

**ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ**

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΕΙΣ

ΑΘΗΝΑ 2008

1 Αποτελέσματα Χρήσης

-Λογιστικός χειρισμός εσόδων που αφορούν αποσβέσεις επιχορηγήσεων ενσώματων παγίων, όταν οι επιχορηγήσεις επιστρέφονται στο Δημόσιο, λόγω μη ολοκλήρωσης της επένδυσης:

Τα ποσά που είχαν εμφανισθεί ως έσοδα στις προηγούμενες χρήσεις (μέσω της απόσβεσης της επιχορήγησης), καταχωρούνται ως «έξοδα προηγούμενων χρήσεων», στην χρήση που η επιχορήγηση επιστρέφεται.

-Φορολογικός και λογιστικός χειρισμός των ποσών που εισπράττονται από τον ΟΑΕΔ για την επαγγελματική κατάρτιση:

Τα ποσά που εισπράττονται από τον ΟΑΕΔ καταχωρούνται στο κονδύλι των αποτελεσμάτων «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα». Με δεδομένο ότι τα ποσά αυτά δεν φορολογούνται, γίνεται αναμόρφωση στην φορολογική δήλωση.

Παράδειγμα	Λογιστικό αποτέλεσμα
Έσοδα περιόδου	1.000
Έξοδα	(210)
Έκτακτα και ανόργανα έσοδα	10
Λογιστικό αποτέλεσμα	<u>800</u>

	Φορολογητέο αποτέλεσμα
Λογιστικό αποτέλεσμα	800
Μείον: Λογιστικές διαφορές	10
Φορολογητέο αποτέλεσμα	<u>790</u>

-Λογιστικός χειρισμός των αμοιβών που δίνονται σε πολυκαταστήματα (super market), τα οποία εκδίδουν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με την αιτιολογία της προώθησης και προβολής των προϊόντων με τη γενικότερη έννοια, δίχως να γίνεται αναφορά σε συγκεκριμένα αγαθά:

Οι αμοιβές που εισπράττουν τα πολυκαταστήματα, εφόσον στην ουσία, αφορούν παροχή εκπτώσεων από την πωλήτρια επιχείρηση, προκειμένου να διευκολυνθεί η πώληση, ανεξαρτήτως των φορολογικών στοιχείων που εκδίδονται και της αιτιολογίας που αναφέρεται σε αυτά, πρέπει να εμφανίζονται αφαιρετικός των πωλήσεων.

-Λογιστικός χειρισμός του αρχικού ποσού πληρωμής ROYALTIES (δικαιώματα χρήσης σημάτων) η οποία δεν επιστρέφεται έστω και αν το ποσό αυτό υπερκαλύπτει τα δικαιώματα που πρέπει να πληρωθούν με βάση τις πωληθείσες μονάδες:

Το αρχικό ποσό εφόσον δεν επιστρέφεται καταχωρείται ως έξοδο στον λογαριασμό “χρήση δικαιωμάτων” Royalties.

-Λογιστικός χειρισμός των εκκαθαρίσεων και του προσδιορισμού των ετησίων αποτελεσμάτων στο τέλος της χρήσεως από μεταφορική εταιρεία λειτουργεί ως ΙΜΕ-ΕΠΕ, εκμεταλλευόμενη φορτηγά Δ.Χ., τα οποία έχουν εισφερθεί κατά χρήση από τους ιδιοκτήτες τους:

Με τις μηνιαίες εκκαθαρίσεις, χρεώνονται, ο λογαριασμός Κ.Α.88.00-Κέρδη Χρήσεως προς Διάθεση- και ο αναλογών Φ.Π.Α. και πιστώνεται ο λογαριασμός Κ.Α. 53.01- Μερίσματα Πληρωτέα-, κατά δικαιούχο, από τον οποίο και θα γίνονται οι ταμιακές καταβολές προς αυτούς. Με τον τρόπο αυτό, δεν επηρεάζεται το λογιστικό κύκλωμα των εσόδων και εξόδων με βάση το οποίο, γίνεται εξωλογιστικά, ο προσδιορισμός του κατά μήνα αποτελέσματος και του επιμερισμού του στους δικαιούχους. Στο τέλος της χρήσεως, προσδιορίζεται το συνολικό πλεόν αποτέλεσμα της ΙΜΕ-ΕΠΕ βάσει των προβλεπόμενων από το Ε.Γ.Λ.Σ., το δε υπόλοιπο του λογαριασμού Κ.Α. 88.00 μεταφέρεται στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

-Λογιστικός χειρισμός της αμοιβής του Προέδρου Διοικητικού Συμβουλίου Ανώνυμης Εταιρείας που αποφασίσθηκε από την Γενική Συνέλευση των μετόχων, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα:

Με βάση την παράγραφο 2.2.604 του Ε.Γ.Λ.Σ., οι αμοιβές που καταβάλλονται σε μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου για υπηρεσίες που παρέχουν στην οικονομική μονάδα, με βάση σύμβαση μισθώσεως εργασίας, καταχωρούνται στον λογαριασμό με Κ.Α. 60.00 «Αμοιβές και έξοδα προσωπικού». Με βάση την παράγραφο 2.2.605, αμοιβές που καταβάλλονται σε μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου που δεν συνδέονται με την οικονομική μονάδα με σχέση εξαρτημένης εργασίας, καταχωρούνται στον λογαριασμό με Κ.Α. 61.01 «Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος». Τέλος, με βάση την παράγραφο 4.1.3, αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου από τα κέρδη, σύμφωνα με το άρθρο 24 του Κ.Ν. 2190/20, καταχωρούνται σε χρέωση του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων, λογαριασμός με Κ.Α. 88.99 «Κέρδη προς διάθεση» με πίστωση του λογαριασμού 53.08 «Δικαιούχοι αμοιβών», Στις δύο πρώτες περιπτώσεις, η καταχώρηση των αμοιβών ως έξοδο, γίνεται με το μικτό ποσό, δηλαδή το ποσό προ φόρου εισοδήματος και τυχόν ασφαλιστικών εισφορών που βαρύνουν τον λαμβάνοντα την αμοιβή. Στην τρίτη περίπτωση, δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος διότι τα κέρδη έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου και συνεπώς η καταχώρηση στον λογαριασμό 88.99 γίνεται στο ποσό προ τυχόν ασφαλιστικών εισφορών που βαρύνουν τον λαμβάνοντα. Για την φορολογική αντιμετώπιση των αμοιβών των δύο πρώτων περιπτώσεων, αρμόδιο να σας απαντήσει, είναι το Υπουργείο Οικονομικών (Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος).

-Λογιστική παρουσίαση των κερδών από ανώνυμη εταιρία που συμμετέχει σε κοινοπραξία:

Υπάρχουν δύο μέθοδοι για την λογιστική παρουσίαση των κερδών από κοινοπραξίες, οι οποίες, στα πλαίσια του λογιστικού συστήματος της χώρας μας, μπορούν να εφαρμοσθούν ως εξής:

(α) Η πρώτη μέθοδος αντιμετωπίζει το καθαρό αποτέλεσμα που αναλογεί στον κοινοπρακτούντα, (λογιστικό κέρδος μείον φόρος εισοδήματος), ως έσοδο (κέρδος) από συμμετοχή. Στην περίπτωση αυτή, χρεώνονται οι απαιτήσεις (ΚΑ 33) και πιστώνονται τα έσοδα από συμμετοχές, (ΚΑ76).

(β) Η δεύτερη μέθοδος αντιμετωπίζει το αποτέλεσμα που αναλογεί στον κοινοπρακτούντα, ως επί μέρους στοιχεία των εσόδων και των εξόδων τα οποία ενσωματώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς του. Στην περίπτωση αυτή χρεώνονται οι απαιτήσεις (ΚΑ33) και πιστώνονται/χρεώνονται οι διάφοροι λογαριασμοί των αποτελεσμάτων, (έσοδα από παροχή υπηρεσιών, κόστος πωληθέντων, έξοδα διοίκησης, φόρος εισοδήματος, κ.λ.π.) Εξυπακούεται, όπως και στην πρώτη μέθοδο, ότι λαμβάνονται υπόψη τα λογιστικά και όχι τα φορολογητέα κέρδη.

Η επιλεγείσα μέθοδος πρέπει να εφαρμόζεται παγίως και για όλες τις κοινοπραξίες. Στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων αναφέρεται η επιλεγείσα μέθοδος και τα ποσά που έχουν αναγνωρισθεί στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Από πλευράς κοινοπραξίας, γίνονται οι εγγραφές διανομής των κερδών, που ορίζονται από την παρ. 2.2.811 του ΕΓΛΣ.

-Εμφάνιση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις εταιρείας ζημιών αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων στην τρέχουσα αξία τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2992/2002 (άρθρο 2 παρ. 1):

Οι ζημίες αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων αποτελούν σαφώς μειωτικό στοιχείο τόσο των καθαρών κερδών όσο της καθαρής θέσης. Συνεπώς, οποιοσδήποτε άλλος χειρισμός αντιβαίνει ευθέως βασικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και της 4^{ης} Λογιστικής Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

-Κατάλληλοι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. για την παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από την ενοικίαση προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών:

Η σχετική παράγραφος του ΕΓΛΣ είναι η 2.2.707.

-Αναγνώριση των κερδών μιας κοινοπραξίας που αναλογούν σε μια εταιρεία μέλος της κοινοπραξίας, κατά την κατάρτιση του ατομικού ισολογισμού της επενδύουσας εταιρείας σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ:

Η λογιστική αντιμετώπιση των συμμετοχών των κατασκευαστικών επιχειρήσεων σε κοινοπραξίες για την εκτέλεση τεχνικών έργων πρέπει, κατ' αρχήν, να γίνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ΔΛΠ 31 «Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες». Συγκεκριμένα, πρέπει πρώτα να διερευνείται εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της έννοιας της κοινοπραξίας του ΔΛΠ 31 και, κυρίως, εάν η κοινοπραξία υπόκειται πράγματι σε από κοινού έλεγχο από τα κοινοπρακτούντα μέρη, δηλαδή αν απαιτείται ομοφωνία των κοινοπρακτούντων μερών για τη λήψη αποφάσεων. Εφόσον πρόκειται

πράγματι για κοινοπραξία του ΔΛΠ 31 (κοινός έλεγχος), θα πρέπει στη συνέχεια να ερευνάται η μορφή της κοινοπραξίας, δηλαδή αν πρόκειται για:

- α) από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα,
- β) από κοινού ελεγχόμενες λειτουργίες, ή
- γ) από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία

Για την ένταξη μιας κοινοπραξίας σε κάποια από τις τρεις παραπάνω κατηγορίες, το πρωτεύον κριτήριο είναι αυτό της οικονομικής ουσίας όπως αυτή συνάγεται από τα πραγματικά περιστατικά (κοινοπρακτικό σύμφωνο και άλλες συμφωνίες, συνήθης πρακτική, κλπ.), πέραν του νομικού τύπου που επιβάλλει για τις κοινοπραξίες τεχνικών επιχειρήσεων η ελληνική νομοθεσία.

Αν από τη σχετική μελέτη προκύπτει ότι πρόκειται για συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, η λογιστική παρακολούθηση των συμμετοχών αυτών στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις γίνεται είτε με τη μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης είτε με τη μέθοδο της καθαρής θέσης (ΔΛΠ 31, παράγραφος 30). Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις των κοινοπρακτούντων οι κοινοπραξίες εμφανίζονται είτε στο κόστος κτήσης είτε στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 27.

Αν η κοινοπραξία αναφέρεται είτε σε από κοινού ελεγχόμενες λειτουργίες είτε σε από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία, τότε στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος πρέπει να εμφανίζεται το μέρος των εσόδων, εξόδων, στοιχείων του ενεργητικού και υποχρεώσεων της κοινοπραξίας που του αναλογούν (ΔΛΠ 31 παράγραφος 15 για από κοινού ελεγχόμενες λειτουργίες, και παράγραφος 21 για από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία). Η ενσωμάτωση των στοιχείων αυτών στις οικονομικές καταστάσεις των κοινοπρακτούντων μπορεί να γίνεται σε ημερήσια, μηνιαία, τριμηνιαία, κλπ βάση. Για παράδειγμα, πολλές κοινοπραξίες στη χώρα μας που συστήνονται από τεχνικές εταιρείες στα πλαίσια της υφιστάμενης νομοθεσίας για μεγάλα δημόσια (κυρίως) τεχνικά έργα, στην ουσία είναι από κοινού ελεγχόμενες λειτουργίες και η σύστασή τους εξυπηρετεί την κατανομή ενός έργου σε περισσότερους κοινοπρακτούντες.

Τέλος, αν τεκμαίρεται ότι δεν πρόκειται για κοινοπραξία κατά την έννοια του ΔΛΠ 31, δηλαδή εάν λείπει το στοιχείο του από κοινού ελέγχου, τότε η συμμετοχή αυτή μπορεί αναλόγως:

- α) να εντάσσεται στην έννοια της θυγατρικής, όταν τεκμαίρεται ότι η συμμετέχουσα επιχείρηση έχει τον έλεγχο της «κοινοπραξίας» (παράγραφος 12, ΔΛΠ 31), περίπτωση στην οποία η λογιστική αντιμετώπιση γίνεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 27.
- β) να εντάσσεται στην έννοια της συγγενούς, όταν η συμμετέχουσα επιχείρηση ασκεί σημαντική επιρροή στην «κοινοπραξία» (παράγραφος 9, ΔΛΠ 31), περίπτωση στην οποία η λογιστική αντιμετώπιση γίνεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 28.
- γ) να εντάσσεται στην έννοια της «επένδυσης» σε κάθε άλλη περίπτωση, και να αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αποτιμώμενη στην εύλογη αξία με μεταβολή στα αποτελέσματα (ΔΛΠ 39).

Τονίζεται ότι όλα τα κοινοπρακτούντα μέρη σε μια «κοινοπραξία» πρέπει να έχουν συμφωνήσει σε ότι αφορά την πραγματική φύση της «κοινοπραξίας» και δεν νοείται διαφορετική αντιμετώπιση των συμμετοχών αυτών από επιμέρους κοινοπρακτούντα μέρη.

-Λογιστικός χειρισμός σε περίπτωση αντικατάστασης ή επισκευής πωληθέντος εμπορεύματος που καλύπτεται με εγγύηση:

Το παραπάνω θέμα αναλύεται στην παράγραφο 2.2.304(12) του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

-Διαγραφή ζημιών με βάση το άρθρο 6 του Ν. 3259/2004 για περαίωση φορολογικών χρήσεων:

Διαγραφή ζημιών από περαίωση φορολογικών χρήσεων με βάση το άρθρο 6 του Ν. 3259/2004 γίνεται αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς με υποβολή σχετικής δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Συνεπώς, η διαγραφή αυτή δεν αφορά τις λογιστικές ζημιές στα βιβλία της επιχείρησης. Για την καλύτερη κατανόηση του θέματος παρατίθεται το παρακάτω παράδειγμα.

Οι λογιστικές ζημιές της χρήσης 200X (υπόλοιπο ζημιών εις νέο) μιας ανώνυμης εταιρείας ανέρχονται σε 500 και αφορούν 400 από προηγούμενες χρήσεις και 100 από την χρήση 200X. Περαιτέρω, έστω ότι οι σωρευμένες φορολογικές ζημιές στο τέλος της χρήσης 200X ανέρχονται σε 350, επειδή οι λογιστικές ζημιές έχουν μειωθεί με μη εκπιπτόμενες δαπάνες συνολικού ποσού 150. Στην χρήση 200X+1 γίνεται ρύθμιση με βάση την οποία η επιχείρηση πληρώνει πρόσθετο φόρο 50 και χάνει το δικαίωμα συμψηφισμού των φορολογικών ζημιών ύψους 350. Η λογιστική εγγραφή στη χρήση 200X+1 για την λογιστικοποίηση της ρύθμισης είναι:

Χρέωση: Διαφορές φορολογικού ελέγχου	50	
Πίστωση: Φόροι πληρωτέοι (υποχρέωση)		50

Κατόπιν τούτου, οι φορολογικές ζημιές μηδενίζονται (με την τροποποιητική δήλωση). Υποθέτοντας ότι κατά τη χρήση 200X+1 τα λογιστικά αποτελέσματα είναι κέρδη 100, το υπόλοιπο αποτελεσμάτων του ισολογισμού στο τέλος της χρήσης θα διαμορφωθεί ως εξής (έστω ότι ο φορολογικός συντελεστής είναι 30% και ότι τα λογιστικά κέρδη είναι ίσα με τα φορολογικά):

Κέρδη χρήσης	100
Μείον: ζημιές προηγούμενης χρήσης	-500
διαφορές φορολογικού ελέγχου	-50
φόρος εισοδήματος χρήσης 200X+1 (100 x 30%)	<u>-30</u>
Υπόλοιπο ζημιών χρήσης εις νέο	-480

-Λογιστικός χειρισμός στις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μητρικής σε σχέση με μερίσματα από θυγατρική της εταιρεία:

Με βάση πάγιες αρχές, το μέρισμα λογίζεται ως έσοδο κατά τον χρόνο έγκρισής του από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Σύμφωνα με ρητή διάταξη του Κ.Ν. 2190/1920 (άρθρο 104, παράγραφος 3.β) τα έσοδα και τα έξοδα που προέρχονται από συναλλαγές μεταξύ των εταιρειών που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση απαλείφονται για σκοπούς ενοποίησης. Συνεπώς, δεν δικαιολογείται η μη διαγραφή των σχετικών ποσών,

δεδομένου ότι τα κονδύλια αυτά ουσιαστικά υποκαθίστανται από τα επιμέρους έσοδα και έξοδα (κέρδη) της θυγατρικής.

-Λογιστική αντιμετώπιση «εγγυημένου μερίσματος από θυγατρική» που προβλέπεται από σύμβαση παραχώρησης του management:

Οι βασικές λογιστικές αρχές προβλέπουν ότι το μέρισμα λογιστικοποιείται κατά το χρόνο έγκρισής του από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων. Η ανάληψη συμβατικής υποχρεώσεως από το πρόσωπο που έχει αναλάβει τη διοίκηση της λειτουργίας της θυγατρικής σας για καταβολή «εγγυημένου μερίσματος» συγκεκριμένου συνολικού ποσού για κάποιο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα λειτουργίας της θυγατρικής σας, δεν δικαιολογεί το λογισμό εσόδου από μερίσματα με τη μορφή της πρόβλεψης εσόδου, χωρίς να υπάρχει η σχετική εγκριτική απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων για διανομή μερίσματος.

-Λογιστικός χειρισμός ποσών τόκων που σχετίζονται με αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση:

1. Οι υποχρεώσεις από αγορές αποθεμάτων με πίστωση αναγνωρίζονται στην εύλογη αξία τους, που κατά κανόνα είναι η ισοδύναμη αξία για τιμή αγοράς με τους συνήθεις πιστωτικούς όρους. Η διαφορά μεταξύ της αξίας αυτής και του ποσού που τελικά θα καταβληθεί, αν η εξόφληση του τιμήματος αναβάλλεται, είναι χρηματοοικονομικό έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης.
2. Στην περίπτωση της λήψης μεταχρονολογημένων επιταγών έναντι μελλοντικών πωλήσεων, έχουν εφαρμογή τα ακόλουθα.
 - ◆ Οι μεταχρονολογημένες επιταγές δεν αναγνωρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ως στοιχεία είτε του ενεργητικού είτε των υποχρεώσεων.
 - ◆ Με την παράδοση των επιταγών αυτών στην Τράπεζα για χρηματοδότηση, αναγνωρίζεται ως υποχρέωση προς την Τράπεζα το ύψος των ληφθέντων μετρητών (τραπεζικό δάνειο).
 - ◆ Με την είσπραξη των επιταγών από την Τράπεζα κατά τη λήξη τους, μειώνεται ο σχετικός λογαριασμός του τραπεζικού δανείου και αναγνωρίζεται η σχετική υποχρέωση προς τον πελάτη (προκαταβολή) που ισούται με το ονομαστικό ποσό της ληφθείσας επιταγής, δεδομένου ότι η επιταγή έχει προεξοφληθεί.
 - ◆ Με την πώληση των αγαθών προς τους πελάτες αναγνωρίζεται η εύλογη αξία της πώλησης και του ΦΠΑ, το άθροισμα των οποίων ισούται με την αξία της προκαταβολής.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση Α λαμβάνει από την επιχείρηση Β επιταγή ονομαστικής αξίας € 1.000 με ημερομηνία λήξης τρεις μήνες μετά την ημερομηνία παραλαβής της. Η επιχείρηση Α παραδίδει την επιταγή στην Τράπεζα Τ και λαμβάνει δάνειο που, υποθετικά, ισούται με την παρούσα αξία της επιταγής. Η επιχείρηση Α οφείλει να παραδώσει στην Β εμπορεύματα αξίας 1.000, ποσό που περιλαμβάνει και ΦΠΑ και έχει μειωθεί με ειδική έκπτωση λόγω λήψης της μεταχρονολογημένης επιταγής. Η παράδοση των αγαθών θα γίνει 2

μήνες μετά τη λήψη της επιταγής. Έστω ότι το επιτόκιο δανεισμού είναι 7% σε ετήσια βάση. Οι εγγραφές έχουν ως εξής:

A) με την παραλαβή των μεταχρονολογημένων επιταγών από την επιχείρηση B:

Δεν γίνεται	αναγνώριση υποχρέωσης
-------------	--------------------------

B) με την παράδοση των επιταγών στην τράπεζα και τη λήψη του δανείου:

Ταμείο	983
Δάνειο	983

($7\% \times 3/12 = 0,0175$, και $1.000 / 1,0175 = 983$)

Γ) με την παράδοση των εμπορευμάτων από την A στην B:

Πελάτες	1.000
Πωλήσεις Φ.Π.Α.	840 160

Δ) με την είσπραξη της επιταγής των 1.000 από την Τράπεζα γίνεται η εγγραφή:

Δάνειο	983
Τόκοι	17
Πελάτες	1.000

3. Ανάλογος με τον ανωτέρω λογιστικό χειρισμό ισχύει και για τις πωλήσεις με πίστωση.
4. Η εφαρμογή της υποδεικνυόμενης προσέγγισης (μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους) αποφασίζεται με βάση τα κριτήρια της σημαντικότητας και του κόστους – οφέλους αναφορικά με τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Για παράδειγμα, μπορεί εύλογα να υιοθετηθεί η πρακτική, βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις με μέση διάρκεια μέχρι 3 μήνες να μην προεξοφλούνται, εφόσον η συνολική επίπτωση της μη προεξόφλησης δεν είναι σημαντική για τις οικονομικές καταστάσεις, εξεταζόμενες συνολικά.

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ

1. Στην ουσία, η λήψη της μεταχρονολογημένης επιταγής και στη συνέχεια η «προεξόφληση» αυτής από την Τράπεζα ισοδυναμεί με χορήγηση εγγύησης από τον πελάτη για το δάνειο που χορηγείται στον προμηθευτή από την Τράπεζα.
2. Η λήψη μεταχρονολογημένης επιταγής θεωρείται ως εξασφάλιση («κλείσιμο») μελλοντικών πωλήσεων για τις οποίες χορηγείται επί της συνήθους τιμής πώλησης πρόσθετη έκπτωση που συμφωνείται τη

στιγμή της λήξης της μεταχρονολογημένης επιταγής. Η χορήγηση τέτοιων ειδικών εκπτώσεων για «κλείσιμο» μελλοντικών πωλήσεων είναι καθιερωμένη εμπορική πρακτική σε πολλούς κλάδους (τουρισμός, αεροπορικές συγκοινωνίες, κλπ.).

3. Το ποσό της χορηγούμενης έκπτωσης δεν μπορεί να θεωρηθεί ως τόκος (χρηματοοικονομικό έξοδο), αφού ουδέποτε το ποσό αυτό θα εκταμιευθεί ως τέτοιο.

2 Πάγιο Ενεργητικό

2.1 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

-Λογιστικός χειρισμός της αποζημίωσης από ασφαλιστική εταιρεία για ζημία ενσώματου παγίου:

Σύμφωνα με τις γενικές αρχές της λογιστικής, η περίπτωση αυτή περιλαμβάνει τρεις ξεχωριστές πράξεις:

(α) την αναγνώριση της ζημίας (έστω 100) με την εγγραφή :

Ζημίες	100	Ενσώματο πάγιο	100
--------	-----	----------------	-----

(β) την αναγνώριση της τυχόν αποκατάστασης του ενσώματου παγίου (έστω 100), με την εγγραφή :

Ενσώματο πάγιο	100	Διαθέσιμα ή Προμηθευτές	100
----------------	-----	----------------------------	-----

(γ) την αναγνώριση της δικαιούμενης αποζημίωσης (έστω 90), με την εγγραφή:

Απαιτήσεις	90	Ζημίες	90
------------	----	--------	----

-Εγκατάλειψη παγίων με αναπόσβεστη αξία, λόγω μετακόμισης της επιχείρησης:

Το αναπόσβεστο υπόλοιπο αυτών των παγίων θα καταχωρηθεί ως έκτακτη ζημία στον λογαριασμό 81.02 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.>

-Λογιστικός χειρισμός ημιτελούς οικοδομής που πωλήται στην παρούσα χρήση θα ολοκληρωθεί στην επόμενη χρήση:

Ο ορθός λογιστικός χειρισμός σε αυτές τις περιπτώσεις είναι ο προβλεπόμενος από το ΔΛΠ 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων» το οποίο καθιερώνει την μέθοδο της ποσοστιαίας ολοκλήρωσεως. Όσον αφορά το φόρο εισοδήματος, το अपαρχαιωμένο λογιστικό σύστημα της χώρας μας δεν επιτρέπει την αναγνώριση του αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος.

-Λογιστικός χειρισμός των δαπανών για έργα υποδομής και αποτίμηση της αξίας των οικοπέδων που περιέρχονται στην κυριότητά μιας εταιρίας χωρίς αντάλλαγμα:

(α) Τα οικόπεδα που αποκτά η εταιρεία εμφανίζονται στο κόστος κτήσεως, δηλαδή στο ποσό των μετρητών που δόθηκαν. Ομοίως, οι εργασίες που

γίνονται επ' αυτών με δαπάνες της εταιρείας εμφανίζονται στο κόστος κτήσεως.

- (β) Τα οικοπέδα παρακολουθούνται στον λογαριασμό ΚΑ 10 ενώ οι εργασίες που γίνονται επ' αυτών συμπεριλαμβανομένων και των μελετών, μέχρις ότου ολοκληρωθούν, εμφανίζονται στον ΚΑ 15 από όπου και θα μεταφερθούν στους σχετικούς λογαριασμούς με την ολοκλήρωσή τους. Αν οι εργασίες αυτές αφορούν διαμόρφωση οικοπέδων θα μεταφερθούν σε επαύξηση της αξίας των οικοπέδων και αν αφορούν κτιριακές εγκαταστάσεις, θα μεταφερθούν στο ΚΑ 11.
- (γ) Τα ποσά που θα ληφθούν ως επιχορηγήσεις, είτε από το κράτος, είτε από τρίτους, καταχωρούνται στον λογαριασμό 41, όταν αναμένεται ότι θα υπάρξει εκπλήρωση των σχετικών όρων που τις διέπουν και συνεπώς βεβαιότητα για την είσπραξή τους.
- (δ) Με την ολοκλήρωση των έργων και την μεταβίβασή τους στον Φορέα Λειτουργίας, θα αναγνωρισθεί ζημία ίση με το κόστος αυτών και κέρδος ίσο με το ποσό των συνολικών επιχορηγήσεων που αφορούν τα έργα και εμφανίζονται στον ΚΑ 41.

-Τρόπος απόσβεσης των κτιρίων και των τεχνικών έργων που κατασκευάζονται σε ακίνητα τρίτων:

Το θέμα αυτό λογιστικά ρυθμίζεται από την παρ. 2.2.105 παρ. 5 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/80), για την οποία, μπορεί, σύμφωνα με το άρθρο 42α παρ. 3 του ΚΝ 2190/1920, να γίνει παρέκκλιση και να ακολουθηθεί η φορολογική μεταχείριση, αν είναι ορθότερη οικονομικά. Έτσι, στην περίπτωση για παράδειγμα που η σύμβαση ορίστηκε σε 40 χρόνια και το ακίνητο έχει ωφέλιμη ζωή 40 χρόνια, δηλαδή θα χρησιμοποιείται παραγωγικά για το διάστημα αυτό, μπορεί να αποσβεσθεί στο διάστημα αυτό και όχι στο μικρότερο διάστημα που αποσβένονται τα ομοειδή στοιχεία.

