση (και περαιτέρω και η λογιστική εγγραφή) πρέπει να είναι διαφορετική.

- Το δεύτερο μέγεθος, οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού, πρέπει να προσαυξηθούν με το κόστος εκείνο που πρέπει να επιβαρύνει την κλειόμενη

χρήση και αναφέρεται στη δημιουργία της πρόβλεψης για παροχές και αποζημιώσεις στο προσωπικό.

Οι μεταβολές αυτές επί του κόστους του προσωπικού, αφού εντοπισθούν και υπολογιστούν, πρέπει στη συνέχεια να αναμορφώσουν τα κονδύλια εκείνα στα οποία είχαν οι λοιπές αμοιβές και έξοδα προσωπικού κοστολογηθεί.

Πέρα από τα δύο αυτά μεγέθη (δηλαδή αφενός των αμοιβών και εξόδων προσωπικού και αφετέρου των αποσβέσεων των παγίων στοιχείων) πρέπει να εξεταστεί αν υπάρχουν και άλλες πράξεις που είναι διαφοροποιημένες μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π. και επηρεάζουν τους κοστολογικούς υπολογισμούς.

Ίσως, α) μία πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων να πρέπει, εν όλω ή εν μέρει, να παρουσιαστεί στο λειτουργικό κόστος ή β) ένα διεταιρικό αποτέλεσμα από συναλλαγή εντός ομίλου να επηρεάζει τα κοστολογικά στοιχεία, ενδεχομένως κατά το τμήμα που αναλογεί στο κέρδος της μειοψηφίας από τη διεταιρική πώληση κ.λπ.

## **9. ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ «ΕΥΚΟΛΙΑΣ» ΓΙΑ ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Λόγω της σημαντικής δυσκολίας κάποιων εγγραφών μετατροπής και αφετέρου της σχετικά μικρής εμπειρίας στη χώρα μας σε μετατροπές από Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π. (σε επίπεδο κατάρτισης και, αντίστοιχα, και σε επίπεδο ελέγχου) είναι πιθανό να υπάρχει προβληματισμός για την τακτοποίηση «αγνώστων» ως προς το χειρισμό κονδυλίων και διαφορών, που είναι πιθανό – αλλά οπωσδήποτε όχι σωστό – να καταλήξουν σε λογαριασμούς, όπως «λοιπά έξοδα», «λοιποί χρεώστες», «πιστωτές διάφοροι» και βεβαίως, και στο λογαριασμό «αποτελέσματα εις νέον».

Μία από τις σημαντικότερες διασφαλίσεις στις εγγραφές μετατροπής αποτελεί η επίδειξη προσοχής στον κανόνα λογιστικοποίησης των απαραίτητων και μόνο κονδυλίων στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο».

Σε κάθε εγγραφή μετατροπής, το κονδύλι εκείνο που καταχωρείται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέο» είναι εκείνο που αφορά τις προηγούμενες χρήσεις ή περιόδους.

## **10. ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ (ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΙΣ Κ.ΛΠ.) ΑΠΟ ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΤΟΥ ΟΜΙΛΟΥ**

Ο ενοποιημένος (και κατά Δ.Λ.Π.) ισολογισμός είναι στην ουσία η εμφάνιση όλων των περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στις ενοποιούμενες εταιρείες, σαν αυτά να ανήκαν όλα στη μητρική εταιρεία.

Έτσι, δεν είναι δυνατό για παράδειγμα, τα πάγια μιας εταιρείας του ομίλου να εμφανίζονται στο κόστος κτήσης (προτεινόμενη μέθοδος) και τα πάγια της ίδιας κατηγορίας, για μία άλλη εταιρεία του ομίλου, να εμφανίζονται αποτιμημένα από ειδικό εκτιμητή (επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος).

Επίσης, δεν είναι αποδεκτό, ο χειρισμός μιας εταιρείας του ομίλου (π.χ. στη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων) να είναι διαφορετικός από τον αντίστοιχο μιας άλλης εταιρείας του ομίλου, ακόμη και αν πρόκειται για δύο χειρισμούς που είναι και οι δύο αποδεκτοί από τα Δ.Λ.Π. (ίσως ο ένας ως κύριος χειρισμός και ο άλλος ως εναλλακτικά επιτρεπόμενος χειρισμός).