-Λογιστικός χειρισμός για εργασίες επισκευής, συντήρησης, δαπάνες βελτιώσεως και προσθήκες σε αγορασθέν οροφδιαμέρισμα:

Το σύνολο των δαπανών που θα γίνουν μέχρις ότου το κτίριο καταστεί έτοιμο για την χρήση που προορίζεται, καταχωρούνται σε αύξηση της αξίας του (ΚΑ 11.00).

-Λογιστικός χειρισμός για επιχείρηση που εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ και αλλάζει την χρήση ενσώματου παγίου, από ιδιοχρησιμοποιούμενο που επιμετράται στην εύλογη αξία του, σε επένδυση σε ακίνητα που επίσης επιμετράται στην εύλογη αξία του:

Κατά την ημερομηνία αλλαγής της χρήσης του παγίου (π.χ. 19.03.200X) η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και εύλογης αξίας του αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 16. Μεταγενέστερα, οι διαφορές της εύλογης αξίας σε σχέση με την εύλογη αξία που προσδιορίστηκε κατά την ημερομηνία αλλαγής της χρήσης, αναγνωρίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 (παρ. 61-62, ΔΛΠ 40).

-Λογιστικός χειρισμός του κόστους μεταφοράς του συντελεστή δόμησης από εταιρεία που ασκεί την παραγωγική της δραστηριότητα σε υπόγειο χώρο του ιδιόκτητου κτιρίου της. Συγκεκριμένα, με απόφαση του υφυπουργού ΠΕ.ΧΩ.ΔΕ., στα πλαίσια της υφιστάμενης νομοθεσίας, εγκρίθηκε η μεταφορά συντελεστή δόμησης, με σκοπό την νομιμοποίηση της χρήσης του υπάρχοντος υπογείου χώρου:

Με δεδομένο ότι το κόστος μεταφοράς του συντελεστή δόμησης, είναι απαραίτητο για την λειτουργία του ενσωμάτου παγίου για την χρήση για την οποία προορίζεται, το κόστος αυτό, προσαυξάνει την λογιστική αξία του παγίου.

-Δυνατότητα εφαρμογής του Δ.Λ.Π 17 από εταιρεία που δεν εφαρμόζει προαιρετικά ή υποχρεωτικά τα Δ.Π.Χ.Π.. Συγκεκριμένα:

(α) αν μπορεί να γίνει χρήση της δυνατότητας που προβλέπεται από το άρθρο 141 του Κ.Ν. 2190/20 περί επιμέτρησης και απεικόνισης των συναλλαγών χρηματοδοτικής μίσθωσης στα λογιστικά βιβλία με βάση τα Δ.Λ.Π, υπό την προϋπόθεση ότι η οικεία μέθοδος θα ακολουθείται με συνέπεια μέχρι την λήξη της κάθε συγκεκριμένης χρηματοδοτικής μίσθωσης και,

(β) στην περίπτωση που μπορεί να γίνει χρήση της μεθόδου αυτής:

(i) αν τα αποκτώμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία θα αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους, ή με βάση τους συντελεστές του Π.Δ. 299/2003.

(ii) αν η μέθοδος αυτή πρέπει να εφαρμόζεται για όλα τα πάγια που αποκτώνται με αυτό τον τρόπο, ή αν μπορεί να εφαρμόζεται για ορισμένες μόνο κατηγορίες (π.χ.) μόνο για τα αυτοκίνητα.

(iii) αν η μέθοδος αυτή θα ισχύει μόνο για τις καινούργιες συμβάσεις που ξεκίνησαν στην τρέχουσα χρήση 2007, ή πρέπει να γίνει αναδρομική προσαρμογή, και αν γίνει αναδρομική προσαρμογή, οι θετικές ή αρνητικές διαφορές που θα προκύψουν σε ποίους λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ. θα καταχωρηθούν:

- 1) Η εφαρμογή της προβλεπόμενης από τα Δ.Λ.Π. (Δ.Λ.Π 17), μεθόδου για την επιμέτρηση και παρουσίαση των ενσωμάτων παγίων που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση, επιτρέπεται και για τις εταιρείες που δεν συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.
- 2) Για λόγους ομοιομορφίας των ακολουθούμενων αρχών και μεθόδων και παρουσίασης αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων:
 - (i) τα αποκτώμενα με χρηματοδοτικές μισθώσεις ενσώματα πάγια, για τις εταιρείες που δεν εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π., αποσβένονται με τους συντελεστές του Π.Δ. 299/2003.
 - (ii) η προβλεπόμενη από τα Δ.Λ.Π. μέθοδος, από τον χρόνο που θα επιλεγεί, εφαρμόζεται για όλα τα ενσώματα πάγια που αποκτώνται με χρηματοδοτική μίσθωση.
 - (iii) η αλλαγή της μεθόδου εφαρμόζεται αναδρομικά για όλες της συμβάσεις που είναι σε ισχύ κατά τον χρόνο που αποφασίστηκε η αλλαγή. Το σωρευτικό υπόλοιπο της μεταβολής, κατά την έναρξη της χρήσεως εντός της οποίας αποφασίστηκε η μεταβολή, αναγνωρίζεται στον πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, σε λογαριασμό με τίτλο [Επιπτώσεις Από Την

Μεταβολή Λογιστικής Αρχής, (Κ.Α. 88)] και επηρεάζει τα Αποτελέσματα εις Νέον. Στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, γίνεται πλήρης περιγραφή του θέματος και ανάλυση του προσδιορισμού των επιπτώσεων, σε σχέση με τα δημοσιευθέντα στοιχεία της προηγούμενης χρήσεως.

-Λογιστικός χειρισμός από εταιρεία που μίσθωσε ακίνητο με χρηματοδοτική μίσθωση, το οποίο μετά από κάποιο διάστημα και πριν λήξει η μίσθωση, πώλησε στην εταιρεία LEASING από την οποία και το είχε αρχικά μισθώσει. Σημειώνεται επίσης, ότι στον λογαριασμό 11.03 (Βελτιώσεις σε Κτίρια Τρίτων), παραμένει αναπόσβεστο υπόλοιπο για δαπάνες που είχαν γίνει επί του πωληθέντος ακινήτου και στον λογαριασμό 36.99, εκκρεμεί το ποσό των μισθωμάτων που αναλογούσε επί της αξίας του οικοπέδου του μισθωμένου ακινήτου:

Με το καθαρό ποσό που εισπράχθηκε από την εταιρεία LEASING, θα χρεωθούν τα ταμιακά διαθέσιμα, οι λογαριασμοί 11.03 και 36.99 θα πιστωθούν ώστε να μηδενίσουν και η διαφορά θα αναγνωρισθεί ως Έκτακτο Αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία).

-Δυνατότητα επιμέτρησης στην εύλογη αξία των υπό κατασκευή (ναυπήγηση) πλοίων, από Εταιρεία που εφαρμόζει τα Δ.Π.Χ.Π. για πρώτη φορά στην χρήση 2007, κατά την ημερομηνία μετάβασης (01-01-2005):

Από το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματα Πάγια», η αναπροσαρμογή ενσώματων παγίων υπό κατασκευή δεν απαγορεύεται. Την άποψη αυτή εκφράζει και η Επιτροπή Διερμηνειών (IFRIC), στο Μηνιαίο Δελτίο της με τον τίτλο (IFRIC UPDATE), Έκδοση Ιουλίου 2007, σελίς 8, όπου αναφέρεται, ότι, «το Δ.Λ.Π. 16 δεν αποκλείει την μέθοδο της αναπροσαρμογής για ενσώματα πάγια υπό κατασκευή.

-Σχετικά με αναθεώρηση εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής ενσώματων παγίων, για την οποία, ενώ η απόφαση της διοίκησης ελήφθη την 20-12-2007, ο υπολογισμός των αναθεωρημένων αποσβέσεων έγινε για ολόκληρη την χρήση 2007:

1) Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 παρ. 51, η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή των ενσώματων παγίων εξετάζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους και αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, οι μεταβολές λογιστικοποιούνται ως μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη,» δηλαδή αναγνωρίζονται μελλοντικά με την συμπερίληψή τους στο κέρδος ή την ζημία της περιόδου στην οποία έγινε η μεταβολή αν η μεταβολή επηρεάζει μόνο εκείνη την περίοδο και της περιόδου στην οποία έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών περιόδων, αν η μεταβολή επηρεάζει και τα δύο (παρ.36 του Δ.Λ.Π. 8.). Επιπλέον, στην παράγραφο 38 του Δ.Λ.Π. 8 αναφέρεται ότι, μελλοντική αναγνώριση της επίδρασης μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης σημαίνει ότι η μεταβολή εφαρμόζεται σε συναλλαγές και άλλα γεγονότα και συνθήκες από την ημερομηνία μεταβολής της εκτίμησης. Με βάση τα παραπάνω, σε επίπεδο ετησίων

οικονομικών καταστάσεων η εξέταση της ωφέλιμης ζωής των ενσωμάτων παγίων γίνεται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσεως και αν υπάρχουν μεταβολές, αυτές λογιστικοποιούνται από την έναρξη της επόμενης χρήσης. Στη συγκεκριμένη λοιπόν περίπτωση, η εξέταση έπρεπε να είχε γίνει την 31.12.2006 και να είχε γίνει προσαρμογή της ωφέλιμης ζωής από 01.01.2007, αν είχε διαπιστωθεί διαφοροποίηση στις εκτιμήσεις.

- 2) Στην περίπτωση που συντάσσονται και ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, με δεδομένο ότι οι αποσβέσεις των παγίων υπολογίζονται εκτός των άλλων λαμβάνοντας υπόψη και τον παράγοντα χρόνο, {π.χ. αν χρησιμοποιείται η ευθεία μέθοδος, η απόσβεση προσδιορίζεται από τον τύπο $[(A.K.-Y.A.)/\Omega.Z.]x(n/12)$ όπου A.K.=Αξία Κτήσης, Y.A.=Υπολειμματική Αξία, Ω.Z.= Ωφέλιμη Ζωή και n=μήνες}, η μεταβολή της ωφέλιμης ζωής στο τέλος της χρήσης σε σχέση με την ωφέλιμη ζωή που είχε χρησιμοποιηθεί στο Α' εξάμηνο της χρήσης για παράδειγμα και η αναδρομική εφαρμογή της, θα οδηγούσε σε αναδρομική προσαρμογή της απόσβεσης του Α' εξαμήνου, γεγονός που δεν επιτρέπεται σύμφωνα με την παράγραφο 35 του Δ.Λ.Π. 34. Ο ισχυρισμός επίσης, ότι η επίδραση της αναδρομικής εφαρμογής στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, εφόσον είναι επιτρεπτή, θα βαρύνει το δεύτερο εξάμηνο, με δεδομένο ότι δεν επιτρέπεται όπως προαναφέρθηκε, η προσαρμογή των αποσβέσεων του Α' εξαμήνου, δεν ευσταθεί, διότι θα οδηγούσε σε ανορθόδοξους λογιστικούς χειρισμούς. Για παράδειγμα, αν το Α' εξάμηνο έγιναν αποσβέσεις έστω 1.000 και η αναδρομική προσαρμογή καταλήγει σε ετήσιες αποσβέσεις έστω 900, στο Β' εξάμηνο θα αναγνωρισθούν αρνητικές αποσβέσεις ποσού 100, που δεν νοείται.
- 3) Στην περίπτωση που η εταιρεία μπορούσε να κρίνει, κατά την 20-12-2007, ότι οι νέες εκτιμήσεις της σχετικά με τις αποσβέσεις έπρεπε να εφαρμοσθούν από 01.01.2007, θα αποδεχόταν ότι οι δημοσιευθείσες τριμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις είναι εσφαλμένες ως προς το θέμα αυτό και θα έπρεπε να γίνει επαναδιατύπωσή τους με βάση τις νέες εκτιμήσεις, διότι με βάση τις γενικές αρχές της λογιστικής, δεν επιτρέπεται να γίνεται χρήση της τρέχουσας γνώσης και εμπειρίας για την παρουσίαση λογιστικών γεγονότων του παρελθόντος. Συνεπώς, η αναδρομική αναθεώρηση της ωφέλιμης ζωής των ενσωμάτων παγίων, έχει λογική, μόνο στην περίπτωση που το γεγονός ήταν γνωστό την 01.01.2007 και δεν παρουσιάστηκε ορθά λόγω λάθους.

Η παρούσα γνωμάτευση δεν θίγει θέματα αναδρομικής προσαρμογής των αποσβέσεων πριν την 01.01.2007. Πάντως, θεωρώντας ως ορθή την αναθεώρηση της εκτίμησης και κρίνοντας από τα μεγέθη της αναδρομικής προσαρμογής και τις συνθήκες της αγοράς, ενδεχομένως να τίθεται θέμα αναδρομικής διόρθωσης λάθους και πριν την εν λόγω ημερομηνία.

-Λογιστικός χειρισμός απομείωσης παγίων από επιχείρηση που εφαρμόζει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δραστηριοποιείται στο χώρο των ενοικιάσεων κριωμάτων προστασίας και εξεδρών εργασιών. Συγκεκριμένα: Για την εταιρεία ο εξοπλισμός αυτός αποτελεί πάγιο στοιχείο το οποίο ενοικιάζει σε πελάτες. Μετά το τέλος της παροχής προς τους πελάτες, ο πάγιος αυτός εξοπλισμός επιστρέφεται στην εταιρεία. Υπάρχουν όμως περιπτώσεις που ο εξοπλισμός καταστρέφεται μερικώς ή ολικώς και δεν

επιστρέφεται στην εταιρία ή εάν επιστραφεί δεν μπορεί να ξαναχρησιμοποιηθεί:

Ο εξοπλισμός διαγράφεται από τα βιβλία της εταιρείας όταν η εταιρεία παύει να έχει τον έλεγχο του, δηλαδή εκποιηθεί ή εγκαταλειφθεί. Στην περίπτωση που ο εξοπλισμός κατέχεται από την εταιρεία, αλλά δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί, αποτιμάται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του, δηλαδή στο ποσό των μετρητών που αναμένεται να εισπραχθεί από την ρευστοποίηση του ως άχρηστο υλικό. Με δεδομένο ότι διενεργούνται αποσβέσεις μέχρι την εκποίηση ή καταστροφή του, η ζημία απομείωσης που προκύπτει και πρέπει σε κάθε περίοδο να βαρύνει τα αποτελέσματα, ισούται με την διαφορά της λογιστικής του αξίας σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, όπως αυτή προκύπτει από το μητρώο παγίων και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του, εφόσον αυτή είναι μικρότερη της λογιστικής. Οι σχετικοί λογαριασμοί που χρεώνονται είναι ο λογαριασμός 83.10 Προβλέψεις Απαξιώσεων και Υποτιμήσεων Πάγιων Στοιχείων και ο λογαριασμός 44.10 Προβλέψεις Απαξιώσεων και Υποτιμήσεων Πάγιων Στοιχείων. Οι προβλέψεις αυτές, στον ισολογισμό, εμφανίζονται αφαιρετικώς των οικείων παγίων. Συνεπώς, σε περίπτωση πώλησης του εξοπλισμού ή καταστροφής του, η διαφορά μεταξύ αναπόσβεστης αξίας η οποία μειώνεται επιπλέον με τις προβλέψεις και τιμήματος που θα εισπραχθεί, αναγνωρίζεται ως έκτακτη(ο) και ανόργανη(ο) ζημία/κέρδος από την πώληση παγίων. Προσοχή απαιτείται ώστε να μην υπάρξουν διπλοκαταχωρήσεις. Για παράδειγμα, έστω αναπόσβεστη αξία την 31.12.200X € 60 και καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία € 20, οπότε σχηματίζεται πρόβλεψη υποτίμησης 40. Αν στην επόμενη χρήση ο εξοπλισμός δεν πωληθεί, η αναπόσβεστη αξία του είναι 10 και η ρευστοποιήσιμη αξία του έχει ανέλθει σε 25, θα αναγνωρισθεί έσοδο από μη χρησιμοποιηθείσες προβλέψεις € 55 στον λογαριασμό 84.10 Έσοδα από μη Χρησιμοποιηθείσες Προβλέψεις, με χρέωση του λογαριασμού της πρόβλεψης (44.10). Ευνόητο είναι ότι σε κάθε περίπτωση, στην φορολογική δήλωση γίνονται οι προβλεπόμενες θετικές και αρνητικές αναμορφώσεις ώστε να προσδιορίζεται το φορολογητέο αποτέλεσμα σύμφωνα με τις εκάστοτε διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

-Σχετικά με την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας:

1. Τα προβλεπόμενα από τα Δ.Π.Χ.Α (Δ.Λ.Π.) σχετικά με την αναπροσαρμογή των ακινήτων στην εύλογη αξία τους, καθορίζονται:

(i) από το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματα πάγια», με βάση το οποίο η διαφορά που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους, αναγνωρίζεται σε αποθεματικό της καθαρής θέσης αν είναι πλεόνασμα και στα αποτελέσματα ως ζημία απομείωσης, αν για το συγκεκριμένο ακίνητο δεν υπάρχει αποθεματικό στην καθαρή θέση από προηγούμενη αναπροσαρμογή. Το αποθεματικό αναπροσαρμογής εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό της καθαρής θέσης και μπορεί να μεταφέρεται απ' ευθείας στα κέρδη εις νέον κατά την πώληση του ακινήτου ή και τμηματικά σε κάθε χρήση, (αφορά τα κτίρια) κατά το μέρος της

διαφοράς των αποσβέσεων μεταξύ λογιστικής και φορολογικής αξίας που πραγματοποιείται σε κάθε χρήση. Με βάση τα παραπάνω, φαίνεται, ότι κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού από αναπροσαρμογή των ακινήτων που προκύπτει κατά τα Δ.Λ.Π. δεν επιτρέπεται. Η κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού της αναπροσαρμογής των ακινήτων, επιτρέπεται από το άρθρο 33 της 4^{ης} Ευρωπαϊκής Λογιστικής Οδηγίας στην οποία και βασίζονται οι διατάξεις του Ν. 2065/1992.

(ii) από το Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα», με βάση το οποίο η διαφορά που προκύπτει από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους, (κέρδος ή ζημία) αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά επιμέτρησης στην εύλογη αξία καταλήγει στα κέρδη εις νέον και αν διανεμηθεί ως μέρισμα, αν και δεν συνιστάται η διανομή μη πραγματοποιηθέντων κερδών και καταβληθεί ο αναλογών φόρος εισοδήματος, μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί.

2. Οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας αποσκοπούν στον προσδιορισμό των αξιών επί των οποίων επιβάλλονται οι διάφορες φορολογίες και συνεπώς, πρέπει να είναι ανεξάρτητες από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. που προορίζονται για την παροχή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και από το αν η επιχείρηση τηρεί τα βιβλία της με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Για λόγους ίσης μεταχείρισης των υποκείμενων σε φορολογία επιχειρήσεων, οι διατάξεις περί αναπροσαρμογής πρέπει να εφαρμοσθούν από όλες της επιχειρήσεις ανεξαρτήτως του λογιστικού πλαισίου που εφαρμόζουν. Μία τέτοια αντιμετώπιση του θέματος ενδεχομένως να δημιουργούσε αντιδράσεις, διότι παρότι θα καταβληθεί φόρος επί της υπεραξίας, οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. δεν θα έχουν την δυνατότητα να προβούν σε κεφαλαιοποίηση της διαφοράς αναπροσαρμογής, είτε διότι όπως προαναφέρθηκε η διαφορά αναπροσαρμογής που προκύπτει από τα Δ.Λ.Π. και στην οποία θα μπορούσε να ενταχθεί η φορολογική διαφορά αναπροσαρμογής, δεν επιτρέπεται να κεφαλαιοποιηθεί, είτε επειδή κατά τα Δ.Λ.Π. δεν υπάρχει διαφορά αναπροσαρμογής, αφού οι διατάξεις περί αναπροσαρμογής είναι προαιρετικού χαρακτήρα και οι επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα να παρακολουθούν τα ενσώματα πάγια τους στο κόστος κτήσης. Από την άλλη πλευρά όμως, θα μπορούσε να αντιταχθεί, ότι η καταβολή του φόρου επί της υπεραξίας θα αντισταθμιστεί από το κέρδος που θα προκύψει κατά τα Δ.Λ.Π. και θα αναγνωρισθεί μόνο από τις επιχειρήσεις που τα εφαρμόζουν, με ανάλογη μείωση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, ή αύξηση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων, λόγω αναπροσαρμογής της φορολογικής βάσης των ακινήτων.

3. Με βάση τα παραπάνω η γνώμη μας είναι:

(i) Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του Ν. 2065/1992 πρέπει να επιβληθεί σε όλες τις επιχειρήσεις ανεξαρτήτως του λογιστικού πλαισίου που εφαρμόζουν και του τρόπου με τον οποίο τηρούν τα βιβλία τους.

(ii) Οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. και ανεξαρτήτως του τρόπου που τηρούν τα βιβλία τους, να εξαιρεθούν από της διατάξεις του Ν.2065/1992 σχετικά με την κεφαλαιοποίηση της προκύπτουσας υπεραξίας.

(iii) Οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. και τηρούν τα βιβλία τους με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, να καταχωρήσουν την προκύπτουσα υπεραξία στον λογαριασμό με Κ.Α. 41.07 «Διαφορές από Αναπροσαρμογή Αξίας Ακινήτων», χωρίς δικαίωμα συμψηφισμού αυτής της διαφοράς με λογιστικές ζημίες εις νέον κατά τα Δ.Λ.Π.

(iv) Οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. και τηρούν τα βιβλία τους με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. να αναπροσαρμόσουν την αξία των ακινήτων τους μόνο στο Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων.

-Σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό των λαμπτήρων εξοικονόμησης ενέργειας:

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 «Ενσώματα Πάγια», ενσώματο πάγιο είναι ένα ενσώματο περιουσιακό στοιχείο που:

- (α) κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και
- (β) αναμένεται να χρησιμοποιηθεί για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο.

Με βάση τα παραπάνω, οι λαμπτήρες μπορούν να θεωρηθούν ως ενσώματα πάγια στοιχεία.

-Λογιστικός χειρισμός αναπόσβεστης αξίας κατεδαφιζόμενου κτιρίου. Συγκεκριμένα, ακίνητο ανήκει με σύσταση οριζοντίου ιδιοκτησίας σε τρεις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που έχουν ως αντικείμενο την κυριότητα και εκμετάλλευση ακινήτων, δραστηριότητα η οποία δεν υπάγεται στο καθεστώς του Φ.Π.Α. Οι εν λόγω ιδιοκτήτες αποφασίζουν την κατεδάφιση του ακινήτου και την ανέγερση νέου στην θέση του:

Ο κάθε ιδιοκτήτης θα αναγνωρίσει (καταχωρήσει) στα λογιστικά του βιβλία το μερίδιό του επί του ακινήτου, με βάση το ποσοστό του, όπως αυτό προκύπτει από την σύσταση της οριζόντιας ιδιοκτησίας. Η αναπόσβεστη αξία του κτιρίου που θα κατεδαφισθεί καταχωρείται στον λογαριασμό 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» και αποσβένεται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα για τον λογαριασμό αυτό. Τα έξοδα κατεδάφισης του παλαιού κτιρίου, προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως του νέου κτιρίου. (περίπτωση 10 της παραγράφου 2.2.105 του Ε.Γ.Λ.Σ.). Ο Φ.Π.Α των σχετικών δαπανών, εφόσον δεν εκπίπτει, ακολουθεί τον λογιστικό χειρισμό της δαπάνης στην οποία αντιστοιχεί, δηλαδή θα προσαυξήσει το κόστος κτήσεως του νέου κτιρίου.

-Λογιστικός χειρισμός ακινήτου, το οποίο ανήκει σε ιδιώτη επιχειρηματία και χρησιμοποιείται από την ατομική του επιχείρηση. Συγκεκριμένα, ατομική επιχείρηση, που τηρεί υποχρεωτικά λόγω τζίρου, βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., στεγαζόταν σε ακίνητο ιδιοκτησίας του ιδιώτη επιχειρηματία ο οποίος και κατέχει την ατομική επιχείρηση. Κατά την

αλλαγή των βιβλίων της εν λόγω ατομικής επιχείρησης, από Β΄ κατηγορίας σε Γ΄ κατηγορίας, η αξία του ακινήτου και των προσθηκών που είχαν γίνει επ'αυτού, αναγνωρίστηκαν ως κεφάλαιο της ατομικής επιχείρησης. Στη συνέχεια η ατομική επιχείρηση άλλαξε έδρα και το ακίνητο παρέμεινε κενό, στην διάθεση του επιχειρηματία ιδιοκτήτη του:

Το εν λόγω ακίνητο, με δεδομένο ότι ανήκει στον ιδιώτη επιχειρηματία, ο οποίος και μπορεί να το διαχειρίζεται κατά την βούλησή του, δεν έπρεπε κατά την αλλαγή των βιβλίων να αναγνωρισθεί ως κεφάλαιο της ατομικής επιχείρησης. Συνεπώς, ο ορθός λογιστικός χειρισμός, είναι, να διαγραφεί το ακίνητο από τα βιβλία της επιχείρησης με αντίστοιχη μείωση του κεφαλαίου της.

-Λογιστικός χειρισμός του κόστους οικοδομής, των τεκμαρτών κερδών που προκύπτουν και του φόρου εισοδήματος που υπολογίζεται επί των τεκμαρτών κερδών:

1. Το σύνολο των δαπανών από την αγορά του οικοπέδου μέχρι την αποπεράτωση της οικοδομής αναγνωρίζεται και παρακολουθείται στον λογαριασμό παραγωγή σε εξέλιξη με δεδομένο ότι ο σκοπός είναι η κατασκευή κατοικιών, καταστημάτων κλπ., και στη συνέχεια η πώλησή τους. Ο προσδιορισμός του κόστους κάθε κατοικίας, καταστήματος, αποθήκης, χώρου στάθμευσης και λοιπών ανεξάρτητων μονάδων που δύνανται να πωλούνται αυτοτελώς ή σε συνδυασμό, γίνεται σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές για τον προσδιορισμό του κόστους.
2. Τα τεκμαρτά κέρδη αποτελούν φορολογικό μέγεθος, αφού έχουν ως σκοπό τον προσδιορισμό του πληρωτέου σε κάθε χρήση φόρου εισοδήματος και δεν λογιστικοποιούνται. Συνεπώς, δεν μπορούν και να διανέμονται.
3. Με την υπογραφή των συμβολαίων σε κάθε χρήση, τα εισπραττόμενα ποσά, και εφόσον δεν γίνεται παράδοση του ακινήτου (κατοικίες, καταστήματα, κ.λ.π.) στον αγοραστή, αναγνωρίζονται σε λογαριασμό υποχρέωσης (προκαταβολές πελατών) από όπου και μεταφέρονται στα έσοδα με την παράδοση του ακινήτου.
4. Ο προκαταβαλλόμενος φόρος εισοδήματος που υπολογίζεται επί των τεκμαρτών κερδών εκάστης χρήσεως καταχωρείται σε χρέωση, κατά την καταβολή, του λογαριασμού «Χρεώστες διάφοροι». Με την παράδοση του ακινήτου στον αγοραστή, χρόνο κατά τον οποίο μεταφέρονται στα αποτελέσματα τόσο το σύνολο των εσόδων όσο και του κόστους που αφορά το πωληθέν ακίνητο, μεταφέρεται το σχετικό ποσό προκαταβλημένου φόρου από τον λογαριασμό «Χρεώστες διάφοροι» στον πίνακα διάθεσης κερδών, ώστε να υπάρχει συσχέτιση εσόδων και εξόδων.