Οι διαφορετικές αντιμετώπισεις (ανεπίτρεπτες, αφού διαφοροποιούν πολλά από τα μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων των αποτελεσμάτων χρήσης και των ιδίων κεφαλαίων) καλό είναι να εντοπίζονται έγκαιρα από τις διοικήσεις των εταιρειών, ώστε να υπάρχει ο χρόνος της κατάλληλης προετοιμασίας.

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 16**

1. Ι.Φίλος:Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.

**ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 16****ΕΝΤΥΠΟ**

1. ΕΠΕΝΔΥΤΗΣ
2. ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ

**ΘΕΜΑ-ΤΙΤΛΟΣ**

Τι σημαίνει η Ελληνική πρωτιά στα Δ.Λ.Π.  
Υπέρ των Δ.Λ.Π. οι ελληνικές επιχειρήσεις.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 17: ΕΠΙΛΟΓΟΣ**

### **81. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΟΥΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΚΠΟΝΗΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΜΕΛΕΤΗΣ**

Ύστερα, από την εκπόνηση της παρούσας μελέτης εξάγεται αβίαστα το συμπέρασμα ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δημιουργεί «λογική εικόνα» πλησιέστερη προς την τρέχουσα αξία της επιχείρησης, σε σχέση με αυτή των (στην πλειοψηφία τουλάχιστον) αποτιμήσεων και λογιστικών πρακτικών που βασίζονται σε εθνικές νομοθεσίες. Είναι γεγονός, ότι μέσω των Δ.Λ.Π. διευκολύνεται η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, αφού πλέον οι οικονομικές καταστάσεις ομοειδών εταιρειών μπορούν να συγκριθούν μεταξύ τους και έτσι οι επενδυτές να διαπιστώσουν με ακρίβεια ποιες εταιρείες ανά τον κόσμο είναι κατάλληλες ευκαιρίες προς επένδυση.

Ειδικά, στην περίπτωση της Ελλάδος τα οφέλη από την, ενωρίτερη σε σχέση με τις άλλες Ευρωπαϊκές χώρες, εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι σημαντικά και προφανή. Και τα προβλήματα όμως που σχετίζονται με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι, στην πλειοψηφία τους, τουλάχιστον, γνωστά. Και χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε να υπάρξει η κατάλληλη προληπτική αντιμετώπιση των προβλημάτων αυτών α) πρωτίστως από τους νομοθέτες, που είναι το καθήκον τους άλλωστε, β) ταυτόχρονα από τους ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων, στο βαθμό που μπορούν και που τους αναλογεί βέβαια και γ) βεβαίως από τις διοικήσεις και τις οικονομικές – και όχι μόνο – υπηρεσίες των εταιρειών, ώστε να περιοριστούν στο ελάχιστο (ή ακόμη και να αποφευχθούν) οι όποιες αρνητικές συνέπειες για τις επιχειρήσεις και περαιτέρω για τους μετόχους τους.

Η αλήθεια είναι ότι ο δρόμος που χώριζε προ δεκαετίας τις κατά το Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο (Ε.Λ.Π.) οικονομικές καταστάσεις από τις κατά τα Δ.Λ.Π. αντίστοιχές τους, έχει σήμερα μικρύνει σημαντικά, αφού ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται ήδη από το 1991 για τις περισσότερες

εταιρείες, αλλά και καταστάσεις ταμειακών ροών συντάσσουν οι εισηγμένες εταιρείες από το 2000.

Συνεπώς, είναι περισσότερο αναγκαίο από ποτέ οι ελληνικές επιχειρήσεις να προετοιμάσουν με κατάλληλο τρόπο τις δομές τους, ώστε η μετάβαση στη νέα πραγματικότητα, που αντιπροσωπεύεται από τα Δ.Λ.Π., να γίνει χωρίς οδυνηρές συνέπειες.