Η γνωμάτευση αυτή δεν ισχύει για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Π. Η γνωμάτευση του ΣΛΟΤ 1/313 τροποποιείται αναλόγως στα σημεία που είναι αντίθετη με την παρούσα.

Βάση για συμπεράσματα

1. Με δεδομένη την διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου, η αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων (κόστος οικοδομής – φόρος εισοδήματος) σε διαφορετικές περιόδους, παραβιάζει την βασική λογιστική αρχή της αντιστοίχισης εσόδων και εξόδων η οποία όταν δεν τηρείται, οδηγεί στην παρουσίαση παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων.
2. Στην περίπτωση κατασκευής για λογαριασμό πελατών, η ενδεδειγμένη λογιστική μέθοδος ενδεχομένως να είναι η μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσεως.

-Λογιστική παρακολούθηση της εφαρμογής του ΦΠΑ επί ακινήτων:

Η εφαρμογή του ΦΠΑ επί των ακινήτων συντάσσεται στο πλαίσιο της υπαγωγής της συγκεκριμένης οικονομικής δραστηριότητας στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

-Διενέργεια αποσβέσεων πάγιου εξοπλισμού που παρέχεται με την μορφή χρησιδανείου:

Θα πρέπει να διενεργούνται, κάθε χρόνο οι νόμιμες αποσβέσεις, δεδομένου ότι από τη χρήση τους, από την πάροδο του χρόνου κλπ., επέρχεται μείωση της αξίας του εξοπλισμού η οποία απεικονίζεται μέσω των διενεργουμένων αποσβέσεων.

-Λογιστικός χειρισμός των παγίων και των αποσβέσεων επί αυτών:

Στο παραπάνω ερώτημα έχουν εφαρμογή οι παράγραφοι 2.2.804 (περίπτωση 4) και 2.2.102 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

-Λογιστικός χειρισμός αποσβέσεων επί παγίου για το οποίο λαμβάνεται πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης μετά την έναρξη διενέργειας αποσβέσεων:

Σε περίπτωση που το πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης αναφέρεται σε διόρθωση λάθους, θα πρέπει να γίνει αναδρομικά διόρθωση της αξίας κτήσης του παγίου και όλων των λογαριασμών των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζονται από αυτή διόρθωση. Σε κάθε άλλη περίπτωση διορθώνεται μόνο η αξία κτήσης του παγίου και για μελλοντικές περιόδους θα υπολογίζονται αποσβέσεις επί της κατά τη στιγμή της διόρθωσης αναπόσβεστης αξίας.

-Λογιστικός χειρισμός των επενδύσεων σε ακίνητα κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων:

Σύμφωνα με το άρθρο 134 του Ν.2190/20 παρ.2 το οποίο προστέθηκε με τον Ν.3229/2004, κάθε εταιρεία που έχει την μορφή Ανώνυμης Εταιρείας ή ΕΠΕ μπορεί να συντάσσει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ εφόσον υπάρχει απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων της εταιρείας, λαμβανόμενη σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 & 2 του άρθρου 29 και της παρ.1 του άρθρου 31 του Ν.2190/20 ή του άρθρου 13 του Ν.3190/55 αντίστοιχα και υπό την προϋπόθεση ότι η σχετική απόφαση θα

προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε (5) συνεχόμενες χρήσεις.

Οι εταιρείες που επιλέγουν την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ συντάσσουν και δημοσιοποιούν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Πρότυπα αυτά. Αν οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, επιλεκτική εφαρμογή ορισμένων μόνο προτύπων, έστω και αν επιβάλλεται από άλλη νομοθετική διάταξη, δεν επιτρέπεται. Όσον αφορά τον τρόπο τήρησης των βιβλίων και τον τρόπο προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 12 & 13 του Ν.3301/2004 με τα οποία τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ186/1992) και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Ν. 2238/1994).

Τέλος, πρέπει να ληφθεί υπόψη και η διάταξη της παρ.1 του άρθρου 134 του Ν.2190/20, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 11 του Ν.3301/2004, με βάση την οποία οι θυγατρικές επιχειρήσεις μιας επιχείρησης που εφαρμόζει τα ΔΛΠ, συντάσσουν υποχρεωτικά ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, εφόσον αθροιστικά αντιπροσωπεύουν ποσοστό μεγαλύτερο από το 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.

2.2 Ανώματες Ακινήτοποιήσεις

-Λογιστικός χειρισμός προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών και αδειών χρήσεως αυτών των προγραμμάτων, όταν αγοράζονται για ενοικίαση ή παραχώρηση του δικαιώματος χρήσης:

Λογισμικά που αγοράζονται για ενοικίαση ή παραχώρηση του δικαιώματος χρήσης θεωρούνται άυλα περιουσιακά στοιχεία και υπόκεινται σε απόσβεση.

-Λογιστικός χειρισμός του κόστους αγοράς λογισμικού και ανάπτυξης νέας πλατφόρμας ηλεκτρονικής λειτουργίας:

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, που εφαρμόζονται από 01.01.2005 υποχρεωτικά από τις εισηγμένες σε ευρωπαϊκά χρηματιστήρια εταιρείες και συγκεκριμένα το ΔΛΠ 38, τα άυλα στοιχεία όπως το λογισμικό, αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία και συνεπώς δεν μειώνουν άμεσα τα ίδια κεφάλαια των επιχειρήσεων, αλλά σταδιακά μέσω των αποσβέσεων οι οποίες διενεργούνται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή τους.

-Λογιστικός χειρισμός δαπανών που αφορούν φάκελο που υποβλήθηκε στο υπουργείο και έλαβε έγκριση για υπαγωγή στον αναπτυξιακό νόμο 3299/2004:

Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στον λογαριασμό «Έξοδα Ιδρύσεως και Πρώτης Εγκαταστάσεως» και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους ή τμηματικά και ισόποσα εντός πενταετίας.

-Ορθός λογιστικός χειρισμός εισφοράς περιουσιακών στοιχείων (δικαιώματα) και υποχρεώσεων (αναγνώριση προϋπηρεσίας προσωπικού),

κατά τη σύσταση εταιρίας και δυνατότητα διόρθωσης λανθασμένου αρχικού λογιστικού χειρισμού σε μεταγενέστερο χρόνο:

Όταν κατά την σύσταση εταιρείας εισφέρονται περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, το ποσό που αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις της συσταθείσας εταιρείας ως καθαρή θέση (Μετοχικό Κεφάλαιο), είναι η διαφορά μεταξύ αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων:

Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία $x+y$

Μετοχικό Κεφάλαιο x
Υποχρεώσεις y

Σχετικά με την διόρθωση του ανωτέρω χειρισμού, έχουν εφαρμογή τα προβλεπόμενα από τις παραγράφους 41 έως 48 του Δ.Λ.Π. 8 σχετικά με την διόρθωση των Λαθών προηγούμενων περιόδων, λαμβανομένης υπόψη και της σημαντικότητας του κονδυλίου σε σχέση με τα συνολικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων.

-Λογιστικός χειρισμός, για την παρακολούθηση της ανάπτυξης λογισμικών προγραμμάτων, με σκοπό την εμπορική εκμετάλλευση (διάθεσή τους στην αγορά) και λογισμικών και υπηρεσιών, που αφορούν συγκεκριμένες συμβάσεις έργων, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα:

1.Οι δαπάνες ανάπτυξης λογισμικών προγραμμάτων που προορίζονται για εμπορική εκμετάλλευση, αναγνωρίζονται σε λογαριασμό Πολυετούς Απόσβεσης (Κ.Α. 16 του Ε.Γ.Λ.Σ.) και αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα εντός πενταετίας. Οι δαπάνες αυτές περιλαμβάνουν τα άμεσα επιριπτά στην ανάπτυξη κόστη, καθώς και αναλογία του εμμέσου κόστους που βαρύνει και άλλες λειτουργίες, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές λογισμού του κόστους.

2.Οι δαπάνες ανάπτυξης λογισμικών προγραμμάτων και υπηρεσιών που αφορούν συγκεκριμένες συμβάσεις έργων, αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδα στην χρήση που παρέχονται οι υπηρεσίες, με παράλληλη αναγνώριση του αναλογούντος για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες εσόδου (παράγραφος 14 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ.). Σε περίπτωση που οι πραγματοποιηθείσες για το έργο δαπάνες, δεν θεωρηθούν ως παρασχεθείσες στην χρήση, το σχετικό κόστος εμφανίζεται σε λογαριασμό Αποθέματος (Κ.Α. 23 του Ε.Γ.Λ.Σ.), και αναγνωρίζεται ως έξοδο στα αποτελέσματα της επόμενης χρήσεως, με παράλληλη αναγνώριση, (στην επόμενη χρήση), του αναλογούντος εσόδου. Όσον αφορά τα κοστολογούμενα κατά έργο, άμεσα και έμμεσα κόστη ισχύουν τα αναφερόμενα στην ανωτέρω παράγραφο (1).

-Προσδιορισμός του λογαριασμού που θα απεικονισθεί το άμεσο κόστος κτηματογράφησης κι υπό ποιο τίτλο:

Με την προϋπόθεση της τήρησης των προβλεπομένων από την παράγραφο 2.2.110 περιπτώσεις (2), (12) και (22) του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, το εν λόγω κόστος μπορεί να καταχωρηθεί στον λογαριασμό με ΚΑ 16.05

«Λοιπά Δικαιώματα», με περαιτέρω ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησής σας και με τίτλους που θα αντανakλούν το πραγματικό περιεχόμενο των συγκεκριμένων στοιχείων.

-Λογαριασμός καταχώρησης των αγορών αδειών χρήσης λογισμικών από εταιρεία που προμηθεύεται από το εξωτερικό συσκευές πλοήγησης και από το εσωτερικό άδειες χρήσης, ώστε οι χρήστες στους οποίους πωλούνται τα αγαθά αυτά να έχουν την δυνατότητα να χρησιμοποιούν το ειδικό λογισμικό που υπάρχει μέσα στην συσκευή:

Σύμφωνα με τα διεθνώς ισχύοντα, τέτοιου είδους συναλλαγές αντιμετωπίζονται ως εξής:

- (α) Λογισμικά που αγοράζονται για ενοικίαση ή παραχώρηση του δικαιώματος χρήσης θεωρούνται άυλα περιουσιακά στοιχεία και υπόκεινται σε απόσβεση.
- (β) Λογισμικά που αγοράζονται για μεταπώληση, θεωρούνται αποθέματα.

-Αντιμετώπιση δαπανών προσωπικού για την ανάπτυξη λογισμικού ως πάγιο στοιχείο:

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38, το κόστος ανάπτυξης λογισμικού θεωρείται ως άυλο πάγιο στοιχείο ενεργητικού υποκείμενο σε απόσβεση, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 57 του συγκεκριμένου προτύπου. Σε ότι αφορά ειδικότερα τις δαπάνες προσωπικού για την ανάπτυξη λογισμικού, σύμφωνα με την παράγραφο 66 του ΔΛΠ 38 τα σχετικά ποσά περιλαμβάνονται στο κόστος ανάπτυξης του λογισμικού.

Στην παράγραφο 57 του Δ.Λ.Π. 38 ορίζεται ότι:

1. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη (ή από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος) θα αναγνωρίζεται όταν και μόνο όταν, η οντότητα μπορεί να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:
 - (α) Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση.
 - (β) Την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει αυτό.
 - (γ) Την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
 - (δ) Πως το άυλο περιουσιακό στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων, η οντότητα μπορεί να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άυλου περιουσιακού στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου.
 - (ε) Τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
 - (στ) Την ικανότητά της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της αναπτύξεώς του.

Στη παράγραφο 66 του ΔΛΠ 38 ορίζεται ότι:

2. Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου εμπεριέχει κάθε άμεσα επιρριπτέο κόστος που απαιτείται για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη λειτουργία που έχει προσδιορίσει η διοίκηση. Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέου κόστους είναι:
 - (α) το κόστος υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλύσκονται για τη δημιουργία, του άυλου περιουσιακού στοιχείου.
 - (β) το κόστος των παροχών προς τους εργαζομένους (καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζόμενους) που προκύπτουν άμεσα από την δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου.
 - (γ) οι εισφορές για την καταχώρηση νομικών δικαιωμάτων και
 - (δ) η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Το ΔΛΠ 23 Κόστος Δανεισμού, καθορίζει κριτήρια για την αναγνώριση του τόκου ως στοιχείο του κόστους ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου.

3 Κυκλοφορούν Ενεργητικό

3.1 Αποθέματα

-Σχετικά με τη μέθοδο αποτίμησης του Πρότυπου Κόστους, όταν οι αποκλίσεις επιμερίζονται αναλογικά στα μένοντα και τα πωληθέντα, συγκεντρωτικά στο τέλος της χρήσεως ώστε να υπάρξει σύγκλιση μεταξύ πρότυπου και πραγματικού κόστους:

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ «ΔΛΠ 2 Αποθέματα» παρ. 21, το πρότυπο κόστος είναι τεχνική επιμέτρησης της αξίας των αποθεμάτων όταν αυτά επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως. Η τεχνική αυτή και από μόνη της, χωρίς καν επιμερισμό των διαφοροποιήσεων μεταξύ πραγματικού και πρότυπου κόστους, είναι αποδεκτή, εφόσον περιοδικά γίνονται προσαρμογές ώστε να αντικατοπτρίζονται οι τρέχουσες συνθήκες και έτσι τα αποτελέσματα στα οποία καταλήγει προσεγγίζουν το κόστος κτήσεως.

-Λογιστικός χειρισμός προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών και αδειών χρήσεως αυτών των προγραμμάτων, όταν αγοράζονται για μεταπώληση:

Λογισμικά που αγοράζονται για μεταπώληση, θεωρούνται αποθέματα.

-Θέματα που αφορούν επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών που αγοράζουν στο όνομά τους αγαθά, τα οποία στη συνέχεια τιμολογούν στους πελάτες τους:

- (α) ο λογαριασμός του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου καταχωρούνται οι αγορές των ανωτέρω υλικών,
- (β) αν η αξία των εν λόγω αγαθών, εφόσον δεν ξεπερνάει το 1/3 της συνολικής αμοιβής ενσωματώνεται στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών,
- (γ) όταν η αξία των εν λόγω αγαθών είναι μεγαλύτερη από το 1/3 της αμοιβής, αν πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης,
- (δ) στη περίπτωση που στο τέλος της χρήσης δεν έχει ολοκληρωθεί το έργο της διακόσμησης, αν υπάρχει υποχρέωση απογραφής των εν λόγω αγαθών:

(α) Η περίπτωση αυτή, από λογιστική άποψη, συνιστά παροχή υπηρεσίας, η οποία, αφορά την εκτέλεση συμβατικά καθορισμένου έργου σε συγκεκριμένη (συμβατική) χρονική περίοδο. Συνεπώς, η προσήκουσα παρουσίαση των εσόδων στις οικονομικές καταστάσεις είναι η κατηγοριοποίησή τους ως «έσοδα από παροχή υπηρεσιών». Τα ανωτέρω ισχύουν καίτοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΚΒΣ θα πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης όταν η αξία των χρησιμοποιούμενων υλικών υπερβαίνει το 1/3 της συνολικής αξίας. Πάντως, η παρουσίαση της αξίας των υλικών ξεχωριστά στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, δεν συνεπάγεται στην επιβολή κυρώσεων.

(β) Το κόστος των υλικών καταχωρείται στον λογαριασμό ΚΑ 20 (εμπορεύματα). Στο τέλος της χρήσεως, το ποσό των υλικών που δεν έχει τιμολογηθεί στον πελάτη, απογράφεται και εμφανίζεται ως απόθεμα στον ισολογισμό.

(γ) Η καταχώρηση των εσόδων και η κατ' επέκταση έκδοση των προβλεπόμενων από τον ΚΒΣ τιμολογίων προς τον πελάτη, σε αυτές τις περιπτώσεις, γίνεται με βάση την μέθοδο της ποσοστιαίας ολοκληρώσεως, κατά την οποία, σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, λογίζονται τα έσοδα που αναλογούν στο δουλεμένο μέχρι εκείνη την ημερομηνία κόστος του έργου.

-Λογιστικός χειρισμός από εταιρεία που πωλεί φάρμακο, για το οποίο, σε κάθε πρώτη πώληση δίδει στον πελάτη δωρεάν και μία συσκευή έγχυσης. Η συσκευή αυτή δίδεται μία μόνο φορά σε κάθε πελάτη και δεν αποτελεί αντικείμενο ξεχωριστής εμπορίας:

Οι συσκευές αυτές μπορούν με το κόστος κτήσης τους να καταχωρούνται στον λογαριασμό ΚΑ 25 «Αναλώσιμα υλικά». Το κόστος των αναλωθεισών συσκευών στην περίοδο θα βαρύνει το κόστος των πωληθέντων αποθεμάτων.

-Θέματα σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων:

(α) Αν η μέθοδος τιμών λιανικής (retail method) είναι αποδεκτή μέθοδος προσδιορισμού της τιμής κτήσης των αποθεμάτων σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) και τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ),

-(β) αν απαιτείται η καταχώρηση στο βιβλίο αποθήκης κατ' είδος αγαθού, του κόστους πωληθέντων, του κόστους των ελλειμμάτων απογραφής και της

αξίας των μενόντων αποθεμάτων και αν ναι, πότε (στο τέλος της χρήσης ή στον χρόνο προσδιορισμού των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων),

-(γ) αν απαιτείται η καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών ή στις καταστάσεις απογραφής, η κατά είδος, ποσότητα και αξία (κόστος κτήσης) απογραφή των αποθεμάτων τέλους χρήσης, ή αρκεί η καταχώρηση κατά είδος, ποσότητα και κατ' αξία σε τιμές λιανικής πώλησης συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ και το μικτό περιθώριο κέρδους με βάση το οποίο προκύπτει το κόστος κτήσης του αποθέματος λήξης:

(α) Με βάση το ΔΛΠ 2 «Αποθέματα» (παράγραφοι 21 και 22), η μέθοδος των τιμών λιανικής η οποία χρησιμοποιείται συχνά από επιχειρήσεις ειδών λιανικής για την αποτίμηση μεγάλου αριθμού ταχέως εμπορευόμενων ειδών, τα οποία έχουν όμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατόν να χρησιμοποιηθούν άλλες μέθοδοι, είναι παραδεκτή μέθοδος προσδιορισμού του κόστους κτήσεως. Συνεπώς, με δεδομένο ότι η μέθοδος αυτή είναι διεθνώς εφαρμόσιμη και η εφαρμογή της δεν αποκλείεται ρητά από το ΕΓΛΣ και τον ΚΒΣ, είναι αποδεκτή.

(β) Το ΣΛΟΤ έχει εισηγηθεί την κατάργηση της ομάδας 9 που επιβάλλεται από την παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 1882/90. Συνεπώς ο προσδιορισμός των βραχυχρόνιων αποτελεσμάτων θα είναι πλέον εσωτερική διοικητική διαδικασία και όχι λογιστική ή φορολογική και κατά συνέπεια δεν έχει έννοια η καταχώρηση στο βιβλίο αποθήκης κατ' είδος αγαθού, του κόστους πωληθέντων και της αξίας των μενόντων αποθεμάτων. Όσον αφορά τα ελλείμματα ή πλεονάσματα που διαπιστώνονται κατά την παραλαβή αγαθών από αγορές ή επιστροφές ή κατά την απογραφή, αυτά πρέπει να καταχωρούνται στις οικείες μερίδες του βιβλίου αποθήκης κατά τον τρόπο που ορίζεται στην παρ. 8.6.4 της εγκυκλίου 3/1992 του Κ.Β.Σ.

(γ) Στο βιβλίο απογραφών ή στις καταστάσεις απογραφής, η καταχώρηση γίνεται κατ' είδος αγαθού, ποσότητα και αξία σε τιμές λιανικής πώλησης μειωμένες κατά το οικείο ποσοστό μικτού κέρδους και του Φ.Π.Α.

-Λογιστικός χειρισμός λογισμικών προγραμμάτων και ονομάτων διαδικτυακών χώρων (domain names) που αγοράζονται για μεταπώληση:

Σύμφωνα με τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές, όπως αυτές καθορίζονται από τα ΔΠΧΠ, αγαθά (υλικά ή άυλα) που αποκτώνται για μεταπώληση, θεωρούνται αποθέματα και συνεπώς λογιστικοποιούνται ως τέτοια κατά τον χρόνο που περιέρχονται στον έλεγχο της αποκτώσας επιχείρησης. Τούτο ισχύει για λογιστικούς σκοπούς και μόνο και δεν επηρεάζει ούτε επηρεάζεται, τις/από τις, διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας σχετικά με τον τύπο του παραστατικού που πρέπει να εκδοθεί, το αν είναι υποκειμένο ή απαλλασσόμενο για τις διατάξεις του ΦΠΑ αγαθό και τον τρόπο που αντιμετωπίζεται από τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

-Προσδιορισμός αξίας αποθέματος, από εταιρία που προσδιορίζει σε μηνιαία βάση την αποτίμηση των αποθεμάτων της με την χρήση του τύπου του μέσου σταθμικού, στην περίπτωση που υπάρξει επιστροφή αποθεμάτων

και, ούτε κατά την έναρξη της χρήσεως υπάρχει υπόλοιπο απογραφής, ούτε έχει γίνει αγορά κατά την διάρκεια του μήνα:

Η αποτίμηση του αποθέματος αυτού θα γίνει με την τιμή του τελευταίου μήνα για τον οποίο υπάρχουν υπόλοιπα.

-Ο λογιστικός χειρισμός κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων από τρίτες χώρες, η αξία των οποίων προσαυξάνεται από το Τελωνείο με (τεκμαρτούς) ναύλους και ασφάλιστρα, τα οποία έχουν ήδη καταβληθεί από την εισάγουσα εταιρεία, βάσει σχετικών παραστατικών:

Το κόστος των εμπορευμάτων αποτελείται από τα ποσά που θα πληρωθούν (εξαιρουμένων των φόρων που συμψηφίζονται), έως ότου φθάσουν στους χώρους αποθήκευσης. Οι τεκμαρτές αξίες που προσδιορίζονται από το Τελωνείο για σκοπούς επιβάρυνσης των αποθεμάτων με φόρους και τέλη, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας κτήσεως αυτών.

-Λογιστικοί χειρισμοί που αφορούν επιχείρηση που συλλέγει, μεταφέρει, αποθηκεύει και επεξεργάζεται βιομηχανικά απόβλητα και τα διοχετεύει σε τρίτους. Συγκεκριμένα:

(α) κατά την συλλογή των αποβλήτων, λαμβάνεται από την επιχείρηση αμοιβή, με την έκδοση τιμολογίου παροχής υπηρεσιών. Η προσφερόμενη υπηρεσία ολοκληρώνεται με την αξιοποίηση του αποβλήτου μέσω βιομηχανικής επεξεργασίας και της διοχέτευσής του στην παραγωγική διαδικασία τρίτων και,

(β) κατά την διοχέτευση του τελικού προϊόντος στους αποδέκτες, καταβάλλεται από την επιχείρηση αμοιβή, για την οποία και εκδίδεται από αυτούς (αποδέκτες του προϊόντος), τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

(α) Από πλευράς διακίνησης και παραγωγικής διαδικασίας, ισχύουν τα εξής: Οι ποσότητες των αποβλήτων που παραλαμβάνονται, καταχωρούνται στο βιβλίο αποθήκης, ως πρώτες ύλες. Το κόστος αυτών των αποθεμάτων, με δεδομένο ότι δεν καταβάλλεται αμοιβή για την απόκτησή τους, περιλαμβάνει μόνο το άμεσο κόστος που απαιτείται μέχρις ότου τα αποθέματα αυτά φθάσουν στους αποθηκευτικούς χώρους. Η αμοιβή που εισπράττεται, μπορεί να καταχωρείται και αυτή στο βιβλίο της αποθήκης, ώστε να υπάρχει συσχέτιση με τις αντίστοιχες ποσότητες. Με την ανάλωση των αποθεμάτων αυτών στην παραγωγική διαδικασία και την προσθήκη και άλλων πόρων, όπως βοηθητικών υλών και άμεσων και έμμεσων εξόδων, δημιουργείται το έτοιμο προϊόν, το κόστος του οποίου προσδιορίζεται σύμφωνα με της γενικές αρχές της κοστολόγησης. Το έτοιμο αυτό προϊόν, καταχωρείται στο βιβλίο αποθήκης, στο οποίο μπορεί παράλληλα να καταχωρείται και η εισπραχθείσα αμοιβή, ώστε να υπάρχει συσχέτιση, κατ' αναλογία με τα ανωτέρω.

(β) Από πλευράς λογιστικής αντιμετώπισης, ισχύουν τα εξής:

- ί. Η αμοιβή της επιχείρησης για την παραλαβή των αποθεμάτων, καταχωρείται ως Έσοδο. Στο τέλος της χρήσεως, το μέρος της αμοιβής που αναλογεί στις ποσότητες των αποθεμάτων που δεν

- έχουν ακόμα διατεθεί σε τρίτους, μεταφέρεται από τα Έσοδα στον μεταβατικό λογαριασμό-- Έσοδα Επομένων Χρήσεων--.
- ii. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την διάθεση των ετοιμών προϊόντων (όπως μεταφορικά και αμοιβή που καταβάλλεται στους αποδέκτες), καταχωρούνται στους κατ' είδος αντίστοιχους λογαριασμούς και βαρύνουν το κόστος των πωληθέντων.
 - iii. Τα μένοντα, έτοιμα και ημιτελή αποθέματα, στο τέλος εκάστης χρήσεως εμφανίζονται στον λογαριασμό αποθέματα, αποτιμώμενα στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσεως και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Δηλαδή, αναγνωρίζεται ζημία, στην περίπτωση που κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, είναι εμφανές, ότι, η εισπραχθείσα αμοιβή θα υπολείπεται του συνολικού κόστους που θα απαιτηθεί για την διάθεση του προϊόντος.

-Λογιστικός χειρισμός από Εταιρεία έχει ως αντικείμενο την αγορά και πώληση Καρτών Σταθερής Τηλεφωνίας και Καρτών Ανανέωσης Χρόνου Κινητής Τηλεφωνίας με δεδομένη την τροποποίηση που επήλθε από τον Ν.3522/2006 στην έκδοση του σχετικού παραστατικού, βάσει της οποίας, για τέτοιου είδους συναλλαγές, εκδίδεται πλέον, Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών και όχι Τιμολόγιο Πώλησης Αγαθών:

Με βάση τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές, οι αγορές των ανωτέρω εμπορευμάτων, αναγνωρίζονται ως αποθέματα (Κ.Α 20 του Ε.Γ.Λ.Σ.), ανεξαρτήτως των φορολογικών παραστατικών που εκδίδονται και της φορολογίας στην οποία υπόκεινται, τα οποία πρέπει να είναι σύμφωνα με τις εκάστοτε διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Οι αναλώσεις των αποθεμάτων αυτών και κατ' επέκταση το κόστος πωληθέντων, καθώς και η σύνταξη απογραφής και η αποτίμησή τους, προσδιορίζονται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσεως, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις παραγράφους 2.2.202, 2.2.204 και 2.2.205, του Ε.Γ.Λ.Σ.

-Λογιστικός χειρισμός της εισφοράς εναλλακτικής διαχείρισης ηλεκτρικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού από εταιρεία εμπορεύεται ηλεκτρικά-ηλεκτρονικά είδη και μπαταρίες:

Η εισφορά εναλλακτικής διαχείρισης αποτελεί τμήμα του κόστους κτήσεως του εμπορεύματος και συνεπώς αναγνωρίζεται ως απόθεμα κατά την αγορά και ως έσοδο κατά την πώληση με την επίρριψή της μέσω των τιμολογίων στους πελάτες. Η εισπραττόμενη από τους πελάτες εισφορά επί των τιμολογίων πώλησης ηλεκτρικών-ηλεκτρονικών ειδών αναγνωρίζεται σε λογαριασμό υποχρέωσης «Κ.Α. 53.98» από τον οποίο και αποδίδεται στην δικαιούχο εταιρεία.