## **82. ΠΡΟΤΕΙΝΟΜΕΝΑ ΘΕΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΜΕΛΕΤΗ**

Μπορεί εύκολα να συμπεράνει κανείς ότι τα Δ.Λ.Π. είναι ένα τόσο ευρύ θέμα που δεν εξαντλείται σε μια μελέτη όσο εκτεταμένη και αν είναι αυτή. Για αυτό το λόγο υπάρχουν αρκετά ακόμη θέματα πάνω στο συγκεκριμένο αντικείμενο που χρήζουν περαιτέρω επιστημονικής έρευνας. Ένα πρώτο θέμα είναι η ανάλυση των διερμηνειών που κατά καιρούς εκδίδει η Ε.Δ.Λ.Π. και η επίπτωσή τους στα Δ.Λ.Π. που αντιστοιχούν. Επιπλέον, με την τόση μεγάλη έκταση που έχει πάρει στην Ελλάδα το ασφαλιστικό πρόβλημα των τραπεζών, λόγω της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. είναι χρήσιμο να διερευνησει κανείς όλες τις πτυχές του Δ.Λ.Π. 30 <<Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων>>. Επιπρόσθετα, χρήσιμη είναι και η ενασχόληση και ανάλυση του Δ.Λ.Π. 19 <<Παροχές σε εργαζομένους>>, λόγω της κρισιμότητας των σχέσεων μεταξύ εργοδοτών και εργαζομένων που είναι απαραίτητες για τη συνέχεια και την επιβίωση των επιχειρήσεων. Τέλος, ωφέλιμη θα αποβεί μια έρευνα για το ποσοστό αποδοχής των Δ.Λ.Π. από πλευράς ιδιοκτητών και στελεχών των ελληνικών επιχειρήσεων.

Άλλωστε, η έρευνα γύρω από ένα ζήτημα, όπως τα Δ.Λ.Π., που απασχολεί τόσο πολύ κόσμο είναι συνεχής και δε σταματά ποτέ.

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 17**

Ι.Φίλος:Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ 17****ΕΝΤΥΠΟ**

1. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΤΑΧΥΔΡΟΜΟΣ

2. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΤΑΧΥΔΡΟΜΟΣ

αποφάσεις

**ΘΕΜΑ-ΤΙΤΛΟΣ**

Δ.Λ.Π.:Θεμέλιο για το άνοιγμα των αγορών

Δ.Λ.Π. και επενδυτικές



## Παράρτημα

### **A. ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΘΕΜΑΤΩΝ**

	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ)	Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο (ΕΛΠ)
<b>1. Πάγια</b>		
	Οι συντελεστές αποσβέσεως των παγίων καθορίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους.	Οι συντελεστές αποσβέσεως των παγίων και οι πρόσθετες αποσβέσεις καθορίζονται από τη νομοθεσία.
	Οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται σύμφωνα με εκθέσεις ειδικών εκτιμητών.	Οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.
	Τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια, εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή, εάν πρόκειται για περίπτωση χρηματοδοτικού τύπου (financial lease).	Τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια, δεν εμφανίζονται σε καμία περίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή.
<b>2. Προβλέψεις</b>		
	Οι προβλέψεις γίνονται βάσει τεκμηριωμένων στοιχείων και εκτιμήσεων της εταιρείας και αφορούν, μεταξύ άλλων, σε: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ επισφαλείς απαιτήσεις,</li> <li>▪ αποζημίωση προσωπικού,</li> <li>▪ υποτιμήσεις αποθεμάτων,</li> <li>▪ ενδεχόμενες υποχρεώσεις, κλπ.</li> </ul>	Στο λογιστικό πλαίσιο υπάρχουν, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, αντίστοιχες διατάξεις, όμως στην πράξη αδυνατίζουν λόγω ύπαρξης: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ φορολογικής αναγνώρισης μόνο σε συγκεκριμένα πλαίσια, που τίθενται από τη φορολογική νομοθεσία και</li> <li>▪ αντικρουόμενων διατάξεων.</li> </ul>
<b>3. Συμμετοχές</b>		
	Στον ισολογισμό των επιχειρήσεων, οι συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρείες εμφανίζονται με τη μέθοδο της ενοποίησης και οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρείες με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.	Στον ατομικό ισολογισμό των επιχειρήσεων οι συμμετοχές, ασχέτως ποσοστού συμμετοχής, αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.
	Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια, εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι του παθητικού, έξω από τα ίδια κεφάλαια.	Τα δικαιώματα μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