-Αναγνώριση αγοράς εμπορευμάτων και υποχρεώσεων προς τον προμηθευτή όταν τα παραπάνω είναι σε ξένο νόμισμα, και ισοτιμία μετατροπής της υποχρέωσης όταν υπάρχει ανεξόφλητο υπόλοιπο στο τέλος της χρήσης το οποίο θα εξοφληθεί με την προσυμφωνημένη ισοτιμία του επόμενου έτους:

Οι αποκτήσεις αγαθών αναγνωρίζονται αρχικά με τις ισοτιμίες των δύο νομισμάτων που ισχύουν στην αγορά κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Οι υποχρεώσεις σε \$ μετατρέπονται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού σε ευρώ, με τις προσυμφωνημένες ισοτιμίες με τις οποίες πρόκειται να διακανονισθούν. Για το ποσό της υποχρέωσης για το οποίο δεν έχουν προσυμφωνηθεί «ισοτιμίες εξόφλησης» θα χρησιμοποιηθεί η ισοτιμία της ημερομηνίας τέλους χρήσης, ως η βέλτιστη εκτίμηση της ισοτιμίας εξόφλησης. Οι προκύπτουσες συναλλαγματικές διαφορές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα αφού σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό θεωρούνται οριστικές.

Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Π.Χ.Π). Τέτοιου είδους συμβάσεις πρέπει να ελέγχονται σχετικά με το αν έχουν εφαρμογή οι ρυθμίσεις του ΔΛΠ 39 παρ. 10-13 περί Ενσωματωμένων Παραγώγων (Embedded Derivatives).

Παράδειγμα

Η Α αγοράζει την 30.11.2005 εμπορεύματα αξίας 100.000\$. Η τρέχουσα ισοτιμία € / \$ την ημερομηνία αυτή είναι 1,1 (1 ευρώ = 1,1 \$). Η εξόφληση της υποχρέωσης θα γίνει την 20.02.2006 με προσυμφωνημένη ισοτιμία 1,08. Οι σχετικές εγγραφές για την αγορά και την αποτίμηση της σχετικής υποχρέωσης στο τέλος της χρήσης θα έχουν ως εξής:

	30.11.05		
Αποθέματα		90.909,09	
Υποχρεώσεις (υπολογισμός: 100.000/1,1)			90.909,09
<hr/>			
	31.12.05		
Συναλλαγματικές διαφορές (αποτ/τα)		1.683,50	
Υποχρεώσεις (υπολογισμός: 100.000/1,08)= 92.592,59-90.909,09			1.683,50
<hr/>			

-Τιμή αποτίμησης εμπορευμάτων που παρακολουθούνται με τη μέθοδο FIFO, όταν οι τιμές αγοράς του κεντρικού και του υποκαταστήματος με εξαρτημένη λογιστική είναι διαφορετικές για το ίδιο προϊόν στην ίδια χρονική στιγμή:

Δεν πρέπει να αποτιμηθούν τα αποθέματα του κεντρικού και του υποκαταστήματος σε ενιαία τιμή, εφόσον οι τιμές κτήσης υποκαταστήματος και κεντρικού διαφοροποιούνται και αντιπροσωπεύουν τις ιδιαίτερες συνθήκες και τα κόστη λειτουργίας του υποκαταστήματος και του κεντρικού.

-Λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων και της καταστροφής αυτών:

Το παραπάνω θέμα ρυθμίζεται στις παραγράφους 2.2.200 έως 2.2.207 του ΕΓΛΣ και στη γνωμάτευση 51/1282/1990 του ΕΣΥΛ.

-Λογιστικές εγγραφές σε περίπτωση κλοπής αγορασμένων αγαθών κατά τη μεταφορά τους από τον προμηθευτή:

Το παραπάνω θέμα ρυθμίζεται από την περίπτωση 7 της παραγράφου 2.2.203 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και την γνωμάτευση 51/1282/1990 του ΕΣΥΛ.

-Λογιστική αντιμετώπιση του κόστους αγοράς σχεδίων παπουτσιών (πατρών):

Η αξία κτήσης του πατρών θα πρέπει να καταχωρηθεί στο λογαριασμό αμοιβές και έξοδα τρίτων ή στα ασώματα πάγια στοιχεία, αν το πατρών προβλέπεται να χρησιμοποιηθεί για περισσότερες χρήσεις.

-Λογιστική αντιμετώπιση ελλειμμάτων που διαπιστώνονται κατά την παραλαβή αγαθών:

Το παραπάνω θέμα ρυθμίζεται από τις γνωματεύσεις 201/2127/1994 και 231/2208/1994 του Ε.Σ.Υ.Λ.

3.2 Απαιτήσεις

-Λογιστικός χειρισμός στην περίπτωση που το ασφαλιστικό ταμείο δεν κρίνει αποδεκτό το τιμολόγιο ενός φαρμακείου:

Αν κατά τον χρόνο της παράδοσης των φαρμάκων, πληρούνται οι προϋποθέσεις της συμμετοχής του Ταμείου, δηλαδή το συγκεκριμένο φάρμακο περιλαμβάνεται στην λίστα και αποζημιώνεται από το ασφαλιστικό ταμείο, καταχωρείται η πώληση με έκδοση λιανικής πώλησης για τον πελάτη και τιμολογίου πώλησης για το ασφαλιστικό ταμείο, ανάλογα με την συμμετοχή του καθενός. Αν μεταγενέστερα, για οποιονδήποτε λόγο το ταμείο δεν καταβάλλει την αποζημίωση, γίνεται διαγραφή της απαίτησης και καταχωρείται ζημία από επισφαλείς απαιτήσεις.

-Προβλεπόμενες λογιστικές εγγραφές για οργανισμό που εφαρμόζει το σύστημα Οικονομικής Διαχείρισης που προβλέπεται από το Π.Δ. 205/98, κατά την έκδοση χρηματικών ενταλμάτων προπληρωμής των Υπολόγων Διαχειριστών, των αποδόσεων και της τακτοποίησης των υπολοίπων προς επιστροφή εφόσον υπάρχουν:

Με τις καταβολές προς τους Υπολόγους Διαχειριστές, χρεώνονται οι ατομικοί λογαριασμοί τους με πίστωση των χρηματικών διαθεσίμων. Με την απόδοση δικαιολογητικών που γίνεται από τους Υπολόγους Διαχειριστές, χρεώνονται οι επί μέρους λογαριασμοί π.χ. Πάγια, Αποθέματα, Έξοδα και πιστώνονται οι ατομικοί λογαριασμοί των Υπολόγων Διαχειριστών. Τυχόν υπόλοιπο διαθεσίμων που παραμένει εις χείρας των Υπολόγων Διαχειριστών, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για επόμενο έργο, οπότε δεν γίνεται καμία λογιστική εγγραφή, ή να επιστραφεί από αυτούς, οπότε

χρεώνονται τα ταμιακά διαθέσιμα με πίστωση των ατομικών λογαριασμών των Υπόλογων Διαχειριστών.

Παράδειγμα.

Έστω καταβολή προς υπόλογο διαχειριστή 10.000 ευρώ, για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου. Η εγγραφή θα είναι:

Υπόλογος Διαχειριστής	10.000	
Ταμιακά Διαθέσιμα		10.000

Με την εκτέλεση του έργου, ο Υπόλογος Διαχειριστής αποδίδει δικαιολογητικά δαπανών αξίας 6.000 ευρώ που αφορούν έξοδα. Η σχετική λογιστική εγγραφή θα είναι:

Έξοδα	6.000	
Υπόλογος Διαχειριστής		6.000

4 Παθητικό

- Ανάπτυξη του λογαριασμού 54.00:

Η ανάπτυξη του λογαριασμού ΚΑ 54.00, μπορεί να γίνει ελεύθερα από την επιχείρηση, στα πλαίσια των πληροφοριακών αναγκών της και της ανταπόκρισής της στις απαιτήσεις των ελεγκτικών οργάνων. Οποιαδήποτε υποχρεωτικότητα εφαρμογής της γνωμάτευσης 242 παύει να ισχύει.

-Εισφορές αποβλήτων Ηλεκτρικού και Ηλεκτρονικού εξοπλισμού που αποδίδονται από τις υπόχρεες επιχειρήσεις σε συγκεκριμένο φορέα και βαρύνουν τους πελάτες προς τους οποίους γίνεται η πώληση:

Οι εισφορές αυτές που χρεώνονται στους πελάτες μέσω των τιμολογίων πώλησης καταχωρούνται σε λογαριασμό υποχρέωσης (53.98) από όπου και αποδίδονται στον αρμόδιο φορέα. Οι αναδρομικές εισφορές που αφορούν προηγούμενη χρήση και βαρύνουν τα αποτελέσματα γιατί δεν έχουν κρατηθεί από τους πελάτες καταχωρούνται στον λογαριασμό 82.00 έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

-Παρακολούθηση της αίτησης επιστροφής Φ.Π.Α., έως ότου βγει η απόφαση απόδοσης του:

Σύμφωνα με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ο Φ.Π.Α. παρακολουθείται στον λογαριασμό 54.00. Η ανάπτυξή του γίνεται ελεύθερα από την επιχείρηση στα πλαίσια των πληροφοριακών αναγκών της και της ανταπόκρισής της στις απαιτήσεις των ελεγκτικών οργάνων.

-Υπολογισμός της «αποζημίωσης προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία» σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα:

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 19, οι υποχρεώσεις που έχει μια επιχείρηση προς τους εργαζόμενους σε σχέση με τις διατάξεις του Ν. 2112/1920 (αν αυτό ακριβώς είναι το ερώτημα) εντάσσονται στις υποχρεώσεις που προκύπτουν από παροχές μετά τη λήξη της απασχόλησης (έξοδος από την υπηρεσία) και

λογίζονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 48 έως 106 του ΔΛΠ 19.

-Λογιστικός χειρισμός διαγραφής χρεών:

Το θέμα της διαγραφής υποχρεώσεων ρυθμίζεται λεπτομερώς από το ΔΛΠ 39 (παρ. 39-42).

-Λογιστικός χειρισμός του ποσού της πρόβλεψης για επισφαλείς πελάτες που απομένει μετά τη φορολόγηση στα πλαίσια του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν. 3296/2004:

1. Όταν η επιχείρηση παρακολουθεί τα στοιχεία του ενεργητικού της στα πλαίσια του κόστους κτήσης, η λογιστική αξία των στοιχείων αυτών δεν μπορεί να υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία τους. Στην περίπτωση που η λογιστική αξία υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία γίνεται ισόποση μείωση η οποία βαρύνει ως έξοδο, τα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία προκύπτει. Στα πλαίσια αυτά οι απαιτήσεις (πελάτες και λοιπές απαιτήσεις) εξετάζονται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού για να προσδιορισθούν τυχόν απώλειες από επισφάλειες. Για τον σκοπό αυτό λαμβάνονται υπόψη τα σχετικά αντικειμενικά τεκμήρια που υπάρχουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά και όσα εμφανίζονται μετά την ημερομηνία ισολογισμού και μέχρι την περάτωση των πράξεων κλεισίματος αυτού, εφόσον τα τεκμήρια αυτά αφορούν γεγονότα και καταστάσεις που υπήρχαν την ημερομηνία ισολογισμού.
Οι απώλειες αυτές, οι οποίες είναι γνωστές με τον όρο «προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», πρέπει να υπολογίζονται και να διορθώνονται σε συνεχή βάση, ώστε να αντικατοπτρίζουν το πραγματικό, κατά το δυνατόν, επίπεδο απωλειών σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού. Αντιλογισμός των προβλέψεων αυτών στα κέρδη ενώ οι λόγοι σχηματισμού τους συνεχίζουν να υπάρχουν, μη σχηματισμός τέτοιων προβλέψεων ενώ υπάρχουν απώλειες, σχηματισμός αδικαιολόγητα υπερβολικών προβλέψεων και σχηματισμός προβλέψεων αποκλειστικά για φορολογικούς λόγους, οδηγεί στην παρουσίαση παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων και κατά συνέπεια οι χειρισμοί αυτοί δεν είναι αποδεκτοί από λογιστική άποψη.
2. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων που έχουν προκύψει μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού. Συνεπώς, ο φόρος που επεβλήθη με το άρθρο 9 παρ. 4 του Ν. 3296/2004 επί των «αχρησιμοποίητων» προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις και υπολογίζεται επί της αξίας αυτών με ποσοστό 25%, ανεξάρτητα του πότε θα πληρωθεί, πρέπει να βαρύνει την χρήση στην οποία ο νόμος τέθηκε σε ισχύ, δηλαδή την χρήση 2004.
3. Τα φορολογικά θέματα που προκύπτουν σε σχέση με τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις, δηλαδή αν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, ο χρόνος αναγνώρισης αυτών, και τα απαιτούμενα για την φορολογική έκπτωση δικαιολογητικά, δεν εμπίπτουν στην αρμοδιότητα του Σ.Λ.Ο.Τ.

4. Με βάση τα προαναφερόμενα και το σκεπτικό που αναπτύσσεται παρακάτω υπό τον τίτλο «ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ», στην περίπτωση που η διοίκηση της επιχείρησής σας θεωρεί ότι το υφιστάμενο ποσό προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις είναι ανεπαρκές, είναι υποχρεωμένη να σχηματίζει επαρκή πρόβλεψη που θα επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης εντός της οποίας η σχετική επισφάλεια παρουσιάζεται. Με το ίδιο σκεπτικό, δεν νοείται η διατήρηση σχηματισμένων προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις στον ισολογισμό, όταν δεν στοιχειοθετείται ανάγκη, για να καλυφθούν απώλειες που ενδεχομένως θα προκύψουν σε μελλοντικές χρήσεις και που θα πρέπει να βαρύνουν αυτές τις χρήσεις.

Αιτιολογική Βάση

- I. Σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. (1γ) του Ν. 2190/1920, η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων γίνεται, λαμβάνοντας υπόψη όλους τους πιθανούς κινδύνους και όλες τις πιθανές ζημίες που αφορούν την κλειόμενη ή τις προηγούμενες χρήσεις, έστω και αν οι σχετικές ενδείξεις άρχισαν να διαφαίνονται μετά το τέλος της κλειόμενης χρήσης, αλλά μέσα στην περίοδο περάτωσης των πράξεων κλεισίματος του Ισολογισμού.
- II. Σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 8^α του Ν. 2190/20 που απορρέει από την 4^η Ευρωπαϊκή Λογιστική Οδηγία, οι απαιτήσεις που είναι ανεπίδεκτες είσπραξης αποσβένονται ολοσχερώς, ενώ οι επισφαλείς απαιτήσεις απεικονίζονται στον Ισολογισμό με την πιθανή τους αξία κατά τον χρόνο της σύνταξής του.
- III. Σύμφωνα με την παρ. 58 του ΔΛΠ 39, σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού πρέπει να εκτιμάται αν υπάρχει αντικειμενική απόδειξη (τεκμήρια) ότι η αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις), έχει απομειωθεί. Αν υπάρχουν τέτοια τεκμήρια, έχει προκύψει ζημία απομείωσης η οποία ισούται με την διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας των απαιτήσεων και της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών χρηματοροών από αυτές, εξαιρουμένων των μελλοντικών πιστωτικών ζημιών. Η ζημία αυτή αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία προκύπτει.

Με την εισαγωγή των νόμων 3229/2004 (άρθρο 13) και 3301/2004 άρθρο 12, ρυθμίσθηκε και στην χώρα μας, ο διαχωρισμός των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται για φορολογικούς σκοπούς από τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται για λογιστικούς σκοπούς. Με βάση αυτούς τους νόμους, οποιαδήποτε επιχείρηση που έχει την μορφή της Ανώνυμου Εταιρείας ή της Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης, μπορεί να καταρτίζει και να παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές όπως αυτές προδιαγράφονται από τις Ευρωπαϊκές Λογιστικές Οδηγίες και τα Δ.Π.Χ.Π. Οι λοιπές επιχειρήσεις που είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν το Ευρωπαϊκό Δίκαιο και δεν επιθυμούν να εφαρμόσουν πλήρως τα Δ.Π.Χ.Π., πρέπει να καταρτίζουν και να παρουσιάζουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές και να προσδιορίζουν

το φορολογητέο εισόδημα στην δήλωση φόρου εισοδήματος μέσω αναμορφώσεων. Η δημοσιοποίηση οικονομικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς και με αρχές που δεν συμπίπτουν με τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές, δεν μπορεί να είναι αποδεκτή.

-Λογιστική τακτοποίηση των μεταβατικών λογαριασμών του παθητικού:

Ο ορθός χειρισμός είναι το κλείσιμο του μεταβατικού λογαριασμού με πίστωση του προμηθευτή όταν εκδοθεί τιμολόγιο από αυτόν.

5 Κεφάλαια

-Λογιστικός χειρισμός δωρεών για χρηματοδότηση παγίων στοιχείων από κοινωφελείς ιδρύματα υγείας:

ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗ

(α) Με βάση την παρ. 2.2.404 του Π.Δ. 146 περί «Ορισμού του Περιεχομένου και του Χρόνου Ενάρξεως της Εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου των Δημόσιων Μονάδων Υγείας», με ισχύ από 01.01.2004, οι επιχορηγήσεις επενδύσεων για την χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων, πιστώνονται σε λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων (καθαρής θέσης), ο οποίος μεταφέρεται τμηματικά στα έσοδα εκάστης χρήσεως με ποσό ίσο με τις αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων που αναλογούν στην αξία των αποσβέσιμων πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν από τις εν λόγω επιχορηγήσεις.

Η διάταξη αυτή περιγράφει τον λογιστικό χειρισμό της επιχορήγησης, αλλά δεν καθορίζει τι είναι επιχορήγηση. Από την ανάλυση όμως των λογαριασμών των επιχορηγήσεων στο κεφάλαιο 2.1 φαίνεται ότι οι επιχορηγήσεις προέρχονται μάλλον από το Κράτος ή Φορείς που εξομοιώνονται με το κράτος, (ΝΠΔΔ – Ευρωπαϊκή Ένωση).

(β)(ι) Με βάση την παρ. 7 του ΔΛΠ 16, τα ενσώματα πάγια αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσεως.

(ιι) Με βάση την παρ. 23 του ΔΛΠ 20, οι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν την μορφή εισφοράς μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων, συνήθως, έχουν τον εξής λογιστικό χειρισμό:

Αναγνωρίζεται το περιουσιακό στοιχείο στην εύλογη αξία του με αναγνώριση λογαριασμού εσόδων επομένων χρήσεων (υποχρέωση). Στην συνέχεια γίνεται απόσβεση του ενσώματου παγίου (έξοδο) και απόσβεση της υποχρέωσης (έσοδο) στον ίδιο χρόνο απόσβεσης του παγίου.

Εναλλακτικά μπορεί να γίνει αναγνώριση και των δύο στοιχείων, ενσώματου παγίου και επιχορήγησης με ενδεικτικά ποσά.

(γ) Σύμφωνα με τα US GAAP SFAS 116 «Λογιστική για Ληφθείσες Συνεισφορές» και SFAS 117 «Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις για μη Κερδοσκοπικούς Οργανισμούς», οι συνεισφορές αναγνωρίζονται ως έσοδα στην περίοδο που λαμβάνονται, με ποσό ίσο με την εύλογη

αξία της συνεισφοράς και με διάκριση σε «άνευ περιορισμών» «υποκείμενων σε μόνιμους περιορισμούς» και «υποκείμενων σε προσωρινούς περιορισμούς», ανάλογα με τους όρους που διέπουν την χορήγησή τους και την φύση του στοιχείου που συνεισφέρεται.

ΓΝΩΜΗ

Το ΣΛΟΤ αφού εξέτασε όλες τις ανωτέρω λύσεις, κατέληξε στην προβλεπόμενη από το Π.Δ. 146 για τους παρακάτω λόγους:

- (i) Ο πλέον ορθολογικός χειρισμός είναι ο προβλεπόμενος από τα US GAAP, ο οποίος και απευθύνεται αποκλειστικά σε οντότητες όπως οι κοινωφελείς ιδρύματα υγείας. Η εφαρμογή του όμως συνεπάγεται ριζική αναδιάρθρωση του απαρχαιωμένου λογιστικού συστήματος που καθιερώθηκε με το Π.Δ. 146.
- (ii) Οι σχετικές ρυθμίσεις των ΔΛΠ που αναφέρθηκαν, δεν είναι απόλυτα συμβατές με την περίπτωση, διότι τα ΔΛΠ, πρωταρχικά, απευθύνονται σε κερδοσκοπικές οντότητες και επιπλέον οι διατάξεις περί κρατικών επιχορηγήσεων πέραν της μη απόλυτης συμβατότητας με την περίπτωση, σύντομα αναμένεται να αποσυρθούν.
- (iii) Σε κάθε περίπτωση πάντως που θα γίνει αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων που λήφθηκαν, και από τα δύο πλαίσια (ΔΛΠ και US GAAP) καθώς και από το Π.Δ. 146, προβλέπεται αντίστοιχη αναγνώριση εσόδου.

-Λογιστικός χειρισμός επιχορηγήσεων που αφορούν κόστος κτήσεως ενσωμάτων παγίων:

Τα ανωτέρω θέματα ρυθμίζονται από τις παρ. 2.2.101 και 2.2.102 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σχετικά με τα πάγια και 2.2.402 σχετικά με τις επιχορηγήσεις, σε συνδυασμό όμως και με τις σχετικές φορολογικές διατάξεις που διέπουν αυτές τις επιχορηγήσεις. Η καταχώρηση των επιχορηγήσεων γίνεται όταν αναμένεται ότι θα υπάρξει εκπλήρωση των σχετικών όρων που τις διέπουν και συνεπώς δεν υπάρχει αμφιβολία σχετικά με την είσπραξή τους. Η απόσβεση των επιχορηγήσεων που έχουν καταχωρηθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω, ξεκινά με την έναρξη της απόσβεσης των επιχορηγηθέντων στοιχείων και λήγει με την λήξη της απόσβεσης των στοιχείων αυτών.

-Λογιστικός χειρισμός εισφορών σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 2963/2001, για την υλοποίηση των έργων υποδομής αστικών και υπεραστικών ΚΤΕΛ:

Η εισφορά 1% υπέρ ασθενέστερων ΚΤΕΛ, αφορά, κυρίως, ποσό που εισπράττεται για λογαριασμό τρίτων και συνεπώς αναγνωρίζεται απ' ευθείας σε λογαριασμό υποχρέωσης (ΚΑ 53 Ε.Γ.Λ.Σ.), από τον οποίο και κατατίθεται σε λογαριασμό του ταχυδρομικού ταμειυτηρίου, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 2963/2001. Οι εισφορές 3% για την ανανέωση του στόλου και 1% για την χρηματοδότηση έργων υποδομής και εκσυγχρονισμού, αναγνωρίζονται κανονικά ως έσοδα και λοιπά στοιχεία των ακαθάριστων εισπράξεων, με δεδομένο ότι δεν αφορούν ούτε επιχορηγήσεις ούτε συγκεκριμένη υποχρέωση των ΚΤΕΛ, αλλά δέσμευση

ταμιακών διαθέσιμων για διενέργεια μελλοντικών επενδύσεων. Τα ποσά αυτά υπολογίζονται, κατατίθενται σε ειδικούς λογαριασμούς σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 2963/2001 και μέσω του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, εμφανίζονται σε λογαριασμούς αποθεματικών της καθαρής θέσης (ΚΑ 41 Ε.Γ.Λ.Σ.). Με την ολοκλήρωση των επενδύσεων, τα αποθεματικά αυτά μπορούν να μεταφέρονται στα αποτελέσματα εις νέον.

-Λογιστικός χειρισμός για επιχείρηση που εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ σχετικά με τον φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου που βαρύνει την εταιρεία κατά την αρχική ή μεταγενέστερη εισφορά μετοχικού κεφαλαίου:

Ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου μειωμένος με τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος, εμφανίζεται αφαιρετικά του προϊόντος της έκδοσης του μετοχικού κεφαλαίου, δηλαδή σε μείωση του «υπέρ το άρτιο» και αν δεν υπάρχει «υπέρ το άρτιο» σε λογαριασμό αρνητικού αποθεματικού.

-Ορθότητα εφαρμογής του ΔΛΠ 20 για Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου που λειτουργεί με την μορφή Ανώνυμης Εταιρείας και υπάγεται στις διατάξεις του Ν. 2414/96, με μοναδικό μέτοχο το Ελληνικό Δημόσιο και το οποίο έχει επιχορηγηθεί στο παρελθόν από το Ελληνικό Δημόσιο με μεγάλα ποσά για διάφορα επενδυτικά προγράμματα τα οποία και έχουν κεφαλαιοποιηθεί με αντίστοιχη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και έκδοση ίσης αξίας ονομαστικών μετοχών που περιήλθαν αυτοδίκαια στο Ελληνικό Δημόσιο:

Οι ανωτέρω συναλλαγές δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 20, διότι στις συγκεκριμένες περιπτώσεις το Ελληνικό Δημόσιο (κράτος) λειτουργεί ως ιδιοκτήτης και συνεπώς η εισφορά του αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο του Νομικού προσώπου με ισόποση αύξηση των ιδίων κεφαλαίων (καθαρής θέσης). Ιδιαίτερη προσοχή και διαφορετικός χειρισμός, με βάση τα προβλεπόμενα από το ΔΛΠ 20, ενδεχομένως να απαιτείται στις περιπτώσεις της απ' ευθείας επιχορήγησης του Νομικού Προσώπου από πόρους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία δεν λειτουργεί ως ιδιοκτήτης. Για να απαντηθεί όμως το θέμα αυτό, πρέπει να έχουμε πλήρη γνώση του καθεστώτος και του κυκλώματος των επιχορηγήσεων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

-(α) Δυνατότητα αύξησης του κεφαλαίου Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης, με έκδοση εταιρικών μεριδίων (Υπέρ το Άρτιο), δηλαδή με έκδοση εταιρικών μεριδίων σε τιμή διάθεσης ανώτερης της ονομαστικής τους αξίας, με δεδομένο ότι από τον Ν.3190/1955 περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, δεν γίνεται σχετική αναφορά, σε αντίθεση με τον Ν.2190/1920, το άρθρο 14 του οποίου προβλέπει την έκδοση μετοχών σε τιμή Υπέρ του Αρτίου και,

(β) Ο λογαριασμός του Ε.Γ.Λ.Σ. στον οποίο πρέπει να παρακολουθείται το ποσό της Υπέρ το Άρτιο έκδοσης, σε περίπτωση που κριθεί ότι τέτοια αύξηση είναι δυνατή:

Από οικονομικής και λογιστικής απόψεως, η έκδοση συμμετοχικών τίτλων όπως μετοχών και εταιρικών μεριδίων σε τιμή πάνω από την ονομαστική αξία (υπέρ το άρτιο), είναι μία πρακτική και τεχνική, μέσω της οποίας

επιτυγχάνεται δίκαιη κατανομή των ποσοστών συμμετοχής, σε περιπτώσεις αυξήσεων του κεφαλαίου, στις οποίες υπάρχει μεταβολή των ποσοστών ιδιοκτησίας και η οποία μπορεί να προέλθει, από αύξηση του κεφαλαίου με είσοδο νέων ιδιοκτητών, ή από αύξηση του κεφαλαίου στην οποία δεν συμμετέχουν αναλογικά όλοι οι υπάρχοντες ιδιοκτήτες.