<b>4.</b>	<b>Έξοδα πολυετούς απόσβεσης</b>	
	Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, μόνο εάν πληρούνται πέντε προϋποθέσεις και παραμένουν εκεί μόνο εάν συνεχίζουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης (και των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης) γίνεται με συστηματικό τρόπο στα έτη που αναμένεται όφελος.	Όλα τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, χωρίς προϋποθέσεις. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε περίοδο που δεν υπερβαίνει τα πέντε έτη.
<b>5.</b>	<b>Χρεόγραφα</b>	
	Αφού αρχικά χαρακτηριστούν τα χρεόγραφα (ύπαρξη διαφορετικών χαρτοφυλακίων), η αποτίμηση γίνεται κατά κατηγορία και υπάρχουν περιπτώσεις/δυνατότητα για: i. καταχώρηση στη μικρότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας ή, ii. στην τρέχουσα αξία (άσχετα εάν αυτή είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από την αξία κτήσεως).	Αποτιμώνται και παρουσιάζονται στον ισολογισμό στην κατ' είδος (και για τις τράπεζες) στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας. Οι απαιτήσεις του ΚΒΣ είναι διαφορετικές.
<b>6.</b>	<b>Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου</b>	
	Ως βασική μέθοδος προτείνεται η άμεση επιβάρυνση των αποτελεσμάτων, ενώ επιτρέπεται εναλλακτικά να προσαυξηθεί το κόστος των παγίων (συνεπώς με περαιτέρω αύξηση των αποσβέσεων).	Καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται σε διάστημα έως και πέντε έτη.
<b>7.</b>	<b>Αναβαλλόμενοι φόροι (deferred taxes)</b>	
	Αναβαλλόμενοι φόροι υπάρχουν όταν συνίσταται ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση ορισμένων εσόδων ή εξόδων, μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και των φορολογικών υπολογισμών.	Δε γίνεται καμία εγγραφή σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους.

**B. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΈΡΕΥΝΑΣ GAAP****Πρώτη Κατηγορία Διαφορών**

Δεν υπάρχουν συγκεκριμένες ρυθμίσεις στην ελληνική νομοθεσία που να καλύπτουν τα εξής θέματα:

1.	Την αποτίμηση των κοινοπραξιών, που μπορεί να υπολογίζεται με βάση την αξία κτήσεως.	ΔΛΠ 31.25 / 32
2.	Τη δημιουργία προβλέψεων στα πλαίσια συνενώσεων επιχειρήσεων που μπορούν να θεωρηθούν ως εξαγορές.	ΔΛΠ 22.31
3.	Την ενοποίηση επιχειρήσεων ειδικού σκοπού.	Διερμηνεία 12
4.	Τον υπολογισμό της απομείωσης της αξίας των ασώματων ακινητοποιήσεων.	ΔΛΠ 36
5.	Το χειρισμό της εσωτερικά δημιουργούμενης "φήμης και πελατείας" και άλλων παρόμοιων στοιχείων, αν και συνήθως αυτά δεν κεφαλαιοποιούνται.	ΔΛΠ 38.51
6.	Το χειρισμό των μελλοντικών υποχρεώσεων για παροχές σε εργαζομένους.	ΔΛΠ 19.52
7.	Τη λογιστική παρουσίαση των αναβαλλόμενων φόρων.	ΔΛΠ 12
8.	Τη λογιστική κάλυψης κινδύνων για τα παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.	ΔΛΠ 39.142

**Δεύτερη Κατηγορία Διαφορών**

Περιπτώσεις μη ύπαρξης στο ΕΛΠ κάποιων υποχρεωτικών διατάξεων, που να επιβάλλουν δημοσιοποίηση των κατωτέρω στοιχείων:

1.	Της κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.	ΔΛΠ 1.7
2.	Της αξίας των αποθεμάτων με βάση τη μέθοδο FIFO ή την τρέχουσα τιμή, όταν η αποτίμηση γίνεται με βάση τη μέθοδο LIFO.	ΔΛΠ 2.36
3.	Της αποτίμησης σε εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.	ΔΛΠ 32.77
4.	Της αποτίμησης σε εύλογη αξία των επενδύσεων σε ακίνητα.	ΔΛΠ 40.69
5.	Των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, εκτός αυτών που δεν διενεργούνται στα πλαίσια των συνήθων δραστηριοτήτων της εταιρείας.	ΔΛΠ 24
6.	Των διακοπτόμενων δραστηριοτήτων.	ΔΛΠ 35
7.	Των αποτελεσμάτων κατά τομέα δραστηριότητας, εκτός αυτών που αφορούν στις πωλήσεις.	ΔΛΠ 14
8.	Των καταστάσεων ταμειακών ροών για τις μη εισηγμένες εταιρείες.	ΔΛΠ 7
9.	Των κερδών ανά μετοχή.	ΔΛΠ 33

### Τρίτη Κατηγορία Διαφορών

Συγκεκριμένες ρυθμίσεις στην ελληνική νομοθεσία προβλέπουν διαφορετικούς χειρισμούς από αυτούς που προβλέπονται από τα ΔΛΠ, όπως στις ακόλουθες περιπτώσεις (παρουσιάζεται το περιεχόμενο των διατάξεων της ελληνικής νομοθεσίας):

1.	Εξαιρέση από την ενοποίηση σε περιπτώσεις ύπαρξης ορισμένων θυγατρικών εταιρειών, λόγω σημαντικά διαφορετικής δραστηριότητας από αυτή των λοιπών εταιρειών του ομίλου.	ΔΛΠ 27.14
2.	Καθορισμός εάν πρόκειται – σε περίπτωση ενοποίησης επιχειρήσεων – περί συγχωνεύσεων ή εξαγορών, με βάση τη νομική μορφή, παρά με βάση τη δυνατότητα προσδιορισμού του αγοραστή.	ΔΛΠ 22.8 – 16
3.	Τα κέρδη από συναλλαγματικές διαφορές καταχωρούνται σε μεταβατικό λογαριασμό παθητικού και όχι στα αποτελέσματα, μέχρι τον οριστικό διακανονισμό των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων που αφορούν.	ΔΛΠ 21.15
4.	Οι ζημιές από συναλλαγματικές διαφορές δανείων που συνάφθηκαν για την απόκτηση παγίων στοιχείων, κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται κατά την περίοδο αποπληρωμής του δανείου.	ΔΛΠ 21.15 Διερμηνεία 11
5.	Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού, του εμπορικού χαρτοφυλακίου, του χαρτοφυλακίου διαθεσίμων προς πώληση και παράγωγα δεν αναγράφονται (αποτιμώνται) σε εύλογη αξία.	ΔΛΠ 39.69
6.	Χρηματοοικονομικά στοιχεία υποχρεώσεων δεν αναγράφονται (αποτιμώνται) σε εύλογη αξία.	ΔΛΠ 39.93
7.	Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης και έξοδα έρευνας, είναι δυνατό να κεφαλαιοποιηθούν.	ΔΛΠ 38.42 / 56