Παράδειγμα

Έστω οι ιδιοκτήτες A και B που συμμετέχουν στη εταιρεία X ως εξής:

A	Μερίδια 1.000 X Ονομ. Αξία 30 ευρώ =	30.000 ευρώ
B	Μερίδια 1.500 X Ονομ. Αξία 30 ευρώ =	45.000 ευρώ
Σύνολο	2.500 X Ονομ. Αξία 30 ευρώ =	75.000 ευρώ

Αποφασίζεται αύξηση κεφαλαίου κατά 100.000 ευρώ, η οποία θα καταβληθεί εξ' ολοκλήρου από τον A. Η εύλογη αξία του κάθε μεριδίου πριν την αύξηση είναι 100 ευρώ. Η συμμετοχή του A προ της αύξησης είναι $1.000/2.500=40\%$ και του B $1.500/2.500=60\%$. Με δεδομένο ότι η εύλογη αξία του μεριδίου είναι 100 ευρώ, ο A έχει περιουσία $1.000 \times 100=100.000$ ευρώ και ο B $1.500 \times 100=150.000$ ευρώ. Η εύλογη αξία της X μετά την αύξηση του κεφαλαίου είναι $(2.500 \times 100)+100.000=350.000$. Στην νέα αυτή περιουσία, ο A θα συμμετέχει κατά $100.000+100.000=200.000$ και ο B κατά $150.000+0=150.000$. Τα νέα μερίδια που πρέπει να εκδοθούν είναι $(2.500 \times 350.000/250.000)-2.500=1.000$. Στα συνολικά μετά την αύξηση μερίδια, στον A αναλογούν $200.000/350.000 \times 3.500=2.000$ και στον B $150.000/350.000 \times 3.500=1.500$. Η αύξηση του κεφαλαίου θα γίνει με την εγγραφή:

Διαθέσιμα	100.000
Κεφάλαιο	30.000
(1.000X30)	
Υπέρ το άρτιο	70.000
(1.000X70)	
<hr/>	

Κατόπιν των ανωτέρω, το κεφάλαιο ανέρχεται σε $75.000+30.000=105.000$, διαιρούμενο σε $105.000/30=3.500$ μερίδια, εκ των οποίων ο A κατέχει 2.000, ήτοι ποσοστό 57,14% και ο B 1.500 ήτοι ποσοστό 42,86%. Τα ποσοστά αυτά συμφωνούν και με βάση την εύλογη αξία της συνολικής περιουσίας που κατέχει έκαστος, ήτοι $200.000/350.000=57,14\%$ για τον A και $150.000/350.000=42,86\%$ για τον B.

Στο ανωτέρω παράδειγμα έχει γίνει η υπόθεση της κατανομής των νέων ποσοστών συμμετοχής, με βάση τις εύλογες αξίες των μεριδίων. Τούτο δεν σημαίνει ότι δεν μπορούν να γίνουν και άλλες υποθέσεις. Για παράδειγμα, τα ποσοστά συμμετοχής του καθενός εταίρου μετά την αύξηση, θα μπορούσαν να είναι διαφορετικά, διότι εκτιμήθηκε η προσφορά εργασίας του εταίρου B.

Η ανωτέρω περιγραφόμενη λογιστική αντιμετώπιση αυτών των περιπτώσεων, έχει και νομοθετικά θεσπισθεί στον Ν.2190/20 και μάλιστα σε διευρυμένη μορφή, αφού από τα άρθρα 12 παρ.2(β) και 14 παρ. 3, προβλέπεται η έκδοση μετοχών σε αξία υπέρ το άρτιο σε κάθε περίπτωση, δηλαδή ακόμα και κατά την αρχική εισφορά του κεφαλαίου αλλά και σε

μεταγενέστερη αύξηση έστω και αν η αύξηση αυτή γίνεται απόλυτα αναλογικά από τους υπάρχοντες μετόχους, ενώ, παρόμοια διάταξη, ή παραπομπή στην αντίστοιχη αυτή διάταξη του Ν.2190/20, δεν υπάρχει στον Ν.3190/55 περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης.

Κατόπιν των ανωτέρω, εν απουσία συγκεκριμένης νομοθετικής ρύθμισης από πλευράς Ν.3190/55 περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, και στα πλαίσια της αρχής της αναλογικής εφαρμογής, η γνώμη του ΣΛΟΤ είναι ότι:

(α) η έκδοση εταιρικών μεριδίων σε τιμή υπέρ το άρτιο, είναι επιτρεπτή, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις αντίστοιχες διατάξεις του Ν.2190/20 περί Ανωνύμων Εταιρειών.

(β) ο λογαριασμός του Ε.Γ.Λ.Σ. για την παρακολούθηση της υπέρ το άρτιο έκδοσης, είναι ο Κ.Α. 41.00 «Καταβλημένη Διαφορά Από Έκδοση Εταιρικών Μεριδίων Υπέρ Το Άρτιο».

-Λογιστικός χειρισμός επιχορηγήσεων επενδύσεων του Ν. 3299/2004 σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20, η εφαρμογή του οποίου φαίνεται να είναι σε πλήρη αντίθεση με τις διατάξεις του συγκεκριμένου νόμου:

Σύμφωνα με το άρθρο 140 παράγραφος 1 του Κ.Ν. 2190/20, τα φορολογητέα κέρδη ή ζημίες της εταιρείας δεν επηρεάζονται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Συνεπώς, το ποσό της απόσβεσης της επιχορήγησης που αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, και μέσω αυτής οδηγείται στα Αποτελέσματα εις Νέον, στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης, αποχωρίζεται από τον λογαριασμό αυτό και εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό Αφορολόγητου Αποθεματικού, έτσι ώστε, σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις, το άθροισμα του υπολοίπου του αποθεματικού αυτού και του αναποσβέστου υπολοίπου της επιχορήγησης στις κατά τα Δ.Π.Χ.Π οικονομικές καταστάσεις, να ισούται με το ποσό της επιχορήγησης, όπως αυτό εμφανίζεται στον λογαριασμό που τηρείται για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος. Ο χειρισμός αυτός ισχύει και για τις χρήσεις που εμφανίζουν ζημία.

Παράδειγμα

Έστω τα εξής δεδομένα, στα οποία η μόνη διαφορά με τα φορολογικά δεδομένα, υποτίθεται ότι είναι η απόσβεση της επιχορήγησης :

Καθαρά κέρδη προ απόσβεσης επιχορηγήσεων	100
Απόσβεση επιχορηγήσεων	<u>10</u>
Σύνολο	110
Φόρος εισοδήματος (100X25%)	(25)
Υπόλοιπο σε αποτελέσματα εις νέον	<u>85</u>

Από το ποσό των 85, στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης, ποσό 10, εμφανίζεται σε λογαριασμό Αφορολόγητου Αποθεματικού και συνεπώς, στα Κέρδη εις Νέον, δηλαδή στα ελεύθερα διανεμόμενα, παραμένει το ποσό των 75. Με βάση τα παραπάνω, διανέμεται ποσό τουλάχιστον 35% επί του ποσού των 85 που είναι τα καθαρά κέρδη της

χρήσεως προς διανομή, δηλαδή ποσό 29,75 (η κράτηση για τακτικό αποθεματικό έστω ότι δεν υφίσταται για λόγους απλοποίησης). Στην περίπτωση αυτή δεν προκύπτει κάποιο θέμα, διότι και μη λαμβανομένης υπόψη της επιχορήγησης, το ελάχιστο μέρισμα των 29,75 υπερκαλύπτεται από τα υπόλοιπα κέρδη ($85-10=75>29,75$). Θέμα, ενδεχομένως να προκύπτει, όταν το ελάχιστο μέρισμα επί των λογιστικών κερδών, συμπεριλαμβανομένων και των κερδών από την απόσβεση της επιχορήγησης, δεν υπερκαλύπτεται από τα κέρδη χωρίς την επιχορήγηση και συνεπώς λαμβάνει χώρα διανομή της επιχορήγησης. Σε τέτοιες περιπτώσεις, αν και το θέμα είναι καθαρά νομικό, η άποψη του ΣΛΟΤ είναι, ότι η διοίκηση επικαλούμενη την παράγραφο 1 του άρθρου 140 του Κ.Ν. 2190/20, μπορεί για την χρήση εκείνη να μειώσει το ελάχιστο μέρισμα, μέχρι του ποσού εκείνου για το οποίο δεν προκύπτει φόρος εισοδήματος.

-Ίδια κεφάλαια κατά τα Δ.Π.Χ.Π., στο πλαίσιο εφαρμογής της παραγράφου 4 του άρθρου 16 του Κ.Ν. 2190/1920:

1. Η διάταξη του άρθρου 42γ, δεν έχει εφαρμογή στη περίπτωση εταιρειών που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
2. Με βάση το άρθρο 138 του Κ.Ν. 2190/20, όπου στο νόμο ρυθμίζονται θέματα που συναρτώνται με λογιστικά μεγέθη ή αναφέρονται σε λογιστικά μεγέθη, τα μεγέθη αυτά είναι εκείνα που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις, που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εφόσον η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων γίνεται, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά. Ως “λογιστικά μεγέθη” ορίζονται τα νομισματικά ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ή υποσύνολα ή σύνολα των ποσών αυτών.
3. Πέραν των οριζόμενων του Νόμου πάντως, είτε ληφθεί η καθαρή θέση με βάση τα προβλεπόμενα από το άρθρο 42γ, είτε με βάση τα προβλεπόμενα από τα Δ.Π.Χ.Π., το αποτέλεσμα θα είναι σχεδόν το ίδιο, διότι η ενδεχόμενη αύξηση της καθαρής θέσης βάσει των Δ.Π.Χ.Π. από επιμετρήσεις σε εύλογη αξία, με δεδομένο ότι τα προκύπτοντα αποθεματικά από τις επιμετρήσεις αυτές δεν επιτρέπεται να διανέμονται, προστίθενται και αφαιρούνται στην/από την καθαρή θέση, η οποία τελικώς παραμένει αμετάβλητη και συνεπώς η αξία των ιδίων μετοχών που μπορούν να αποκτηθούν η ίδια.

Παράδειγμα:

Στοιχεία καθαρής θέσης

	Άρθρο 42γ	Δ.Π.Χ.Π.
Μετοχικό κεφάλαιο	1.000	1.000
Υπέρ το άρτιο	3.000	3.000
Τακτικό αποθεματικό	150	150
Αποθεματικά εύλογης αξίας	0	4.000
Κέρδη εις νέον	<u>100</u>	<u>100</u>
Σύνολον	<u>4.250</u>	<u>8.250</u>

Με βάση τα παραπάνω και στα πλαίσια των οριζόμενων από το άρθρο 44α, η μέγιστη αξία ιδίων μετοχών που μπορεί να αποκτήσει η επιχείρηση είναι και στις δύο περιπτώσεις η ίδια και ανέρχεται σε 100:

$$4.250-(\text{ίδιες μετοχές})= 1.000+3.000+150 \text{ και ίδιες μετοχές}=100$$

$$8.250-(\text{ίδιες μετοχές})= 1.000+3.000+150+4.000 \text{ και ίδιες μετοχές}=100$$

Περαιτέρω, πρέπει να επισημανθούν:

- i. Ο έλεγχος της επάρκειας των ιδίων κεφαλαίων που επιχειρείται με τις διατάξεις του άρθρου 44α, πρέπει να γίνεται βάσει των στοιχείων που δημοσιεύονται και ελέγχονται και αυτά είναι τα στοιχεία που προκύπτουν από τα Δ.Π.Χ.Π. και όχι από τις φορολογικές οικονομικές καταστάσεις.
- ii. Με δεδομένο ότι στα Δ.Π.Χ.Π. επιβάλλεται και η αναγνώριση αρνητικών αποθεματικών, η εξαίρεση τους, για λόγους συντηρητικότητας προφανώς, σε κάποιες περιπτώσεις μπορεί να οδηγήσει σε αντίθετα αποτελέσματα, δηλαδή στην δυνατότητα απόκτησης ιδίων μετοχών, αν ο έλεγχος της επάρκειας γίνει με βάση τις φορολογικές οικονομικές καταστάσεις και όχι με τις καταστάσεις που προκύπτουν από τα Δ.Π.Χ.Π.

Παράδειγμα

Στοιχεία καθαρής θέσης	Άρθρο 42γ	Δ.Π.Χ.Π.
Μετοχικό κεφάλαιο	1.000	1.000
Αποθεματικά εύλογης αξίας	0	(100)
Κέρδη εις νέον	<u>100</u>	<u>100</u>
Σύνολα	<u>1.100</u>	<u>1.000</u>

Στην περίπτωση αυτή, αν η επιχείρηση κριθεί με βάση το άρθρο 42γ μπορεί να αποκτήσει ίδιες μετοχές αξίας 100, ενώ αν κριθεί με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. δεν μπορεί να αποκτήσει καθόλου ίδιες μετοχές.

Κατόπιν των ανωτέρω, η γνώμη του ΣΛΟΤ είναι ότι, για την εφαρμογή των πάσης φύσεως διατάξεων του Κ.Ν. 2190/20, σχετικά με την επάρκεια των ιδίων κεφαλαίων, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων και όπως αυτό προκύπτει από τις κατά τα Δ.Π.Χ.Π. συντεταγμένες οικονομικές καταστάσεις. Ως αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από τον νόμο ή το καταστατικό, σε κάθε περίπτωση θεωρούνται, το Υπέρ το Άρτιο, το Τακτικό Αποθεματικό, τα Αποθεματικά Εύλογης Αξίας και τυχόν αποθεματικά που με βάση το καταστατικό της συγκεκριμένης επιχείρησης απαγορεύεται η διανομή τους. Η παρούσα γνώμатеυση δεν εκφράζει θέση για την δυνατότητα ή μη, μιας επιχείρησης να αποκτήσει ίδιες μετοχές, θέμα που ρυθμίζεται από τις σχετικές νομοθετικές διατάξεις, αλλά θέση, μόνον για το ποια στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων λαμβάνονται υπόψη, προκειμένου να ελεγχθεί η ορθή εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του Κ.Ν. 2190/20, θεωρώντας ως δεδομένο, ότι οι σχετικές πράξεις έχουν γίνει νομότυπα.

-Κεφαλαιοποίηση υποχρέωσης που οφείλεται από εταιρεία προς συγκεκριμένο μέτοχο και διάθεση εκ μέρους του εν λόγω μετόχου, δωρεάν μετοχών που θα προκύψουν από την αύξηση, στους λοιπούς μετόχους:

Σύμφωνα με την παράγραφο 70 του Πλαισίου (Framework) των Δ.Π.Χ.Π., έσοδο είναι κάθε αύξηση στα οικονομικά οφέλη κατά την διάρκεια της

λογιστικής περιόδου με την μορφή εισροών, αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων, ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγει σε αύξηση της καθαρής θέσης και με την προϋπόθεση ότι οι εισροές αυτές δεν προέρχονται από εισφορές των μετόχων (ιδιοκτητών της επιχείρησης). Συνεπώς, με δεδομένο ότι θα υπάρξει μείωση υποχρέωσης που οφείλεται σε μέτοχο, έναντι παράδοσης προς αυτόν από την εταιρεία, μετοχών, το εν λόγω ποσό δεν μπορεί να θεωρηθεί ως έσοδο, αλλά ως απ' ευθείας αύξηση της καθαρής θέσης.

-Αναγνώριση επιχορήγησης και ο χρόνος που αρχίζει η απόσβεσή της στην περίπτωση που επένδυση σε ενσώματα πάγια και λογισμικό έχει υπαχθεί σε επιδοτούμενο πρόγραμμα του ΥΠΕΘΟ, η οποία ολοκληρώθηκε και, αναμένεται η απόφαση εκταμίευσης του ποσού της επιχορήγησης:

Οι αποσβέσεις επί των περιουσιακών στοιχείων που επιδοτούνται, αρχίζουν από τον χρόνο που αυτά καθίστανται έτοιμα προς λειτουργία. Η αναλογούσα επιχορήγηση αναγνωρίζεται ως απαίτηση, με πίστωση του αποθεματικού των επιχορηγήσεων, όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση έχει συμμορφωθεί με τους όρους που την διέπουν και συνεπώς θα εισπραχθεί. Πρακτικά, η αναγνώριση γίνεται με την ολοκλήρωση του ελέγχου της επένδυσης και εφόσον δεν εκφράστηκαν αμφισβητήσεις από αυτόν. Η απόσβεση της επιχορήγησης αρχίζει από τον χρόνο της αναγνώρισής της.

-Σχετικά με τη δυνατότητα διανομής μερισμάτων, από κέρδη που προέρχονται από επιμέτρηση ακινήτων στην εύλογη αξία τους, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης:

- 1) Τα Δ.Π.Χ.Π. (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) δεν πραγματεύονται θέματα διανομής κερδών. Τα θέματα αυτά αποτελούν αντικείμενο του Κ.Ν. 2190/20, οι σχετικές διατάξεις του οποίου πηγάζουν από τις Ευρωπαϊκές Λογιστικές Οδηγίες (2^η και 4^η Οδηγίες).
- 2) Σχετικά με την διανομή των κερδών από επιμέτρηση ενσωμάτων παγίων στην εύλογη αξία τους, στον Κ.Ν. 2190/20 δεν γίνεται αναφορά, διότι οι διατάξεις του είναι κατά πολύ παλαιότερες της εισαγωγής των Δ.Π.Χ.Π., βάσει των οποίων και παρέχεται η δυνατότητα τέτοιων επιμετρήσεων και η αναγνώριση των κερδών στην κατάσταση αποτελεσμάτων.
- 3) Σύμφωνα με το άρθρο 33 της 4^{ης} Ευρωπαϊκής Λογιστικής Οδηγίας που αφορά τους ετήσιους λογαριασμούς των εταιρειών, η υπεραξία που προκύπτει από επιμέτρηση των ενσωμάτων παγίων, σε περίπτωση που τα κράτη-μέλη επιτρέπουν τέτοια επιμέτρηση, αναγνωρίζεται σε αποθεματικό της καθαρής θέσης και δεν επιτρέπεται να διανέμεται, μέχρις ότου πραγματοποιηθεί.
- 4) Η ΕΛΤΕ με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της 17/02/2006 εξέδωσε Εγκύκλιο αναφορικά με την διανομή κερδών, για να προσφέρει βοήθεια στην αντιμετώπιση του θέματος αυτού από τις επιχειρήσεις κατά την διανομή των κερδών της χρήσεως 2005, (πρώτη εφαρμογή των

Δ.Π.Χ.Π.), η οποία όμως ήταν συμβουλευτικού και όχι υποχρεωτικού χαρακτήρα.

- 5) Με δεδομένο ότι η εισαγωγή των Δ.Π.Χ.Π. δημιούργησε ως προς το θέμα της διανομής κερδών αντιφάσεις σε σχέση με την υπάρχουσα νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Νομοθεσίας, τον Ιούλιο του 2007, η Ευρωπαϊκή Ένωση εξέδωσε ένα έγγραφο προς συζήτηση σχετικά με την τροποποίηση της σχετικής νομοθεσίας και την καθιέρωση ενός ευέλικτου συστήματος ελέγχου της κεφαλαιακής επάρκειας και της ικανότητας για διανομή κερδών στα πλαίσια της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π.. Το θέμα αυτό, από ότι γνωρίζουμε, δεν έχει κάποια συγκεκριμένη κατάληξη μέχρι σήμερα.

Με βάση τα παραπάνω, κατά την άποψή μας, η απόφαση και η ευθύνη για τη μείωση συστατικών στοιχείων της Καθαρής Περιουσίας (Θέσης) μιας εταιρείας με οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. διανομή κερδών από επιμέτρηση ενσωμάτων παγίων, μείωση του Μετοχικού Κεφαλαίου κ.λ.π.) και με τους περιορισμούς που επιβάλλονται από τα Δ.Π.Χ.Π. και τις Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εναπόκειται αποκλειστικά στη Διοίκηση και τη Συνέλευση των Μετόχων της εταιρείας.

-Λογιστική εμφάνιση της αύξησης του κεφαλαίου οργανισμών και επιχειρήσεων (ΔΕΚΟ και ανώνυμες εταιρείες στις οποίες μοναδικός μέτοχος είναι το Δημόσιο) που αφορά την επιχορήγηση που λαμβάνουν οι φορείς αυτοί (εθνική συμμετοχή) μέσω του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων για τα έργα του Γ' ΚΠΣ:

Η λογιστική απεικόνιση της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (παράγραφος 2.2.401). Στο πλαίσιο αυτό, και για την αντιμετώπιση του προβλήματος που δημιουργείται σε περίπτωση που ο προϋπολογισμός των έργων μειώνεται λόγω προϊόντος έκπτωσης και η αύξηση του Μ.Κ. έχει προηγηθεί, συνιστάται η αντιμετώπιση που περιγράφεται παρακάτω στα εξής σε τρία στάδια:

1. Κατά την έγκριση της ένταξης μιας δαπάνης (επιχορήγηση προς το δικαιούχο οργανισμό ή επιχείρηση) στο πρόγραμμα δημοσίων επενδύσεων πιστώνεται ο λογαριασμός της καθαρής θέσης οφειλόμενο κεφάλαιο (με χρέωση αντίστοιχης απαίτησης).
2. Κατά την είσπραξη (μερική ή ολική) του σχετικού ποσού από το δικαιούχο οργανισμό η επιχείρηση, χρεώνει τα διαθέσιμά της με πίστωση της σχετικής απαίτησης. Επιπλέον, ταυτόχρονα, πιστώνεται ο λογαριασμός της καθαρής θέσης ποσά προορισμένα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού της καθαρής θέσης οφειλόμενο κεφάλαιο που πιστώθηκε στο προηγούμενο στάδιο. Είναι προφανές ότι για τα εισπραττόμενα ποσά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 11 του Ν.2190/1920, οπότε τα ποσά αυτά θα πρέπει να κατατίθενται σε τραπεζικό λογαριασμό με σαφή ένδειξη του προορισμού τους.
3. Κατά την οριστική τακτοποίηση της επένδυσης (αφού οριστικοποιηθεί το ποσό τυχόν έκπτωσης) πιστώνεται ο λογαριασμός της καθαρής θέσης καταβλημένο κεφάλαιο, με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού

της καθαρής θέσης ποσά προορισμένα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου που πιστώθηκε στο προηγούμενο (2) στάδιο. Εννοείται ότι με την οριστικοποίηση κλείνουν τυχόν ανοικτά υπόλοιπα των λογαριασμών οφειλόμενο κεφάλαιο, απαιτήσεις και ποσά προοριζόμενα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου.

Επισημαίνονται επίσης τα ακόλουθα:

- α) Σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού θα παρέχονται διευκρινίσεις για τα παραπάνω στο Προσάρτημα.
- β) Εναλλακτικά, θα μπορούσε παραλειφθεί το στάδιο 1.

Τέλος, υπογραμμίζεται ότι για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα η απεικόνιση γίνεται κατά την καταβολή, με παράλληλη γνωστοποίηση σε κάθε ημερομηνία του Ισολογισμού του συνόλου του κεφαλαίου που έχει αναληφθεί καθώς και του οφειλόμενου ποσού.

6 Μισθώσεις

-Σχετικά με τον λογιστικό χειρισμό ανάπτυξης κτιρίων επί οικοπέδων που κατέχονται με μακροχρόνιες μισθώσεις, χωρίς να αποκτά κυριότητα ο μισθωτής:

(α) Μίσθωση γης για την οποία δεν αναμένεται να περιέλθει η κυριότητά της κατά το τέλος της μισθωτικής περιόδου στον μισθωτή, κατατάσσεται ως λειτουργική μίσθωση. Η καταβολή που γίνεται κατά την έναρξη ή την απόκτηση μισθίου που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως λειτουργική μίσθωση, αντιπροσωπεύει προκαταβολή μισθωμάτων που αποσβένονται κατά την διάρκεια της μισθωτικής περιόδου σύμφωνα με την διάρθρωση ωφελειών που παρέχονται, (παρ.14 του Δ.Λ.Π.17).

(β) Για την λογιστική παρουσίαση των λειτουργικών μισθώσεων από πλευράς μισθωτή, ισχύουν οι εξής επιλογές:

(i) Οι καταβολές μισθωμάτων βάσει λειτουργικής μίσθωσης αναγνωρίζονται σε βάρος των αποτελεσμάτων, με την ευθεία μέθοδο, σε όλη την διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι περισσότερο αντιπροσωπευτική του είδους της χρονικής κατανομής του οφέλους για τον χρήστη, (παρ.33 του Δ.Λ.Π. 17).

(ii) Δικαίωμα σε ακίνητο που κατέχεται από μισθωτή με λειτουργική μίσθωση μπορεί να ταξινομηθεί ή να αντιμετωπισθεί λογιστικά ως επένδυση σε ακίνητα μόνον και μόνον όταν το ακίνητο θα πληρούσε τον ορισμό της επένδυσης σε ακίνητα και ο μισθωτής κάνει χρήση της μεθόδου της εύλογης αξίας που παρατίθεται στις παραγράφους 35-55 για το αναγνωρισμένο περιουσιακό στοιχείο (παρ.6 του Δ.Λ.Π. 40).

-Πώληση ακινήτων και επαναμίσθωση αυτών με χρηματοδοτική μίσθωση (sale and lease back):

Σύμφωνα με το άρθρο 141 του Ν. 3229/2004 (κεφάλαιο 15 του Κ.Ν. 2190), οι επιχειρήσεις που συνάπτουν χρηματοδοτικές μισθώσεις είτε ως εκμισθωτές είτε ως μισθωτές, έχουν την δυνατότητα επιμέτρησης και παρουσίασης των συναλλαγών αυτών στα λογιστικά τους βιβλία, είτε με βάση τους κανόνες των ΔΛΠ είτε με βάση τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που επιλέγεται θα ακολουθείται με συνέπεια μέχρι την λήξη της μίσθωσης.

- (α) Με βάση τα παραπάνω και με δεδομένο ότι τέτοιου είδους συμβάσεις επηρεάζουν σημαντικά λόγω των μεγεθών τους τις οικονομικές καταστάσεις, ο ενδεδειγμένος τρόπος λογιστικής παρουσίασης είναι ο προβλεπόμενος από τα ΔΛΠ και συγκεκριμένα το ΔΛΠ 17 σε συνδυασμό με τη Διερμηνεία 27 και την παρ. 13 του ΔΛΠ 18. Από τον συνδυασμό των ανωτέρω ρυθμίσεων, η πώληση ακινήτων με ταυτόχρονη χρηματοδοτική μίσθωση από τον πωλητή, στην οποία υπάρχει ευνοϊκός όρος επαναγοράς στην λήξη της μίσθωσης, όπερ και συμβαίνει πάντα σε τέτοιου είδους πράξεις, ισοδυναμεί με δανεισμό. Συνεπώς, το ακίνητο δεν διαγράφεται από τον πωλητή, δεν υπάρχει κέρδος ή ζημία γι' αυτόν και το τίμημα που εισπράττει εμφανίζεται ως υποχρέωση. Μεταγενέστερα με τα καταβαλλόμενα μισθώματα μειώνεται η υποχρέωση και αναγνωρίζεται χρηματοοικονομικό έξοδο. Επί του ακινήτου που παραμένει στον πωλητή διενεργούνται κανονικά αποσβέσεις (κτίριο) όπως και πριν την πώληση. Όσον αφορά το φορολογικό μέρος της πράξης, ισχύουν τα αναφερόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 141.
- (β) Αν παρόλα αυτά ο πωλητής επιλέξει, σύμφωνα με το άρθρο 141 του Ν. 3229/2004 να ακολουθήσει τον λογιστικό χειρισμό που προβλέπεται από την φορολογική νομοθεσία, τότε πρέπει να αναγνωρίσει το προκύπτον από την πώληση κέρδος στα αποτελέσματα και να γνωστοποιήσει κάτω από τον ισολογισμό:
- (α) το ποσό και το κονδύλι των αποτελεσμάτων στο οποίο έχει αναγνωρισθεί το εν λόγω κέρδος αναφέροντας ταυτόχρονα ότι πρόκειται για κέρδος από πώληση με ταυτόχρονη επαναμίσθωση και ότι υπάρχει όρος επαναγοράς στο τέλος της μίσθωσης,
- (β) το ποσό των μελλοντικών μισθωμάτων που οφείλονται στον αγοραστή. Το κέρδος από την ανωτέρω πώληση δεν είναι οριστικό, διότι από την ίδια αυτή πράξη στις επόμενες χρήσεις θα προκύψει έξοδο και μάλιστα κατά πολύ μεγαλύτερο του κέρδους. Για παράδειγμα, αν πωληθεί ακίνητο λογιστικής αξίας 1.000 έναντι 1.500 και επαναμισθωθεί, θα λογισθεί κατ' αρχήν κέρδος από 500, για το οποίο όμως στις επόμενες χρήσεις θα αναγνωρισθούν έξοδα ποσού 1.500 πλέον τόκων. Συνεπώς το κέρδος από την πώληση ακινήτων με επαναμίσθωση δεν επιτρέπεται να διανέμεται.
- (γ) Σύμφωνα με την φορολογική αρχή, όπως έχει διαπιστωθεί σε σχετική εγκύκλιό της δεν νοείται η αναγνώριση αποθεματικού ή η μεταφορά ζημίας από κέρδη που δεν επαρκούν για να καλύψουν τον φόρο εισοδήματος, το μέρισμα και τις τυχόν ζημίες της τρέχουσας ή των προηγούμενων χρήσεων.