8.	Η υπεραξία (χρεωστική διαφορά ενοποίησης κατά Ν. 2190) μπορεί να αφαιρεθεί απευθείας από τα ίδια κεφάλαια.	ΔΛΠ 22.40
9.	Η αξία των εδαφικών εκτάσεων και των ακινήτων αναπροσαρμόζεται περιοδικά (συνήθως κάθε τέσσερα χρόνια) με βάση συντελεστές που ορίζει ο νόμος και όχι με βάση την πραγματική αξία τους.	ΔΛΠ 16.29
10.	Τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ κόστους,</li> <li>▪ καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας,</li> <li>▪ κόστους αντικατάστασης.</li> </ul>	ΔΛΠ 2.6
11.	Οι επενδύσεις σε ακίνητα αναπροσαρμόζονται κάθε τέσσερα χρόνια και αποσβένονται.	ΔΛΠ 40.27
12.	Πάγια στοιχεία που αποκτώνται με χρηματοδοτική μίσθωση, δεν καταχωρούνται στο ενεργητικό. Οι καταβολές των μισθωμάτων δεν αναγνωρίζονται πάντα σε σταθερή βάση.	ΔΛΠ 17.12 / 28 / 25
13.	Οι δαπάνες και τα έσοδα κατασκευαστικών έργων, όσων διαρκούν περισσότερο από ένα έτος, δεν καταχωρούνται στα βιβλία, με βάση τη μέθοδο της τμηματικής ολοκλήρωσης του έργου.	ΔΛΠ 11.22
14.	Οι προβλέψεις υπολογίζονται και καταχωρούνται με βάση τη φορολογική νομοθεσία, με αποτέλεσμα να καταχωρούνται προβλέψεις που, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού δεν είναι απαραίτητες.	ΔΛΠ 37.14
15.	Οι προβλέψεις δεν υπολογίζονται βάσει της παρούσας αξίας τους.	ΔΛΠ 37.45
16.	Τα προτεινόμενα μερίσματα εμφανίζονται στον ισολογισμό ως υποχρέωση, πριν ακόμα εγκριθούν από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων.	ΔΛΠ 10.11

17.	Τα χρηματοοικονομικά μέσα του εκδότη διακρίνονται με βάση τη νομική μορφή τους, ενώ τα σύνθετα χρηματοοικονομικά μέσα δεν διαχωρίζονται σε συνθετικά μέρη υποχρεώσεων και ιδίων κεφαλαίων.	ΔΛΠ 32.18 / 23
18.	Οι “ίδιες μετοχές” εμφανίζονται στον ισολογισμό ως στοιχείο του ενεργητικού και σχηματίζεται ένα ισόποσο αποθεματικό, μέσω της διανομής και εμφανίζεται στα ίδια κεφάλαια. Τα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) από την πώληση των ιδίων μετοχών καταχωρούνται στο λογαριασμό Αποτελέσματα.	Διερμηνεία 16
19.	Το κόστος του δανεισμού που κεφαλαιοποιείται εμφανίζεται στην κατηγορία των ασώματων πάγιων στοιχείων και αποσβένεται σε πενταετή περίοδο, αντί να προστίθεται στο κόστος (αξία) του παγίου που αφορά.	ΔΛΠ 23.11
20.	Ο όρος “έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα” είναι αρκετά ευρύς και περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, αποτελέσματα από πώληση παγίων, αντιλογισμού μη χρησιμοποιηθεισών προβλέψεων κλπ.	ΔΛΠ 8.6 / 12

**Τέταρτη Κατηγορία Διαφορών**

Ύπαρξη θεμάτων που μπορεί σε κάποιες επιχειρήσεις να οδηγούν σε διαφορές, εάν εφαρμοστούν τα ΕΛΠ ή τα ΔΛΠ, όπως αναφέρονται κατωτέρω:

1.	Μη ύπαρξη διατάξεων για το χειρισμό των σωρευτικών συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από πώληση δραστηριοτήτων του εξωτερικού.	ΔΛΠ 21.37
2.	Μη ύπαρξη διατάξεων που να ρυθμίζουν τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων των θυγατρικών εταιρειών, που λειτουργούν σε χώρες με υπερπληθωρισμό.	ΔΛΠ 21.36
3.	Οι επιχορηγήσεις, οι οποίες λαμβάνονται για την απόκτηση παγίων στοιχείων, εμφανίζονται ως συνθετικό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και αποσβένονται με τον ίδιο συντελεστή που χρησιμοποιείται για την απόσβεση των αντίστοιχων παγίων.	ΔΛΠ 20.24
4.	Δεν υπάρχουν διατάξεις που να ρυθμίζουν το χειρισμό των κινήτρων που δίνονται για χρηματοδοτικές μισθώσεις.	Διερμηνεία 15



**ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ**

Ε.Γ.Λ.Σ.	=	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Γ.Λ.Σ.	=	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Κ.Λ.Σ.	=	Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο
Λ.Σ.	=	Λογιστικό Σχέδιο
Δ.Λ.Π.	=	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Ε.Λ.Π.	=	Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο
Π.Δ.	=	Προεδρικό Διάταγμα
Ε.Ε.	=	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ν.Π.Δ.Δ.	=	Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου
Ε.Σ.Υ.Λ.	=	Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής
Ε.Σ.Υ.Ε.	=	Εθνική Στατιστική Υπηρεσία Ελλάδος
Σ.Λ.	=	Σχέδιο Λογαριασμών
I.F.R.S.	=	International Financial Reporting Standards
I.A.S.C.	=	International Accounting Standards Committee
Ε.Δ.Λ.Π.	=	Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
Κ.Τ.Ρ.	=	Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
Ε.Ε.Λ.Α.	=	Επιτροπή Επιλύσεως Λογιστικών Αμφισβητήσεων
Δ.Π.Χ.Α.	=	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικών Αναφορών
Δ.Σ.	=	Διοικητικό Συμβούλιο
Κ.Β.Σ.	=	Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων
Φ.Π.Α.	=	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Α.Φ.	=	Αναβαλλόμενοι Φόροι
Φ.Κ.	=	Φορολογητέα Κέρδη
Λ.Κ.	=	Λογιστικά Κέρδη
Σ.Ο.Ε.Λ.	=	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

**ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ**

	<b>ΕΝΤΥΠΟ</b>	<b>ΘΕΜΑ – ΤΙΤΛΟΣ</b>
1.	ΒΗΜΑ	Ριζικές αλλαγές στα λογιστήρια (από τα Δ.Λ.Π.)
2.	ΒΗΜΑ	Τι αλλάζει στους Ισολογισμούς με τα Δ.Λ.Π.
3.	ΕΞΠΡΕΣ	«Εφιάλτης» τα Δ.Λ.Π.
4.	ΕΠΕΝΔΥΤΗΣ	Τι φέρνουν η «νέα λογιστική» και τα Δ.Λ.Π.
5.	ΕΠΕΝΔΥΤΗΣ	Τι σημαίνει η Ελληνική πρωτιά στα Δ.Λ.Π.
6.	ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ	Αγώνας ταχύτητας για τα Δ.Λ.Π.
7.	ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ	Συναγερμός στην αγορά για τα Δ.Λ.Π.
8.	ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ	«Χρυσή» έκπληξη κρύβουν τα Δ.Λ.Π.
9.	ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ	Υπέρ των Δ.Λ.Π. οι ελληνικές επιχειρήσεις
10.	ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ	Τι αλλάζει για τις επιχειρήσεις με τα Δ.Λ.Π.
11.	ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ	Τα Δ.Λ.Π. αντικαθίστανται με τα Πρότυπα Χρηματοοικονομικών Αναφορών
12.	ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ	Οι αναβαλλόμενοι φόροι
13.	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΤΑΧΥΔΡΟΜΟΣ	Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π.
14.	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΤΑΧΥΔΡΟΜΟΣ	Δ.Λ.Π.: Θεμέλιο για το άνοιγμα των αγορών
15.	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΤΑΧΥΔΡΟΜΟΣ	Δ.Λ.Π. και επενδυτικές αποφάσεις

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **A. ΕΛΛΗΝΙΚΗ**

1. Θ. Γρηγοράκος: *Πρακτικό Βοήθημα Εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2004.
2. Σ.Ο.Ε. – *Μεταφράσεις Δ.Λ.Π.*, Αθήνα 2002.
3. Ι.Πάγγειος: *Σημειώσεις Δ.Λ.Π., Μ.Π.Σ. ΔΕ-ΔΟΠ*, Πειραιάς 2003.
4. Ν. Πρωτοπάλης, Π. Βρουστούρης: *Δ.Λ.Π. και Διερμηνείες*, Έκδοση Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα 2002.
5. Ε. Σακέλλης: *Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Βρύκουσ.
6. Ε. Σακέλλης: *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Τόμος Α, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.
7. Ι. Φίλος: *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής*, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.

### **B. ΞΕΝΗ**

1. IAS – Έκδοση I.A.S.C., 2002
2. GAAP 2001 – *A Survey of National Accounting Rules*
3. IAS – *A Practical Guide to Financial Reporting*, Έκδοση Deloitte Touche Tohmatsu