Παράδειγμα

Έστω ζημία για την χρήση 200X προ του κέρδους από την πώληση του παγίου (100) και κέρδος από την πώληση του παγίου 150. Το αποτέλεσμα της χρήσεως είναι κέρδος $- 100 + 150 = 50$. Το ποσό των 50 δεν μπορεί να διανεμηθεί ως μέρισμα και εμφανίζεται προκειμένου να μην φορολογηθεί σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού. Οι φορολογικές ζημίες των 100 δεν μπορούν να μεταφερθούν για συμψηφισμό με μελλοντικά φορολογητέα κέρδη. Στις επόμενες χρήσεις, κέρδη μέχρι το ποσό των 100 που αφορούν το ποσό του κέρδους που συμψηφίστηκε με ζημίες, δεν μπορούν να διανεμηθούν ως μέρισμα, διότι η διανομή του ποσού αυτού ισοδυναμεί με διανομή ανύπαρκτων επί της ουσίας κερδών, η οποία θα οδηγήσει σε κεφαλαιακή ανεπάρκεια και κλονισμό της συνέχειας της επιχείρησης.

-Αντιμετώπιση των χρηματοδοτικών μισθώσεων και εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 141 του ΚΝ 2190/1920:

Οι διατάξεις του άρθρου 141 του ΚΝ 2190/1920, ως ειδικές διατάξεις του Ελληνικού νομοθετικού πλαισίου, στοχεύουν στο να διευκολύνουν τις επιχειρήσεις, που είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά εφαρμόζουν τα ΔΛΠ, στο λογιστικό έργο τους και τον ταμιακό προγραμματισμό τους αλλά και τους φορολογικούς ελεγκτές στο ελεγκτικό τους έργο, με το να εξομοιώσουν τη «λογιστική βάση» με τη «φορολογική βάση», όσον αφορά τη αντιμετώπιση χρηματοδοτικών μισθώσεων στις οποίες οι επιχειρήσεις αυτές ενεργούν είτε ως μισθωτές είτε ως εκμισθωτές.

Κατά συνέπεια με τις διατάξεις του άρθρου 141 του ΚΝ 2190/1920 συνιστάται το δικαίωμα «εξομοίωσης» της λογιστικής με τη φορολογική βάση για τις επιχειρήσεις που είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά εφαρμόζουν τα ΔΛΠ, όσον αφορά το χειρισμό των χρηματοδοτικών μισθώσεων.

Το δικαίωμα «εξομοίωσης» μπορεί να ασκείται ανεξάρτητα αν οι επιχειρήσεις τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας ή με βάση τους κανόνες που προδιαγράφονται από τα ΔΛΠ.

Έτσι οι παραπάνω επιχειρήσεις:

1. Εφαρμόζοντας τους κανόνες των ΔΛΠ, για λογιστικούς σκοπούς, αναγνωρίζουν ως έξοδο της χρήσης το τμήμα του καταλογισθέντος μισθώματος που αφορά τους τόκους της μίσθωσης και το ποσό των αποσβέσεων του μισθίου.
2. Για φορολογικούς σκοπούς, μπορούν να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης, τα παραπάνω στοιχεία εξόδων (αποσβέσεις και τόκους), χωρίς να έχουν την υποχρέωση να αναμορφώνουν τα λογιστικά κέρδη τους επαυξάνοντάς τα με τα παραπάνω στοιχεία εξόδων και μειώνοντάς τα με το συνολικό ποσό των καταλογισθέντων μισθωμάτων, ώστε να προκύψουν τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που οι προαναφερόμενες επιχειρήσεις ασκήσουν το παραπάνω δικαίωμα «εξομοίωσης» της λογιστικής με τη φορολογική βάση, η άσκηση του δικαιώματος θα αφορά

όλες τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης στις οποίες ενεργούν είτε ως μισθωτές είτε ως εκμισθωτές.

Αν για παράδειγμα, μια επιχείρηση έχει συνάψει τρεις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν μπορεί, για φορολογικούς σκοπούς, να ασκήσει το δικαίωμα «εξομοίωσης» επιλέγοντας για δυο συμβάσεις να μη αναμορφώσει το λογιστικό της αποτέλεσμα και να αναμορφώσει το λογιστικό της αποτέλεσμα για την τρίτη σύμβαση.

Επισημαίνεται επίσης ότι σε περίπτωση που οι επιχειρήσεις ασκήσουν το παραπάνω δικαίωμα «εξομοίωσης» της λογιστικής με τη φορολογική βάση, η παγία εφαρμογή των κανόνων που προδιαγράφονται από τα ΔΛΠ θα εκτείνεται και στην παγία εφαρμογή τους για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, κατά τα ανωτέρω.

Αν, για παράδειγμα, μια επιχείρηση ασκήσει το δικαίωμα «εξομοίωσης» σε μια χρήση, αναλαμβάνει την υποχρέωση παγίως να εξομοιώνει τη λογιστική με τη φορολογική βάση, όσον αφορά το χειρισμό των χρηματοδοτικών μισθώσεων και για όλη την περίοδο που εφαρμόζει είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά τα ΔΛΠ.

Εφιστάται η προσοχή όσον αφορά τα προβλεπόμενα από την παράγραφο 3 του άρθρου 141 του ΚΝ 2190/1920.

Κατά τη χρήση που εφαρμόζονται για πρώτη φορά τα ΔΛΠ, οι επιχειρήσεις, που θα ασκήσουν το δικαίωμα «εξομοίωσης» της λογιστικής με τη φορολογική βάση, θα πρέπει για όλες τις χρηματοδοτικές συμβάσεις να υπολογίσουν το ποσό των μισθωμάτων που έχουν εκπέσει από τα φορολογητέα έσοδά τους και να το συγκρίνουν με τα ποσά των δαπανών (αποσβέσεις και τόκοι) που θα έπρεπε να έχουν εκπέσει αν είχαν εξαρχής ασκήσει το δικαίωμα «εξομοίωσης». Η διαφορά μεταξύ των παραπάνω κονδυλίων θα επαυξήσει ή μειώσει τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης που γίνεται η πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ, για σκοπούς προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών αυτής της χρήσης.

Για σκοπούς συνολικής επαλήθευσης όσον αφορά την ορθότητα της εφαρμογής του δικαιώματος «εξομοίωσης» της λογιστικής με τη φορολογική βάση θα πρέπει να επαληθεύεται, για το σύνολο της χρονικής περιόδου ωφέλιμης ζωής του μισθίου ή της διάρκειας της χρηματοδοτικής μίσθωσης, ή παρακάτω εξίσωση:

Σύνολο μισθωμάτων = Αποσβέσεις μισθίου + Καταλογισθέντες τόκοι χρηματοδοτικής μίσθωσης.

-Λογιστικός χειρισμός ανέγερσης κτηρίου σε οικόπεδο τρίτου:

Λογιστικοί χειρισμοί του μισθωτή του οικοπέδου

Με την ολοκλήρωση της κατασκευής του κτηρίου ο μισθωτής δημιουργεί το στοιχείο του ενεργητικού «προκαταβολές ενοικίων», που αναγνωρίζεται στην εύλογη αξία του κατά το χρόνο αυτό. Η εύλογη αυτή αξία είναι η παρούσα αξία των μισθωμάτων της περιόδου που ισχύουν στην αγορά για παρόμοια κτήρια, παρόμοιας χρήσης, στην ίδια περιοχή του ακινήτου και κατά τον ίδιο ημερολογιακό χρόνο. Το στοιχείο αυτό στην συνέχεια αποσβένεται στο διάστημα της υπόλοιπης περιόδου με την σταθερή μέθοδο.

Το κόστος κατασκευής του κτηρίου είναι το περιουσιακό στοιχείο που παραδίδεται στον εκμισθωτή (ανταλλάσσεται), η δε διαφορά μεταξύ εύλογης αξίας των προκαταβληθέντων μισθωμάτων και του κόστους

κατασκευής του κτηρίου, με δεδομένο ότι προκύπτει από ανταλλαγή ανόμοιων περιουσιακών στοιχείων, αναγνωρίζεται στην διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου αν είναι κέρδος και άμεσα αν είναι ζημία, σύμφωνα με τη μέθοδο της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης.

Λογιστικοί χειρισμοί του εκμισθωτή του οικοπέδου

Το κτήριο αναγνωρίζεται από τον εκμισθωτή στην εύλογη αξία του κατά τον χρόνο της ολοκλήρωσης της κατασκευής του από τον μισθωτή, με πίστωση της εύλογης αξίας της υποχρέωσης που έχει ο εκμισθωτής προς τον μισθωτή να του παρέχει τη χρήση του κτηρίου για την συγκεκριμένη περίοδο (μισθώματα). Η υποχρέωση αυτή ισούται με την προκαταβολή των ενοικίων που αναγνωρίζεται από τον μισθωτή. Αν οφείλεται επιπλέον τίμημα στο τέλος της μισθωτικής περιόδου των 10 ετών, αναγνωρίζεται και αυτό στην εύλογη αξία του κατά τον χρόνο της αναγνώρισης του κτηρίου. Η διαφορά μεταξύ εύλογης αξίας του κτηρίου και των υποχρεώσεων που αναγνωρίστηκαν συνιστά για τον εκμισθωτή κέρδος ή ζημία που αναγνωρίζεται άμεσα.

Ωστόσο, η γνώμη του ΣΛΟΤ προσκρούει στη διάταξη του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου 2.2.105 (Π.Δ. 1123/1980). Συγκεκριμένα η υποπαράγραφος 5 προβλέπει ότι τα κτήρια και άλλα πάγια που αναγείρονται από τον μισθωτή σε αλλότρια γήπεδα παρακολουθούνται από το ίδιο σε ιδιαίτερους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς και διενεργούνται επ' αυτών αποσβέσεις. Ενόψει των ανωτέρω, το ΣΛΟΤ θα εισηγηθεί αρμοδίως σχετική τροποποίηση των υφιστάμενων νομοθετικών ρυθμίσεων.

Για καλύτερη κατανόηση, παρατίθεται το παρακάτω παράδειγμα.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση Α (εκμισθωτής) είναι κύριος ενός οικοπέδου το οποίο μισθώνει στην επιχείρηση Β (μισθωτής) με τη συμφωνία ότι η Β θα κατασκευάσει επί του μισθωμένου οικοπέδου ένα κτήριο. Το κτήριο είναι προϋπολογισμένου κόστους € 1.000.000 και η κατασκευή του θα ολοκληρωθεί σε ένα έτος. Με βάση τη σχετική σύμβαση, η Α έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί το κτήριο για 9 χρόνια (10 – 1) και στο τέλος της περιόδου αυτής το κτήριο θα παραδοθεί στην Β η οποία τότε θα καταβάλλει το ποσό των € 300.000. Η εύλογη αξία του κτηρίου κατά τον χρόνο της ολοκλήρωσης της κατασκευής (τέλος 1^{ου} έτους) ανέρχεται στο ποσό των € 1.200.000. Το ετήσιο ενοίκιο για ανάλογα κτήρια στην περιοχή αυτή ανέρχεται σε € 140.000 θεωρούμενο ότι καταβάλλεται στο τέλος κάθε χρονιάς, το δε προεξοφλητικό επιτόκιο είναι 7%.

Εκμισθωτής του οικοπέδου (Α)

Η εύλογη αξία της υποχρέωσης του εκμισθωτή να παρέχει το κτήριο στον μισθωτή για χρήση για 9 χρόνια, δηλαδή των μισθωμάτων που δικαιούται, είναι € 911.917 = [140.00 / (1+0,07) + 140.000 / (1 + 1,07)² + ... + 140.000 / (1 + 1,07)⁹]. Η εύλογη αξία της υποχρέωσης του επιπλέον τιμήματος των € 300.000 που οφείλονται στο τέλος της μισθωτικής περιόδου ανέρχεται στο ποσό των € 163.221 = [300.000 / (1 + 1,07)⁹].

Συνεπώς, η εγγραφή από τον εκμισθωτή του οικοπέδου κατά την παραλαβή του κτηρίου, θα είναι:

Κτήρια		1.200.000	
	Έσοδα επόμενων χρήσεων		911.917
	Υποχρεώσεις προς Α		163.221
	Κέρδος		124.862

Στη συνέχεια η αξία του κτηρίου αποσβένεται στην εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του, τα έσοδα επόμενων χρήσεων μεταφέρονται στα έσοδα σε 9 ισόποσες δόσεις των 101.324 (911.917/9) και η υποχρέωση των 163.221 ανατοκίζεται με ετήσιο επιτόκιο 7% με χρέωση των χρηματοοικονομικών εξόδων, ώστε η υποχρέωση αυτή να ανελιχθεί στο ποσό των € 300.000 στο τέλος της μισθωτικής περιόδου. Δηλαδή, στο τέλος του δεύτερου έτους εάν υποθεθεί ότι η ωφέλιμη ζωή του κτηρίου εκτιμήθηκε σε 40 χρόνια και η υπολειμματική του αξία σε 240.000, οι εγγραφές θα είναι:

Αποσβέσεις κτηρίων [(1.200.000 – 240.000) / 40]		24.000	
	Αποσβεσμένα κτήρια		24.000
Έσοδα επόμενων χρήσεων (911.917 / 9)		101.324	
	Έσοδα ενοικίων		101.324
Χρηματοοικονομικά έξοδα (163.221 χ 7%)		11.425	
	Υποχρεώσεις προς Α		11.425

Μισθωτής οικοπέδου (B)

Η εύλογη αξία των ενοικίων που προκαταβλήθηκαν ανέρχεται για τον μισθωτή στο ποσό των 911.917 και η εύλογη αξία της απαίτησης για το πρόσθετο τίμημα του κτηρίου καταβλητέο στο τέλος της μισθωτικής περιόδου σε 163.721, κατ' αντιστοιχία προς τον εκμισθωτή. Συνεπώς, η διαφορά μεταξύ αυτών των δύο στοιχείων του ενεργητικού και του προϋπολογισμένου κόστους κατασκευής ποσού € 75.138 (911.917 + 163.221 – 1.000.000) συνιστά για τον μισθωτή το κατασκευαστικό κέρδος το οποίο αναγνωρίζεται στην διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου (στο παράδειγμα εντός ενός έτους) με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης. Συνεπώς, στο τέλος της κατασκευαστικής περιόδου θα έχουν γίνει συγκεντρωτικά οι εξής δύο λογιστικές εγγραφές:

Κόστος ανέγερσης κτηρίου (προσωρινός λογαριασμός)		1.000.000	
	Διαθέσιμα / προμηθευτές		1.000.000
Προκαταβολές ενοικίων		911.917	
Απαιτήσεις από Β		163.221	

	Κόστος ανέγερσης κτηρίου	1.000.000
	Κέρδος ανέγερσης κτηρίου	75.138

Στη συνέχεια, το ποσό των 911.917 μεταφέρεται στα έξοδα σε ισόποσες δόσεις των 101.324 και η απαίτηση των € 163.221 ανατοκίζεται με το ετήσιο επιτόκιο 7% προκειμένου να ανελιχθεί στο ποσό των € 300.000 που είναι απαιτητή από τον εκμισθωτή στο τέλος της μισθωτικής περιόδου.

- Λογιστικός χειρισμός, στα πλαίσια των ΔΛΠ, σε περίπτωση που μια επιχείρηση προβεί σε πώληση ακινήτου και άμεση 'μίσθωση' αυτού με σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back):

Σύμφωνα με τη Διερμηνεία 27 σε συνδυασμό με την παρ. 13 του ΔΛΠ 18, πρέπει η συναλλαγή να αντιμετωπιστεί σαν δανεισμός. Σε ότι αφορά τη μέθοδο αποτίμησης του κτηρίου χρηματοδοτικής μίσθωσης, αυτή πρέπει να είναι ίδια με τη μέθοδο αποτίμησης που έχει επιλεγεί για το σύνολο των κτιρίων. Εξαιρέση μπορεί να υπάρξει μόνο κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ, εφόσον όμως η πώληση έγινε πριν την 01.01.2004 και η πρώτη περίοδος εφαρμογής είναι η 01.01 – 31.12.2005. Στην περίπτωση αυτή το πάγιο μπορεί κατά την 31.12.2003 να αποτιμηθεί στην εύλογη αξία του, που βασίζεται στην τιμή πώλησής του, έστω και αν τα υπόλοιπα κτίρια αποτιμώνται στο κόστος κτήσεως. Η διαφορά σε σχέση με την λογιστική του αξία αναγνωρίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον (ΔΠΧΠ 1 παρ. 16-19).

7 Αναλυτική Λογιστική

-Γενικά για την ανάπτυξη των λογαριασμών της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής από εταιρίες που σχεδιάζουν και εγκαθιστούν μηχανογραφικά συστήματα:

Εφόσον παράγονται και αποτυπώνονται στα κατά περίπτωση βιβλία, στοιχεία και αρχεία, οι ελάχιστες πληροφορίες που προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. και μπορούν να γίνουν οι κατάλληλες επαληθεύσεις από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα, η ανάπτυξη των λογαριασμών της Γενικής και της Αναλυτικής Λογιστικής, είναι σύμφωνη με το Ε.Γ.Λ.Σ. και τις εκδοθείσες για την εφαρμογή του αποφάσεις και δεν μπορεί να επηρεάζεται από την φιλοσοφία σχεδιασμού του συστήματος και τον τρόπο παροχής των πληροφοριών.

-Ως προς την υποχρέωση τήρησης της αναλυτικής λογιστικής:

Κατά την άποψη του ΣΛΟΤ, η τήρηση της αναλυτικής λογιστικής είναι μία άσκοπη και κοστοβόρος διαδικασία η οποία δεν προσφέρει απολύτως τίποτα στις πληροφοριακές ανάγκες των επιχειρήσεων, οι οποίες στα πλαίσια των σύγχρονων πληροφοριακών συστημάτων, μπορούν να καλυφθούν με αποτελεσματικότερες και απλούστερες διαδικασίες και συνεπώς το ΣΛΟΤ έχει εισηγηθεί την κατάργησή της.

Ειδικά όμως για τις επιχειρήσεις που τηρούν πρωτογενώς τα βιβλία τους με βάση τα οριζόμενα από τα ΔΠΧΠ, το ΣΛΟΤ με προγενέστερη γνωμάτευσή του, έχει αποφανθεί ότι η τήρηση της αναλυτικής λογιστικής δεν είναι υποχρεωτική.

Η παράγραφος 1 του άρθρου 7 του Ν. 1882/90, εφόσον δεν καταργήθηκε ρητά είναι σε ισχύ. Όμως με δεδομένα:

(i) την μη υποχρεωτική εφαρμογή της ομάδας 9 από τον ΚΒΣ, αφού κρίθηκε ότι δεν εξυπηρετεί φορολογικούς σκοπούς,

(ii) την απροθυμία των επιχειρήσεων να εφαρμόσουν την ομάδα 9, η οποία δεν συνεισφέρει απολύτως τίποτα στις πληροφοριακές ανάγκες τους, και για τον λόγο αυτό άλλωστε δεν εφαρμόζεται σε καμία χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης,

(iii) την αδιαφορία των ορκωτών ελεγκτών για την τήρηση ή την μη τήρηση της ομάδας 9, η οποία δεν τους παρέχει καμία πρόσθετη διασφάλιση στα πλαίσια της έκφρασης της γνώμης τους για τις οικονομικές καταστάσεις, το ΣΛΟΤ έχει εισηγηθεί την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του Ν. 1882/90.

-Τήρηση Αναλυτικής Λογιστικής για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ:

Οι επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες που προδιαγράφονται από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.

α) Δεν είναι υποχρεωμένες να τηρούν το αυτόνομο διπλογραφικό σύστημα της Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδα 9), που προδιαγράφεται από το ΕΓΛΣ (ΠΔ 1123/1980) και σύμφωνα με το οποίο το λειτουργικό κόστος προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές.

β) Είναι υποχρεωμένες να παρέχουν στα ελεγκτικά όργανα κάθε απαραίτητο λογιστικό ή εξωλογιστικό στοιχείο και υπολογισμό με το οποίο θα αποδεικνύεται ο προσδιορισμός του λειτουργικού κόστους με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές που προδιαγράφονται στα ΔΛΠ 1 και ΔΛΠ 2 και τα οικονομικά μεγέθη που απεικονίζονται στα λογιστικά βιβλία (Γενική Λογιστική).

γ) Έχουν, προαιρετικά, τη δυνατότητα να τηρούν το αυτόνομο διπλογραφικό σύστημα της Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδα 9) που προδιαγράφεται από το ΕΓΛΣ (ΠΔ 1123/1980) και να προσδιορίζουν το λειτουργικό κόστος με λογιστικές εγγραφές με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, που προδιαγράφονται στα ΔΛΠ 1 και ΔΛΠ 2 και τα οικονομικά μεγέθη που απεικονίζονται στα λογιστικά βιβλία (Γενική Λογιστική).

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες επιχειρήσεις που δεν θα τηρήσουν το αυτόνομο διπλογραφικό σύστημα της Αναλυτικής Λογιστικής του ΕΓΛΣ θα πρέπει να επαναξιολογήσουν τη συμμόρφωσή τους με τη φορολογική νομοθεσία και ιδιαίτερα με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 8 παρ. 12 του ΠΔ186/19923 (ΚΒΣ) για την τήρηση του βιβλίου Παραγωγής-Κοστολογίου.

Αιτιολόγηση

1. Η τήρηση του αυτόνομου διπλογραφικού συστήματος της Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδα 9) προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.1882/1990.
2. Στο άρθρο 139 του Ν.2190/1920 ορίζεται ότι οι εταιρείες που συντάσσουν είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα υιοθετούμενα από την ΕΕ, ΔΛΠ/ΔΠΧΠ έχουν δικαίωμα να αποκλίνουν από τις διατάξεις του ΕΓΛΣ ή των αντιστοίχων κλαδικών στο βαθμό που η διοίκηση της εταιρείας κρίνει αιτιολογημένα ότι η απόκλιση είναι αναγκαία για την εύρυθμη εφαρμογή των ΔΛΠ.
3. Στη διεθνή πρακτική δεν είναι νοητή η υπαγωγή των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ σε συγκεκριμένες λογιστικές ρυθμίσεις, πέραν των όσων προβλέπουν τα πρότυπα αυτά.
4. Το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.) έγινε δέκτης σχετικών προβληματισμών επιχειρήσεων που επέλεξαν να τηρήσουν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ για τις τεχνικές δυσκολίες που αντιμετωπίζουν στο να προσαρμόσουν τη μηχανογραφική εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής στα οριζόμενα από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Επίσης οι προαναφερόμενες επιχειρήσεις εξέφρασαν προς το ΣΛΟΤ τη δικαιολογημένη ανησυχία τους για την ερμηνεία του όρου "αιτιολογημένη κρίση" που προβλέπεται από το άρθρο 139 του Ν.2190 /1920 για την απόκλιση από τα οριζόμενα από το ΕΓΛΣ και τα κλαδικά σχέδια.

Το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.) με βάση τα προαναφερόμενα οδηγήθηκε στη διατύπωση της γνώμης του για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση του θέματος. Υπογραμμίζεται, τέλος, ότι η παρούσα Ατομική Απάντηση του ΣΛΟΤ δεν έρχεται σε αντίθεση με την Γνωμοδότηση 050919/0032 (αριθμός πρωτοκόλλου 573ΑΠ), δεδομένου ότι η Γνωμοδότηση αυτή αναφέρεται στις επιχειρήσεις που έχουν επιλέξει να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας και συνεπώς ουδεμία αλλαγή επιβάλλεται στα συστήματά τους.

-Τήρηση Αναλυτικής Λογιστικής για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ:

Οι επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες που προδιαγράφονται από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.

- α) Δεν είναι υποχρεωμένες να τηρούν το αυτόνομο διπλογραφικό σύστημα της Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδα 9), που προδιαγράφεται από το ΕΓΛΣ (ΠΔ 1123/1980) και σύμφωνα με το οποίο το λειτουργικό κόστος προσδιορίζεται με λογιστικές εγγραφές.
- β) Είναι υποχρεωμένες να παρέχουν στα ελεγκτικά όργανα κάθε απαραίτητο λογιστικό ή εξωλογιστικό στοιχείο και υπολογισμό με το οποίο θα αποδεικνύεται ο προσδιορισμός του λειτουργικού κόστους με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές που προδιαγράφονται στα ΔΛΠ 1 και ΔΛΠ 2 και τα οικονομικά μεγέθη που απεικονίζονται στα λογιστικά βιβλία (Γενική Λογιστική).

- γ) Έχουν, προαιρετικά, τη δυνατότητα να τηρούν το αυτόνομο διπλογραφικό σύστημα της Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδα 9) που προδιαγράφεται από το ΕΓΛΣ (ΠΔ 1123/1980) και να προσδιορίζουν το λειτουργικό κόστος με λογιστικές εγγραφές με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, που προδιαγράφονται στα ΔΛΠ 1 και ΔΛΠ 2 και τα οικονομικά μεγέθη που απεικονίζονται στα λογιστικά βιβλία (Γενική Λογιστική).

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες επιχειρήσεις που δεν θα τηρήσουν το αυτόνομο διπλογραφικό σύστημα της Αναλυτικής Λογιστικής του ΕΓΛΣ θα πρέπει να επαναξιολογήσουν τη συμμόρφωσή τους με τη φορολογική νομοθεσία και ιδιαίτερα με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 8 παρ. 12 του ΠΔ186/19923 (ΚΒΣ) για την τήρηση του βιβλίου Παραγωγής-Κοστολογίου.

Αιτιολόγηση

1. Η τήρηση του αυτόνομου διπλογραφικού συστήματος της Αναλυτικής Λογιστικής (Ομάδα 9) προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.1882/1990.
2. Στο άρθρο 139 του Ν.2190/1920 ορίζεται ότι οι εταιρείες που συντάσσουν είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα υιοθετούμενα από την ΕΕ, ΔΛΠ/ΔΠΧΠ έχουν δικαίωμα να αποκλίνουν από τις διατάξεις του ΕΓΛΣ ή των αντιστοίχων κλαδικών στο βαθμό που η διοίκηση της εταιρείας κρίνει αιτιολογημένα ότι η απόκλιση είναι αναγκαία για την εύρυθμη εφαρμογή των ΔΛΠ.
3. Στη διεθνή πρακτική δεν είναι νοητή η υπαγωγή των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ σε συγκεκριμένες λογιστικές ρυθμίσεις, πέραν των όσων προβλέπουν τα πρότυπα αυτά.
4. Το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.) έγινε δέκτης σχετικών προβληματισμών επιχειρήσεων που επέλεξαν να τηρήσουν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ για τις τεχνικές δυσκολίες που αντιμετωπίζουν στο να προσαρμόσουν τη μηχανογραφική εφαρμογή της Αναλυτικής Λογιστικής στα οριζόμενα από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Επίσης, οι προαναφερόμενες επιχειρήσεις εξέφρασαν προς το ΣΛΟΤ τη δικαιολογημένη ανησυχία τους για την ερμηνεία του όρου "αιτιολογημένη κρίση" που προβλέπεται από το άρθρο 139 του Ν.2190 /1920 για την απόκλιση από τα οριζόμενα από το ΕΓΛΣ και τα κλαδικά σχέδια.

-Υποχρέωση τήρησης της Αναλυτικής Λογιστικής για σκοπούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης:

Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και συντάσσονται χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης της Αναλυτικής Λογιστικής, με τον τρόπο που προδιαγράφεται από το ΕΓΛΣ, με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ.

Εννοείται ότι για την κατάρτιση των κατά τα ΔΛΠ χρηματοοικονομικών καταστάσεων, το κόστος παραγωγής και τα

αποτελέσματα προσδιορίζονται σύμφωνα με τους κανόνες των ΔΛΠ. Με βάση τους κανόνες των ΔΛΠ, τα σχετικά ποσά υπολογίζονται με αρχές και μεθόδους λογισμού οι οποίες δεν μεταβάλλονται από χρήση σε χρήση, εκτός εάν η μεταβολή υπαγορεύεται από αλλαγές στις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης ή εάν η μεταβολή οδηγεί σε ορθότερο μερισμό του κόστους. Τα σχετικά μεγέθη του κόστους παραγωγής και των αποτελεσμάτων, με βάση τα ΔΛΠ, δεν απαιτείται να απεικονίζονται στους λογαριασμούς της Ομάδας 9 (Αναλυτική Λογιστική).

Περαιτέρω, εφόσον υπάρχει υποχρέωση τήρησης της Αναλυτικής Λογιστικής με τον τρόπο που προδιαγράφεται από το ΕΓΛΣ, έχοντας επιλέξει η εταιρεία να τηρεί τα λογιστικά βιβλία της με βάση τη φορολογική νομοθεσία, τα μεγέθη της Αναλυτικής Λογιστικής θα πρέπει να εναρμονίζονται με τα μεγέθη της Γενικής Λογιστικής και αμφότερα τα μεγέθη αυτά θα προσδιορίζονται με βάση τη φορολογική νομοθεσία. Επιπλέον, η εταιρεία έχει την υποχρέωση να παρέχει στα ελεγκτικά όργανα όλα εκείνα τα στοιχεία και τους υπολογισμούς για τον προσδιορισμό του κόστους παραγωγής και των αποτελεσμάτων με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ.

Τέλος, θα πρέπει, στην περίπτωση αυτή, να υπάρχει και να διατίθεται στα ελεγκτικά όργανα, πλήρης «λογιστική συμφωνία» (reconciliation) μεταξύ των δεδομένων των τηρουμένων λογαριασμών (που προκύπτουν με βάση τη φορολογική νομοθεσία) και των σχετικών στοιχείων του κόστους και των αποτελεσμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (που προσδιορίζονται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ).

8 Κατάρτιση Λογαριασμών και Οικονομικών Καταστάσεων

-Σύνταξη οικονομικών καταστάσεων από μη εισηγμένες εταιρείες, οι οποίες είναι συγγενείς εισηγμένων εταιρειών:

Η συγγενής εταιρεία δεν είναι υποχρεωμένη να συντάσσει και να δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Είναι υποχρεωμένη όμως να παρέχει στην εισηγμένη εταιρεία όλα τα στοιχεία που απαιτούνται ώστε η εισηγμένη να μπορεί να εφαρμόσει στις δικές της οικονομικές καταστάσεις της μέθοδο της καθαρής θέσης για αυτή την συγγενή επιχείρηση, όπως η μέθοδος αυτή προβλέπεται από το ΔΛΠ 28.

-Θέματα που αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις εταιρείας που προτίθεται να υποβάλλει αίτηση εισαγωγής στην κατηγορία μεγάλης κεφαλαιοποίησης του χρηματιστηρίου Αθηνών στην χρήση 2007, με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων της χρήσεως 2006, να εφαρμόσει τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά στη χρήση 2007. Τα θέματα αυτά έχουν ως εξής:

(i) αν η αμετάκλητη δήλωση βάσει της παρ. 3 του ΔΠΧΠ 1 περί πρώτης εφαρμογής των ΔΠΧΠ, είναι συμβατή με το άρθρο 142 του ΚΝ 2190/20 περί πρώτης εφαρμογής των ΔΠΧΠ, σε συνδυασμό με την απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης της εταιρείας,

(ii) αν είναι ορθή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ για την χρήση 2007 και η δημοσίευσή τους σύμφωνα με το Ν.

2190/20, στις οποίες θα παρουσιάζεται συγκριτική πληροφόρηση για δύο προηγούμενες χρήσεις (2006 και 2005) με ημερομηνία μετάβασης την 01/01/2005 και,

(iii) Στην περίπτωση που ισχύουν τα (i) και (ii) ανωτέρω, αν η εταιρεία υποχρεούται να υποβάλλει τις επαναδιατυπωμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2006 προς έγκριση στη Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων και να προβεί στις διατυπώσεις δημοσιότητας που καθορίζονται από τον Κ.Ν. 2190/20 και σε ποιο διάστημα πρέπει να εκπληρωθεί, αν προβλέπεται τέτοια υποχρέωση:

Σύμφωνα με την παρ. 36 του ΔΠΧΠ 1, «Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», οι πρώτες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας, πρέπει να περιλαμβάνουν συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ για μια τουλάχιστο χρήση. Σύμφωνα με το προσάρτημα Α, των καθορισμένων ορισμών του ΔΠΧΠ 1, η ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ είναι η έναρξη της πρώτης χρήσης για την οποία η οντότητα παρουσιάζει πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, στις πρώτες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ οικονομικές καταστάσεις της. Συνεπώς:

(i) Δεν υπάρχει ασυμβατότητα με το άρθρο 142 του Ν. 2190/20, διότι η εθνική νομοθεσία, δε νοείται σε καμιά περίπτωση, να ενσωματώνει διατάξεις που έρχονται σε αντίθεση με τα ΔΠΧΠ και τον κανονισμό εφαρμογής αυτών (1606/2002).

(ii) Η δημοσίευση των κατά τα ΔΠΧΠ οικονομικών καταστάσεων της χρήσεως 2007 με συγκριτική πληροφόρηση 2 ετών (2006 και 2005), όχι μόνο είναι ορθή, αλλά επιβάλλεται, με δεδομένο ότι η συγκριτική πληροφόρηση των 2 χρήσεων (αφού έτσι αποφασίσθηκε και είναι επιτρεπτό από το ΔΠΧΠ 1), είναι αναπόσπαστο τμήμα των κατά τα ΔΠΧΠ οικονομικών καταστάσεων της χρήσεως 2007.

(iii) Οι οικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής χρήσεως 2006, με δεδομένο ότι δεν είναι οι καταστατικές οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως αυτής, δεν επιβάλλεται να εγκριθούν από την Τακτική Γενική Συνέλευση, θεωρουμένων ως παράλληλα τηρούμενων με τις καταστατικές, που θα συνταχθούν και δημοσιευθούν σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

-Ορθή απεικόνιση σύμφωνα με το ΔΛΠ 41 της κατάστασης αποτελεσμάτων, του πίνακα συμφωνίας αξιών έναρξης και λήξης των βιολογικών στοιχείων και του πίνακα γνωστοποίησης του αποτελέσματος από τα βιολογικά στοιχεία, σε μία καθετοποιημένη μονάδα παραγωγής κρέατος η οποία αγοράζει ζώντα ζώα τα οποία παχύνονται και στη συνέχεια σφάζονται και πωλούνται είτε χωρίς προηγούμενη επεξεργασία είτε τυποποιούνται και πωλούνται σε διάφορους τύπους και συσκευασίες:

Τα θέματα προσδιορισμού και εμφάνισης των αποτελεσμάτων από βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, καθορίζονται στο ΔΛΠ 41 «Γεωργία» σε συνάρτηση με το ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων».

Το ΔΛΠ 41 στο Προσάρτημα των επεξηγηματικών παραδειγμάτων, παραθέτει ενδεικτικό υπόδειγμα οικονομικών καταστάσεων παραπέμποντας ταυτόχρονα στο ΔΛΠ 1. Γενικότερα, τα θέματα που αντιμετωπίζονται στη λογιστική των εύλογων αξιών είναι:

(i) η αποφυγή του διπλού λογισμού των εσόδων. Δηλαδή κέρδη επιμέτρησης στην εύλογη αξία που εμφανίσθηκαν στην χρήση 200x, δεν μπορούν να εμφανίζονται ως πωλήσεις χωρίς καμιά προσαρμογή στη χρήση 200x+1.

(ii) δεν έχει εφαρμογή η έννοια του κόστους πωληθέντων, διότι ο προσδιορισμός του που γίνεται μέσω της ισότητας Κόστος Πωληθέντων = Αποθέματα Έναρξης + Αγορές Περιόδου – Αποθέματα Τέλους, προϋποθέτει τα αποθέματα να επιμετρώνται με βάση το κόστος κτήσεως.

Με δεδομένα τα ανωτέρω, η παρουσίαση της κατάστασης αποτελεσμάτων, μπορεί να γίνεται με την χρήση κάποιου από τους κατωτέρω τρόπους, οι οποίοι παρουσιάζονται με ένα αριθμητικό παράδειγμα.

Αποτελέσματα χρήσεως μη βιολογικών περιουσιακών στοιχείων:

Πωλήσεις	1.000	
Κόστος πωληθέντων	(800)	
Μικτό κέρδος	200	
Λοιπά έσοδα	30	
Έξοδα (Διοίκησης – Διάθεσης – Λοιπά)	(80)	(30-40-10)
Τόκοι	(20)	
Κέρδη προ φόρων	130	
Φόρος εισοδήματος	(36)	
Καθαρό κέρδος	94	

Αποτελέσματα χρήσεως βιολογικών περιουσιακών στοιχείων:

Αποτέλεσμα επιμέτρησης σε εύλογη αξία	4.000	
Δαπάνες ανάπτυξης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων	(2.500)	
Έξοδα (Διοίκησης – Διάθεσης - Λοιπά)	(500)	(250-150-100)
Τόκοι	(100)	
Κέρδος προ φόρων	900	
Φόρος εισοδήματος	(244)	
Καθαρό κέρδος	656	

Το αποτέλεσμα επιμέτρησης στην εύλογη αξία έχει προκύψει ως εξής:

Αποθέματα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων έναρξης	1.000
Αγορές βιολογικών περιουσιακών στοιχείων περιόδου	600
Πωλήσεις βιολογικών περιουσιακών στοιχείων περιόδου	(4.500)
Αποτέλεσμα επιμέτρησης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε εύλογη αξία	4.000

Αποθέματα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων
λήξης

1.100

(α) Με βάση τα παραπάνω, αν η επιχείρηση επιθυμεί να εμφανίσει στην κατάσταση αποτελεσμάτων τις πωλήσεις των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, η κατάσταση αποτελεσμάτων θα είναι της μορφής:

(i) Εμφάνιση εξόδων κατά λειτουργία

	Μη βιολογικά	Βιολογικά	Σύνολο
Πωλήσεις	1.000	4.500	5.500
Επίπτωση επιμέτρησης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία	0	(500)	(500)
Κόστος πωληθέντων	(800)	0	(800)
Δαπάνες ανάπτυξης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων	0	(2.500)	(2.500)
Μικτό αποτέλεσμα από τις δραστηριότητες	200	1.500	1.700
Λοιπά έσοδα	30	0	30
Έξοδα διοίκησης	(30)	(250)	(280)
Έξοδα διάθεσης	(40)	(150)	(190)
Λοιπά έξοδα	(10)	(100)	(110)
Τόκοι	(20)	(100)	(120)
Κέρδος προ φόρων	130	900	1.030
Φόρος εισοδήματος	(36)	(244)	(280)
Καθαρό κέρδος περιόδου	94	656	750

(ii) Εμφάνιση εξόδων κατ' είδος

	Μη βιολογικά	Βιολογικά	Σύνολο
Πωλήσεις	1.000	4.500	5.500
Επίπτωση επιμέτρησης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία	0	(500)	(500)
Μεταβολή αποθεμάτων (μη βιολογικών)	200	(70)	130
Αγορές αποθεμάτων (μη βιολογικών)	(1.000)	(1.300)	(2.300)
Λοιπά έσοδα	30	0	30
Παροχές εργαζομένων	(50)	(640)	(690)
Αποσβέσεις	(20)	(750)	(770)
Λοιπά έξοδα	(10)	(240)	(250)
Τόκοι	(20)	(100)	(120)
Κέρδος προ φόρων	130	900	1.030
Φόρος εισοδήματος	(36)	(244)	(280)
Καθαρό κέρδος περιόδου	94	656	750

(β) Αν η επιχείρηση δεν επιθυμεί να εμφανίσει στην κατάσταση αποτελεσμάτων τις πωλήσεις βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, η κατάσταση αποτελεσμάτων θα είναι της μορφής:

(i) Εμφάνιση εξόδων κατά λειτουργία

	Μη βιολογικά	Βιολογικά	Σύνολο
Πωλήσεις	1.000	0	1.000
Μεταβολή επιμέτρησης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία	0	4.000	4.000

Κόστος πωληθέντων	(800)	0	(800)
Δαπάνες ανάπτυξης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων	0	(2.500)	(2.500)
Μικτό αποτέλεσμα από τις δραστηριότητες	200	1.500	1.700

Τα υπόλοιπα στοιχεία είναι όμοια με υπό α(i) ανωτέρω.

(ii) Εμφάνιση εξόδων κατ' είδος

	Μη βιολογικά	Βιολογικά	Σύνολο
Πωλήσεις	1.000	0	1.000
Μεταβολή επιμέτρησης βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία	0	4.000	4.000
Μεταβολή αποθεμάτων (μη βιολογικών)	200	(70)	130
Αγορές αποθεμάτων (μη βιολογικών)	(1.000)	(1.300)	(2.300)
Λοιπά έσοδα	30	0	30
Παροχές εργαζομένων	(50)	(640)	(690)
Αποσβέσεις	(20)	(750)	(770)
Λοιπά έξοδα	(10)	(240)	(250)
Τόκοι	(20)	(100)	(120)
Κέρδος προ φόρων	130	900	1.030
Φόρος εισοδήματος	(36)	(244)	(280)
Καθαρό κέρδος περιόδου	94	656	750

-Δυνατότητα σύνταξης οικονομικών καταστάσεων σε δολάριο Αμερικής, από Ελληνόκτητες ναυτιλιακές εταιρείες που έχουν εθνικότητα τρίτων κρατών (π.χ.) Βερμούδες και όχι κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης:

Με βάση το Δ.Λ.Π. 21- Οι Επιπτώσεις από τις Μεταβολές των Συναλλαγματικών Ισοτιμιών- η επιχείρηση επιλέγει το Λειτουργικό της Νόμισμα (Functional Currency) με βάση τις προϋποθέσεις που τίθενται από τις παραγράφους 9 έως 14 του Προτύπου αυτού. Συνεπώς η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. δεν προϋποθέτει την παρουσίαση αυτών με κάποιο συγκεκριμένο νόμισμα.

-Συγκριτικά στοιχεία οικονομικών καταστάσεων από εταιρεία που είχε μέχρι την 31.12.2006, μία μόνο συμμετοχή, σε Συγγενή Εταιρεία, την οποία και λογιστικοποιούσε με την προβλεπόμενη από το Δ.Λ.Π 28, μέθοδο της καθαρής θέσεως. Την 15.02.2007, εξαγόρασε και τα υπόλοιπα δικαιώματα στο μετοχικό κεφάλαιο αυτής της Συγγενούς, η οποία και κατέστη πλέον κατά 100% θυγατρική. Στο τέλος του Σεπτεμβρίου του 2007, έγινε απορρόφηση της θυγατρικής:

Μετά την ημερομηνία της απορρόφησης, με δεδομένο ότι δεν υπάρχει άλλη θυγατρική, συντάσσεται ένας μόνο ισολογισμός. Ο ισολογισμός αυτός, για την 30.09.2007 και την 31.12.2007, έχει ως συγκριτικό, τον ισολογισμό της 31.12.2006, στον οποίο η συγγενής εμφανίζεται με την μέθοδο της καθαρής θέσεως. Για την 31.03.2008 και την 30.06.2008. θα έχει ως συγκριτικό ισολογισμό, αυτόν της 31.12.2007, που είναι ένας και μοναδικός. Όσον αφορά τα αποτελέσματα ισχύουν:

- i. Τα ενοποιημένα αποτελέσματα της 30.06.2007, περιλαμβάνουν το αποτέλεσμα της συγγενούς με την μέθοδο της καθαρής θέσης έως την 15.02.2007 και το συνολικό αποτέλεσμα της θυγατρικής, με την μέθοδο της ολικής ενοποίησης από την ημερομηνία αυτή και μετά. Συγκριτικά στοιχεία αυτών των αποτελεσμάτων, είναι τα στοιχεία της αντίστοιχης περιόδου της χρήσεως 2006, που ενσωματώνουν το αποτέλεσμα της συγγενούς με την μέθοδο της καθαρής θέσης.
- ii. Τα αποτελέσματα της 30.09.2007, με δεδομένο ότι έχει ολοκληρωθεί η απορρόφηση, είναι πλέον μοναδικά και περιλαμβάνουν το αποτέλεσμα της 30.06.2007, σύμφωνα με το υπό (i) ανωτέρω, πλέον το αποτέλεσμα και των δύο εταιρειών (ενοποιημένο) της 01.07-30.09.2007. Συγκριτικά στοιχεία αυτών των αποτελεσμάτων, είναι τα στοιχεία της αντίστοιχης περιόδου της χρήσεως 2006, που ενσωματώνουν το αποτέλεσμα της συγγενούς με την μέθοδο της καθαρής θέσης.
- iii. Τα αποτελέσματα της 31.12.2007, είναι και αυτά μοναδικά και περιλαμβάνουν το αποτέλεσμα έως 30.09.2007 σύμφωνα με το υπό (ii) ανωτέρω, πλέον το αποτέλεσμα της 01.10-31.12.2007, που και αυτό είναι πλέον ένα, λόγω της συγχώνευσης κατά το τέλος του Σεπτεμβρίου του 2007. Συγκριτικά στοιχεία αυτών των αποτελεσμάτων, είναι τα ετήσια στοιχεία της χρήσεως 2006, που ενσωματώνουν το αποτέλεσμα της συγγενούς με την μέθοδο της καθαρής θέσης.
- iv. Τα αποτελέσματα της 31.03.2008, που είναι μοναδικά, έχουν ως συγκριτικά, τα αποτελέσματα της αντίστοιχης περιόδου του 2007, τα οποία ενσωματώνουν το αποτέλεσμα της συγγενούς έως την 15.02.2007 με την μέθοδο της καθαρής θέσης και το σύνολο του αποτελέσματος της θυγατρικής με την μέθοδο της ολικής ενοποίησης από την ημερομηνία αυτή και μέχρι το τέλος του τριμήνου. Ομοίως το αποτέλεσμα της 30.06.2008, έχει ως συγκριτικό, το αντίστοιχο αποτέλεσμα της χρήσεως 2007, σύμφωνα με το υπό (i) ανωτέρω.

-Σχετικά με την ύπαρξη υποχρέωσης από ανώνυμη εταιρεία που προήλθε από μετατροπή ατομικής επιχείρησης με τον Ν.2166/1993, να εμφανισθούν στον ισολογισμό της πρώτης εταιρικής χρήσης της ανώνυμης εταιρείας, τα δεδομένα του ισολογισμού μετασηματισμού της ατομικής, προκειμένου να υπάρξει αντιπαράβολή των δεδομένων αυτών στον ισολογισμό:

Με βάση τον νόμο 2190/20 δεν υφίσταται τέτοια υποχρέωση για μία νέα Α.Ε. Η παράθεση των συγκριτικών στοιχείων της προηγούμενης χρήσης για όλες τις οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός – Αποτελέσματα - Διάθεση Κερδών και Πίνακας Μεταβολών Καθαρής Θέσης και Ταμιακών Ροών, όπου αυτά απαιτούνται), σε μια λειτουργούσα επιχείρηση, είναι υποχρεωτική, διότι βοηθάει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να παρακολουθήσουν και να κατανοήσουν την εξέλιξή της. Με το σκεπτικό αυτό και με δεδομένα ότι: (α) η Ανώνυμη Εταιρεία είναι εταιρεία κεφαλαιουχικής βάσης, (β) από ότι αναφέρεται στο ερώτημα δεν θα υπάρξει παράθεση συγκριτικών αποτελεσμάτων και (γ) η πρώτη εταιρική χρήση μπορεί να είναι και υπερδωδεκάμηνη, η γνώμη μας είναι ότι η παράθεση

των στοιχείων του ισολογισμού μετασχηματισμού και μόνον, δεν θα προσφέρει πρόσθετη πληροφόρηση. Πάντως, περιγραφή του γεγονότος της μετατροπής, του σχηματισμού του μετοχικού κεφαλαίου και κάθε πρόσθετου στοιχείου που κατά την άποψη της Διοίκησης κρίνεται ότι πρέπει να γνωστοποιηθεί, γίνεται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων (άρθρο 43^α παράγραφος 1η του Κ.Ν. 2190/20).

-Σχετικά με την ύπαρξη υποχρέωσης σύνταξης ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από μητρική εταιρία που εφαρμόζει τα Δ.Π.Χ.Π. και έχει μία μόνο θυγατρική, κατά την διάρκεια της χρήσεως, όταν: (α) απορροφά την θυγατρική της, ή (β) πουλά την θυγατρική της σε τρίτους:

(i) Στην περίπτωση που η μητρική απορροφά την θυγατρική της, όλα τα στοιχεία της θυγατρικής μεταφέρονται και περιλαμβάνονται στα στοιχεία της μητρικής, με τις αξίες που έχουν για σκοπούς ενοποίησης κατά την ημερομηνία της απορρόφησης. Συνεπώς, οι ατομικές πλέον οικονομικές καταστάσεις της μητρικής είναι η συνέχεια των ενοποιημένων πριν την απορρόφηση και οι μοναδικές κατά την λήξη της χρήσεως. Στην περίπτωση αυτή συντάσσονται μόνον ατομικές οικονομικές καταστάσεις με συγκριτικά στοιχεία τα ενοποιημένα στοιχεία της προηγούμενης χρήσεως.

(ii) Όταν η μητρική πουλά την θυγατρική της σε τρίτους, υπάρχουν διαφοροποιήσεις στα αποτελέσματα και στον πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης μεταξύ ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής. Στην περίπτωση αυτή οι βασικές κατά τα Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις στην λήξη της χρήσεως είναι οι ατομικές πλέον, οι οποίες όμως αποτελούν συνέχεια των ενοποιημένων έως την πώληση της θυγατρικής, με συγκριτικά στοιχεία τα ενοποιημένα της προηγούμενης χρήσεως. Όσον αφορά τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις, μπορούν είτε να συντάσσονται πλήρως, ή να παρατίθεται σημείωση στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων με τα κονδύλια που διαφοροποιούνται.

-Σχετικά με την εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Α. 5 από εταιρεία που αποφάσισε την απόσχιση της Εμπορικής, Βιομηχανικής και Παροχής Υπηρεσιών δραστηριότητας, σε νεοϊδρυθείσα θυγατρική της την οποία θα ελέγχει κατά 100%:

1. Η απόσχιση μιας δραστηριότητας από μία εταιρεία, με εισφορά της σε μία άλλη εταιρεία, έναντι λήψεως μετοχών από εκείνη, κατ' αρχήν θεωρείται πώληση των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που την συνιστούν και εισφέρονται. Όταν όμως η εταιρεία στην οποία εισφέρεται η δραστηριότητα είναι μία εταιρεία που ιδρύεται από την αποσχίζουσα για αυτό το σκοπό, δηλαδή για να αποδεχθεί την αποσχιζόμενη δραστηριότητα και επί πλέον είναι κατεχόμενη από αυτήν κατά 100%, τότε η πράξη αυτή δεν έχει εμπορική ουσία και συνεπώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ως πώληση.

2. Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5, ισχύουν:

(i) [«Διακοπέισα Δραστηριότητα», είναι ένα συστατικό μέρος μιας οικονομικής οντότητας που έχει είτε διατεθεί είτε καταταχθεί ως

κατεχόμενο προς πώληση και...] (παράγραφος 32), δηλαδή μία δραστηριότητα κατατάσσεται [ως διακοπέισα κατά την ημερομηνία που η δραστηριότητα πληροί τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενη για πώληση ή όταν η οικονομική οντότητα έχει διαθέσει την δραστηριότητα], {περ.στ (i) ΕΙΣ 6 του Δ.Π.Χ.Α. 5}.

(ii) Ως διατεθείσα δραστηριότητα νοείται μία δραστηριότητα που είτε έχει πωληθεί είτε έχει εγκαταλειφθεί. Τούτο προκύπτει από τον όρο ομάδα διάθεσης (η διακοπέισα δραστηριότητα είναι ομάδα διάθεσης), η οποία καθορίζεται ως τέτοια, αν η λογιστική της αξία θα ανακτηθεί κυρίως μέσω πώλησης (παρ.6). Μία δραστηριότητα επίσης που εγκαταλείπεται, κατατάσσεται ως διακοπέισα δραστηριότητα, όταν πληρούνται τα προβλεπόμενα από την παράγραφο 13 του Δ.Π.Χ.Α. 5.

Με βάση τα παραπάνω και εφόσον η δραστηριότητα, επί της ουσίας, ούτε πωλείται ούτε εγκαταλείπεται, προκύπτει ότι τα κριτήρια του Δ.Π.Χ.Α. 5 δεν πληρούνται και συνεπώς τα προβλεπόμενα από αυτό δεν έχουν εφαρμογή στην εν λόγω περίπτωση, ούτε ως προς την κατάσταση αποτελεσμάτων ούτε ως προς τον ισολογισμό. Πάντως, με δεδομένο ότι το γεγονός της απόσχισης της δραστηριότητας είναι σημαντικό για τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, στις Σημειώσεις, πρέπει να παρατεθεί αναλυτική σημείωση σχετικά με το γεγονός και την επίδρασή του στις (ατομικές) οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις παραγράφους 103 (γ) και 126 (β) του Δ.Λ.Π. 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων».

-Δυνατότητα ανάπτυξης των λογαριασμών του ΓΛΣ σε μία επιπλέον (πεμπτοβάθμια) ανάλυση εν μέσω της χρήσης:

Η ανωτέρω μετάβαση μπορεί να γίνει εν μέσω της χρήσης με την προϋπόθεση ότι δεν θα υπάρξει μεταβολή στα υπόλοιπα των τεταρτοβάθμιων λογαριασμών και η ανάλυση των τεταρτοβάθμιων σε πεμπτοβάθμιους θα γίνει από την αρχή της χρήσεως. Για παράδειγμα, ο λογαριασμός XX.XX.XX.XX ο οποίος κατά την 01.09.2008 έχει υπόλοιπο 1.000, την ημερομηνία αυτή (01.09.2008), θα αναλυθεί για παράδειγμα, σε XX.XX.XX.XX.AA και XX.XX.XX.XX.BB με υπόλοιπα 600 και 400 αντίστοιχα.

-Ανάπτυξη υποχρεωτικών λογαριασμών του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου:

Βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. {Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92)}, ο επιτηδευματίας που τηρεί Βιβλία Τρίτης Κατηγορίας (Διπλογραφικό Σύστημα), εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980/ ΦΕΚ Α' 283) ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, εκτός των λογαριασμών της ομάδος «9» (Αναλυτική Λογιστική), οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των λογαριασμών γίνεται κατά το Δεκαδικό Σύστημα και είναι της μορφής: 00.00.00, π.χ. «60.00.00 Τακτικές Αποδοχές Έμμισθου Προσωπικού». Η προμήθεια του Π.Δ. 1123/1980 μπορεί να γίνει τόσο από

το Εθνικό Τυπογραφείο, όσο και από το ελεύθερο εμπόριο, όπου κυκλοφορούν αρκετά συγγράμματα, τα οποία εκτός της ανάπτυξης των λογαριασμών, περιέχουν επιπλέον αναλύσεις και ερμηνευτικές λύσεις.

-Σχετικά με τη δυνατότητα εταιρίας να:

(i) συντάσσει μηνιαία εσωλογιστική κοστολόγηση σε ημερομηνίες που δεν συμπίπτουν με την τελευταία ημερομηνία κάθε μήνα (εκτός από την 31.12 εκάστου έτους), για λόγους που οφείλονται σε θέματα αναφοράς (Reporting) των εταιρειών ενός ομίλου διεθνώς, χρήση κοινού ERP από το σύνολο των εταιρειών του ομίλου κ.λ.π., και

(ii) να ενημερώνει με τα στοιχεία της βραχυχρόνιας (μηνιαίας) εσωλογιστικής κοστολόγησης των φορολογικών βιβλίων (ημερολογίων της αναλυτικής λογιστικής) στις ίδιες ημερομηνίες με τις αντίστοιχες που διενεργείται η εσωλογιστική κοστολόγηση για λόγους ΔΛΠ:

Με δεδομένο ότι τα θέματα προσδιορισμού του κόστους (διαδικασίες – ημερομηνίες – μέθοδοι) είναι κυρίως εσωτερικά διοικητικά θέματα των εταιρειών, οι ανωτέρω υπό (i) και (ii) χειρισμοί είναι επιτρεπτοί εφόσον δεν θίγουν τις κατά τα ΔΠΧΠ συντασσόμενες και δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις.

-Τρόπος κλεισίματος των λογιστικών βιβλίων όταν αυτά τηρούνται σύμφωνα με τα ΔΛΠ:

Σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τον Κανονισμό 1606/2002 περί υιοθέτησης των ΔΛΠ, η εφαρμογή των ΔΛΠ αποσκοπεί στην σύνταξη και δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα των εταιρειών. Στα πλαίσια αυτά και για την «εύρυθμη» εφαρμογή των ΔΛΠ σύμφωνα με τον άρθρο 139 του Ν. 2190/1920 (κεφάλαιο 15) δεν είναι υποχρεωτική η διενέργεια των κυκλικών λογιστικών κινήσεων που προβλέπονται στα πλαίσια των λογαριασμών 80,86 και 88 του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ). Σημειώνεται ότι η μη τήρηση των λογιστικών κινήσεων των λογαριασμών 80,86 και 88 διευκολύνει τις επιχειρήσεις χωρίς σε καμία περίπτωση να συνεπάγεται δυσκολίες για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

-Διόρθωση λάθους μετά τη δημοσίευση ενδιάμεσης οικονομικής κατάστασης:

Στο εξής για την διόρθωση λαθών στις ετήσιες και ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις θα ακολουθούνται αυστηρά τα οριζόμενα στα ΔΠΧΠ (ΔΛΠ 8).

-Δυνατότητα μετατροπής ορισμένων προαιρετικών τριτοβάθμιων λογαριασμών του ΕΓΛΣ από διψήφιους σε τριψήφιους και ορισμένων προαιρετικών τεταρτοβάθμιων από τεταραψήφιους σε τριψήφιους. Δυνατότητα εκτύπωσης του ισοζυγίου πελατών από την εμπορική διαχείριση και όχι από τη γενική λογιστική:

Η μετατροπή των παραπάνω λογαριασμών και η εκτύπωση του ισοζυγίου πελατών από την εμπορική διαχείριση δύνανται να γίνουν.

-Δυνατότητα παρακολούθησης των πελατών λιανικής επί αντικαταβολή σε ένα συγκεντρωτικό λογαριασμό:

Από καθαρά λογιστική σκοπιά, δεδομένης και της διάταξης της παραγράφου 2.2.301 περίπτωση 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, είναι αποδεκτή η τήρηση ενός συγκεντρωτικού λογαριασμού για το σύνολο των πελατών, αρκεί οι απαιτούμενες αναλύσεις για τη διενέργεια διασταυρώσεων και ελεγκτικών επαληθεύσεων να προκύπτουν με οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. ισοζύγια, ημερήσιες καταστάσεις, κλπ.).

9 Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

-Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων:

ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΕΛΤΕ)

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 9 του νόμου 3148/2003 (ΦΕΚ 136 Α της 5ης Ιουνίου 2003).
2. Την υπ' αριθμόν 37930/ΔΙΟΕ1264/14-10-2005 (ΦΕΚ 1432Β) Κοινή Απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών "Καθορισμός Αρμοδιοτήτων των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών"
3. Την υπ' αριθμ. 14650/ΔΙΟΕ 85/17.3.2004 (ΦΕΚ 547 Β κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών «Καθορισμός Αρμοδιοτήτων των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών».
4. Την υπ' αριθμ. 15339/ΔΙΟΕ 91/23.3.2004 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών «Μεταβίβαση Αρμοδιοτήτων και εξουσίας να υπογράφουν με εντολή Υπουργού στους Γενικούς Γραμματείς.
5. Την 36278/891/13-9-2006 έγκριση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.
6. Τον Κανονισμό Λειτουργίας του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΦΕΚ 872 Β της 28ης Ιουνίου 2005).
7. Το γεγονός ότι από τις διατάξεις αυτής της Απόφασης δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού.

Εκδίδει τη Λογιστική Οδηγία 0002/060825 το κείμενο της οποίας έχει ως εξής:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ 0002/060825

1. Η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ υποχρεωτικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 134 του Ν.2190/1920, και η οποία πάυει να έχει την υποχρέωση αυτή, εξακολουθεί να έχει την υποχρέωση σύνταξης και δημοσιοποίησης των οικονομικών της καταστάσεων με βάση τα ΔΠΧΠ και για τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας έπαυσε η υποχρέωσή της για την εφαρμογή των ΔΠΧΠ. Σε περίπτωση που σε αυτή τη διαχειριστική χρήση δεν ληφθεί απόφαση περί προαιρετικής εφαρμογής των ΔΠΧΠ στο μέλλον, κατά τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 134 του

N.2190/1920, τεκμαίρεται ότι η οικονομική οντότητα δεν θα εφαρμόσει στο μέλλον τα ΔΠΧΠ.

2. Η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ προαιρετικά, με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων ή εταιρών της, για συγκεκριμένη, κάθε φορά, χρονική περίοδο των πέντε ή περισσότερων συνεχών διαχειριστικών χρήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 134 του Ν.2190/1920, και η οποία, εντός της εκάστοτε ελαχίστης ή της αποφασισμένης μεγαλύτερης χρονικής περιόδου εφαρμογής των ΔΠΧΠ, δεν ανανεώσει, με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων ή εταιρών, την προαιρετική εφαρμογή των ΔΠΧΠ, για μια επιπλέον πενταετία ή μεγαλύτερη χρονική περίοδο ή επ' αόριστο, τεκμαίρεται ότι θα διακόψει την εφαρμογή των ΔΠΧΠ μετά το τέλος της αποφασισθείσας χρονικής περιόδου εφαρμογής. Για την οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ προαιρετικά για αόριστο πέραν της πενταετίας χρονικό διάστημα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 134 του Ν. 2190/1920, η παύση της εφαρμογής των ΔΠΧΠ ισχύει από την επόμενη διαχειριστική χρήση από αυτήν εντός της οποίας λήφθηκε η σχετική απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων ή εταιρών περί διακοπής της εφαρμογής των ΔΠΧΠ.
3. (α) Στις ετήσιες και στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως στην οποία θα συνταχθούν για τελευταία φορά οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, γίνεται η εκάστοτε κατάλληλη γνωστοποίηση από τις κατωτέρω:
 - (i) ότι η εφαρμογή των ΔΠΧΠ παύει και ότι η εφαρμογή των ΔΠΧΠ στο μέλλον εξαρτάται από απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων ή εταιρών,
 - (ii) ότι η εφαρμογή των ΔΠΧΠ δεν θα συνεχισθεί στην επόμενη χρήση, με ήδη ειλημμένη απόφαση.Στην περίπτωση της επ' αόριστο εφαρμογής των ΔΠΧΠ, αν δεν έχει ληφθεί απόφαση πριν την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων δεν γίνεται καμία γνωστοποίηση, πέραν, βεβαίως, του ότι οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται προαιρετικά σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.
 - (β) Στις πρώτες οικονομικές που δεν θα συνταχθούν με τα ΔΠΧΠ αλλά με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, πρέπει να γίνει αναμόρφωση των στοιχείων της προηγούμενης περιόδου, ώστε αυτά να είναι συγκρίσιμα. Επίσης, στις Σημειώσεις αυτών των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παρασχεθούν αναλυτικές συμφωνίες:
 - (i) για τις διαφορές της Καθαρής Θέσης μεταξύ ΔΠΧΠ και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων κατά την έναρξη και την λήξη της συγκριτικής περιόδου.
 - (ii) για τις διαφορές των αποτελεσμάτων χρήσεως της συγκριτικής περιόδου μεταξύ ΔΠΧΠ και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.Η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων κατά την έναρξη της συγκριτικής περιόδου γίνεται, ως τα Πρότυπα (Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) αυτά να εφαρμόζονταν ανέκαθεν (αναδρομική εφαρμογή).
4. Ο ελεγκτής της οικονομικής οντότητας των παραγράφων 1 και 2 έχει υποχρέωση, κατά τον έλεγχο ή επισκόπηση των ετήσιων ή ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων να διατυπώσει την γνώμη του με έμφαση, τόσο για τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως εντός της οποίας αποφασίσθηκε ή τεκμαίρεται η διακοπή της εφαρμογής των ΔΠΧΠ, όσο

και για τις οικονομικές καταστάσεις της πρώτης χρήσεως για την οποία δεν εφαρμόζονται τα ΔΠΧΠ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.1 του ΕΕΠ 7700 και την παράγραφο 30 του ΔΕΠ 700.

Αιτιολογικό της Λογιστικής Οδηγίας.

1. Η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Κανονισμός 1606/2002) για τις δημοσίου ενδιαφέροντος (public interest) οικονομικές οντότητες δημιουργεί τεκμήριο ότι η χρηματοοικονομική πληροφόρηση που βασίζεται στα ΔΠΧΠ είναι επαρκέστερη αυτής που βασίζεται σε εθνικά λογιστικά πρότυπα. Κατά συνέπεια, η μετάβαση από τα ΔΠΧΠ στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συνεπάγεται χρηματοοικονομική πληροφόρηση χαμηλότερης ποιότητας, ιδιαίτερα στην περίπτωση εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων όπου η πρακτική εφαρμογή τους είναι έντονα επηρεασμένη από φορολογικούς κανόνες, οι οποίοι έχουν ως κύριο αντικείμενο τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και όχι την εύλογη παρουσίαση της περιουσιακής κατάστασης και των αποτελεσμάτων των οικονομικών οντοτήτων.
2. Τόσο τα ΔΠΧΠ όσο και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία θεωρούνται εναρμονισμένα με τις Ευρωπαϊκές Λογιστικές Οδηγίες απαιτούν την παρουσίαση συγκριτικών στοιχείων, ως ουσιώδους χαρακτηριστικού της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Συγκριτική πληροφόρηση βασισμένη σε διαφορετικά λογιστικά πρότυπα έρχεται σε αντίθεση με το σκοπό της και πιθανόν να αποβεί παραπλανητική. Βέβαια, η παράθεση συγκριτικών στοιχείων συνεπάγεται κόστος προσδιορισμού αυτών και επανελέγχου ήδη ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, πέραν του κόστους ενδεχόμενης αλλαγής των λογιστικών και μηχανογραφικών συστημάτων. Δηλαδή, θα απαιτηθεί επιπλέον κόστος παραγωγής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και μάλιστα χαμηλότερης ποιότητας, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο. Συνεπώς, συνιστάται προσεκτική μελέτη του θέματος για τη λήψη σχετικής απόφασης περί υιοθέτησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, μετά από εφαρμογή των ΔΠΧΠ.
3. Η σχετική απόφαση για την προαιρετική εφαρμογή των ΔΠΧΠ ή για την ανάκληση της απόφασης για προαιρετική εφαρμογή των ΔΠΧΠ, λαμβάνεται από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της οικονομικής οντότητας.
4. Σύμφωνα με το άρθρο 134 του Ν. 2190/1920, οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν προαιρετικά τα ΔΠΧΠ οφείλουν να τα εφαρμόσουν, κάθε φορά, για πέντε ή περισσότερες συνεχείς χρήσεις, εφόσον έχει ληφθεί απόφαση που ορίζει τη χρονική διάρκεια προαιρετικής εφαρμογής των ΔΠΧΠ. Σε περίπτωση που οι οικονομικές μονάδες έχουν ορίσει τη χρονική διάρκεια προαιρετικής εφαρμογής των ΔΠΧΠ και μέχρι την τελευταία διαχειριστική χρήση της ορισθείσας χρονικής περιόδου εφαρμογής των ΔΠΧΠ δεν λάβουν απόφαση για συνέχιση της εφαρμογής τους, τεκμαίρεται ότι θα διακόψουν την εφαρμογή τους μετά το τέλος της ορισθείσας χρονικής περιόδου.
5. Σύμφωνα με το άρθρο 134 του Ν. 2190/1920, οι οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν προαιρετικά τα ΔΠΧΠ έχουν τη δυνατότητα εφαρμογής τους για αόριστο χρόνο, ο οποίος θα υπερβαίνει, κάθε φορά, τις

πέντε συνεχείς διαχειριστικές χρήσεις, εφόσον στη σχετική απόφαση, για την προαιρετική εφαρμογή των ΔΠΧΠ δεν ορίζεται η χρονική διάρκεια εφαρμογής των ΔΠΧΠ. Στην περίπτωση αυτή για τη διακοπή της προαιρετικής εφαρμογής των ΔΠΧΠ απαιτείται ανάκληση της σχετικής απόφασης. Η ανάκληση της απόφασης για την εφαρμογή των ΔΠΧΠ η οποία λαμβάνεται σε μία διαχειριστική χρήση, ενεργεί από την επόμενη διαχειριστική χρήση για τη διατήρηση της συνέπειας στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

6. Σύμφωνα με την παράγραφο 35 του ΔΕΠ 700 η έκφραση έμφασης, από τον ελεγκτή, για τους αναγνώστες των οικονομικών καταστάσεων, μπορεί να αναφέρεται και σε θέματα εκτός αυτών που άπτονται των οικονομικών καταστάσεων που ελέγχει ή επισκοπεί.

-Θέματα που αφορούν εταιρεία που εφαρμόζει τα Δ.Π.Χ.Π., από 01.01.2005:

- (i) επιδράσεις – προσαρμογές αλλαγής λογιστικής πολιτικής, από επιμέτρηση στο ιστορικό κόστος σε επιμέτρηση σε εύλογη αξία, επενδύσεων σε ακίνητα και ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων,
- (ii) κεφαλαιοποίηση της διαφοράς αναπροσαρμογής ακινήτων που προέκυψε στην χρήση 2004 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2065/92, η οποία και κατέστησε τα αποτελέσματα εις νέο της χρήσεως 2006 αρνητικά, λόγω μη αναγνώρισης της για σκοπούς ΔΠΧΠ, με συνέπεια την μη δυνατότητα διανομής μερίσματος και,
- (iii) τη δυνατότητα συμψηφισμού, των αρνητικών αποτελεσμάτων εις νέον με τις θετικές διαφορές που θα προκύψουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων σε εύλογη αξία:

(i) τα θέματα των επιδράσεων – προσαρμογών αλλαγής πολιτικής καθορίζονται από το ΔΛΠ 8.

(ii) όταν οι επενδύσεις σε ακίνητα επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους, τα κέρδη ή οι ζημίες επιμέτρησης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα και συνεπώς σε κάθε περίπτωση καταλήγουν στα αποτελέσματα εις νέον.

(iii) Τα ΔΠΧΠ δεν θίγουν θέματα διανομής κερδών. Η διανομή κερδών είναι αντικείμενο των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/20, οι οποίες σε σημαντικό βαθμό προέρχονται από τις Ευρωπαϊκές οδηγίες. Για το θέμα αυτό το Διοικητικό Συμβούλιο της ΕΛΤΕ με απόφασή του κατά την 17/02/2006 εξέδωσε οδηγίες αναφορικά με τη διανομή κερδών από τις οικονομικές μονάδες που συντάσσουν ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, στην οποία και παραπέμπουμε.

-Εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. από θυγατρική, εταιρείας που είναι εγκατεστημένη σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία είναι θυγατρική, εγκατεστημένης στην Ελλάδα εταιρείας, που εφαρμόζει (η ελληνική μητρική), προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Π.:

Με βάση την παράγραφο 2 του άρθρου 134 του Ν.2190/20, η εγκατεστημένη στην Ελλάδα θυγατρική, έχει την δυνατότητα να εφαρμόσει τα Δ.Π.Χ.Π. χωρίς απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της, με δεδομένο ότι η Μητρική που είναι εγκατεστημένη στην Ελλάδα και εφαρμόζει τα Δ.Π.Χ.Π., συμμετέχει εμμέσως στην εταιρεία αυτή, μέσω της

άμεσης συμμετοχής της, στην εγκατεστημένη σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης θυγατρικής της. Εξυπακούεται, ότι για να έχουν εφαρμογή τα ανωτέρω, πρέπει να τηρηθούν από την εν λόγω θυγατρική, όλες οι προβλεπόμενες από τον Νόμο λοιπές διατάξεις, σχετικά με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π.

-Εφαρμογή του ΔΛΠ 24 – Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών:

1. Η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ αποτελεί αποκλειστική ευθύνη της διοίκησης μιας επιχείρησης και η επάρκεια του τρόπου εφαρμογής της κρίνεται από τους ελεγκτές της (Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο 2210, ΦΕΚ 1589B/22-10-2004).
2. Για τον προσδιορισμό των πληροφοριών που σύμφωνα με το ΔΛΠ 24 πρέπει μια επιχείρηση να γνωστοποιήσει στις οικονομικές της καταστάσεις, λαμβάνονται υπόψη και οι παρακάτω γενικές αρχές των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ:
 - α) Η ουσία της συναλλαγής/ πληροφόρησης προέχει έναντι του νομικού τύπου.
 - β) Το οικονομικό όφελος από την παροχή συγκεκριμένης πληροφόρησης θα πρέπει να είναι μεγαλύτερο από το οικονομικό κόστος που συνεπάγεται η άντληση και παροχή της.
3. Σκοπός του ΔΛΠ 24 είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης περιέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να επιστήσουν την προσοχή των χρηστών στο ενδεχόμενο η οικονομική θέση και το κέρδος/ ζημία να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από συναλλαγές και υφιστάμενα υπόλοιπα με τα μέρη αυτά.
4. Κατά την παράγραφο 11 του ΔΛΠ 24 οι κρατικές υπηρεσίες και όργανα δεν θεωρούνται απαραίτητα συνδεδεμένα μέρη λόγω μόνον των συνήθων συναλλαγών τους με μία οντότητα (επιχείρηση), μολονότι μπορεί να περιορίσουν την ελευθερία δράσης μια οντότητας ή να συμμετέχουν στη διαδικασία λήψης αποφάσεων αυτής.
5. Εθνικά όργανα, όπως η υπηρεσία μας, δεν έχουν δικαιοδοσία να ερμηνεύουν με οποιοδήποτε τρόπο τη φύση και έκταση της εφαρμογής των ΔΠΧΠ.

Η διοίκηση της επιχείρησης έχει υποχρέωση να παράσχει όλες εκείνες τις πληροφορίες για την επίτευξη του σκοπού που προαναφέρεται υπό στοιχείο 3, λαμβανομένων υπόψη των προαναφερομένων υπό στοιχείο 4. Με βάση όσα στοιχεία αναφέρετε στην επιστολή σας, η αντιμετώπιση του σχετικού θέματος από τη διοίκηση της επιχείρησης φαίνεται να κινείται εντός του γενικότερου πλαισίου που προδιαγράφουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Τονίζεται ιδιαίτερος ότι τα παραπάνω αφενός μεν δεν περιορίζουν τη φύση και έκταση της ευθύνης της διοίκησης της επιχείρησης και των ελεγκτών της, κατά τα υπό στοιχείο 1 προαναφερόμενα, αφετέρου δε, δεν αποτελούν καθ' οιονδήποτε τρόπο ερμηνεία του συγκεκριμένου ΔΠΧΠ (ΔΠΧΠ 24), κατά τα υπό στοιχείο 5 προαναφερόμενα.

- Κατάρτιση και δημοσιοποίηση ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών καταστάσεων:

1. Η κατάρτιση και δημοσιοποίηση ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχει ως σκοπό την παροχή επικαιροποιημένων πληροφοριών σε σχέση με τις πλέον πρόσφατες πλήρεις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις οι οποίες έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 1. Για τούτο, το ΔΛΠ 34 απαιτεί σημαντικά λιγότερες γνωστοποιήσεις στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις από ότι στις ετήσιες. Με δεδομένο όμως ότι στην περίπτωση της πρώτης εφαρμογής δεν υπάρχουν τελευταίες πλήρεις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, οι πρώτες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις του για πρώτη φορά εφαρμόζοντος τα Δ.Π.Χ.Π., πρέπει να παρέχουν επαρκείς πληροφορίες, ώστε να μπορούν ο χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν, πώς η μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Π. επηρέασε τα ποσά των ετήσιων και ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που είχαν συνταχθεί σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (παρ. 46 ΔΠΧΠ 1 και παρ. 96 της Βάσης για Συμπεράσματα του ΔΠΧΠ 1)
2. Οι πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με την παραπάνω παράγραφο αφορούν:
 - (α) Συμφωνίες της καθαρής θέσης μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και ΔΠΧΠ κατά την ημερομηνία μετάβασης και κάθε μεταγενέστερη ημερομηνία για την οποία συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις, που θα χρησιμοποιηθούν για συγκριτικούς σκοπούς των οικονομικών καταστάσεων της χρήσεως 2005 (31.03.2004-30.06.2004-30.9.2004-31.12.2004).
 - (β) Συμφωνίες των αποτελεσμάτων μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και ΔΠΧΠ κατά τις ίδιες ανωτέρω ημερομηνίες (31.03.2004-30.06.2004-30.9.2004-31.12.2004) (παρ. 38-39 του ΔΠΧΠ 1).
 - (γ) Διάφορες πληροφορίες που προβλέπονται από τα ΔΠΧΠ και δεν περιλαμβάνονταν στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι οποίες όμως είναι απαραίτητες για την κατανόηση των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ (παρ. 46 ΔΠΧΠ 1).

Στις συμφωνίες που αναφέρονται στα υπό (α) και (β) ανωτέρω πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ διορθώσεων που οφείλονται σε μεταβολές λογιστικών αρχών και διορθώσεων που οφείλονται σε λάθη εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, όταν τα τελευταία περιήλθαν σε γνώση της επιχείρησης κατά την διαδικασία της μετατροπής των οικονομικών καταστάσεων από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα ΔΠΧΠ. Οι συμφωνίες αυτές πρέπει επίσης να συνοδεύονται από επαρκείς αναλύσεις (παρ. 40-41 του ΔΠΧΠ 1).

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι οι μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όπου αυτές επιτρέπονταν (π.χ. επισφαλείς απαιτήσεις) θεωρούνται διόρθωση λαθών (παρ. 31 ΔΠΧΠ 1).
3. Η σύνταξη του ισολογισμού έναρξης κατά την ημερομηνία μετάβασης και των οικονομικών καταστάσεων της συγκριτικής χρήσης και της χρήσης της πρώτης εφαρμογής των ΔΠΧΠ, γίνεται με τα ισχύοντα ΔΠΧΠ, κατά την ημερομηνία αναφοράς της χρήσης της πρώτης εφαρμογής (31.12.2005 εν προκειμένω), με την επιφύλαξη των

εξαιρέσεων που παρέχονται από τις παρ. 13-34 του ΔΠΧΠ 1. Κατά την άποψη της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορούν να χρησιμοποιούνται και τα ΔΛΠ, εκείνα που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων π.χ. (28.2.2006), εφόσον, για τα ΔΛΠ, αυτά, προβλέπεται ότι έχουν αναδρομική εφαρμογή.

4. Κατά την σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της χρήσεως 2005, οι τροποποιήσεις που ενδεχομένως θα υπάρξουν σε σχέση με τις δημοσιοποιηθείσες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις μπορεί να οφείλονται:

(α) Σε μεταβολές λογιστικών αρχών, είτε σε σχέση με τις λογιστικές αρχές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είτε σε σχέση με τις αρχές που υιοθετήθηκαν για την σύνταξη των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων της χρήσεως 2005, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

(β) σε διορθώσεις λαθών είτε σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (κυρίως κατά την μετάβαση) είτε σε σχέση με τα ΔΠΧΠ των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων, που έχουν δημοσιοποιηθεί. Οι αναθεωρήσεις εκτιμήσεων που θα γίνουν αναδρομικά θεωρούνται διόρθωση λάθους.

Για λόγους διαφάνειας και αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και για την πληρέστερη ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, για οποιαδήποτε τροποποίηση σύμφωνα με τα ανωτέρω των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που έχουν ήδη δημοσιοποιηθεί, πρέπει να γίνουν τα εξής:

Να υπάρξει ιδιαίτερη σημείωση στο Προσάρτημα με κατάλληλη επικεφαλίδα, π.χ. «Διορθώσεις σε σχέση με τις δημοσιοποιηθείσες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις» στην οποία θα γίνει λεπτομερής αναφορά για κάθε διόρθωση των εξής πληροφοριών:

(α) Αν η διόρθωση αφορά λάθος ή μεταβολή λογιστικής αρχής,

(β) Η φύση του λάθους ή ο λόγος αλλαγής της λογιστικής αρχής,

(γ) Η επίδραση στα κονδύλια του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων για όλες τις περιόδους που έχουν δημοσιοποιηθεί ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις. Τούτο δεν απαιτείται για τα κονδύλια του Ισολογισμού και της Καθαρής Θέσης των ενδιάμεσων περιόδων του έτους 2004(31/03, 30/06 και 30/09).

(δ) Η επίδραση στα κέρδη ανά μετοχή για όλες τις περιόδους που έχουν δημοσιοποιηθεί ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.

(ε) Οι συμφωνίες μεταξύ Ελληνικών Προτύπων και ΔΠΧΠ για την χρήση 2004 (Καθαρή Θέση 01/01/04 και 31/12.04 και Αποτελέσματα 2004) και την ημερομηνία μετάβασης, πρέπει να γίνουν με βάση τα αναμορφωμένα μετά τη διόρθωση κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων και όχι με αυτά που είχαν δημοσιοποιηθεί στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.

Τα ανωτέρω προτείνεται να έχουν την μορφή αναλυτικού επεξηγηματικού πίνακα συμφωνίας, για την καλύτερη κατανόηση από τους χρήστες, των επιδράσεων των μεταβολών και των διορθώσεων.

Σε περίπτωση που υπάρξει διόρθωση της κατάστασης ταμιακών ροών πρέπει να γίνει γνωστοποίηση αντίστοιχου τύπου.

Γίνεται κατ' εξαίρεση δεκτό, για τη διευκόλυνση των επιχειρήσεων λόγω της πρώτης εφαρμογής των ΔΠΧΠ στη χώρα μας, ότι με την τήρηση των ανωτέρω καλύπτονται απόλυτα οι ανάγκες επαρκούς πληροφόρησης και διαφάνειας ώστε να μη απαιτούνται περαιτέρω γνωστοποιήσεις ή επαναδημοσιοποιήσεις.

Συνιστάται, επίσης με σκοπό την πληρέστερη ενημέρωση των ενδιαφερομένων να υπάρχει σχετική παράγραφος έμφασης, για το γεγονός της αναμόρφωσης των κονδυλίων, από τον Ελεγκτή στην Έκθεση Ελέγχου του. Ο τύπος της έκθεσης που θα αναφέρεται στη δημοσίευση στον Τύπο θα αναφέρεται ως "Με σύμφωνη γνώμη- έμφαση για διόρθωση ενδιάμεσων καταστάσεων".

Στην περίπτωση που έχουν ήδη δημοσιευθεί οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2005 και έχουν ήδη γίνει σε αυτές τροποποιήσεις σε σχέση με τις δημοσιοποιημένες ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλά οι τροποποιήσεις αυτές δεν έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με την παρούσα, γίνεται σχετική τροποποίηση και επαναδημοσιοποίηση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2005 και εκδίδεται νέα Έκθεση Ελέγχου με αναλογική εφαρμογή του Ελληνικού Ελεγκτικού Προτύπου 5560.

-Αντιμετώπιση των διαφορών που προκύπτουν από προσαρμογές λογιστικών αξιών κατά την μετάβαση στα ΔΠΧΠ:

Το εννοιολογικό περιεχόμενο του κονδυλίου «Αποτελέσματα εις Νέον» είναι το ίδιο ανεξάρτητα από το είδος των λογιστικών προτύπων, που χρησιμοποιούνται για τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και αναφέρεται στα αδιανέμητα κέρδη για τα οποία δεν έχει αποφασισθεί ο προορισμός τους. Ωστόσο υπάρχει διαφορά στους κανόνες με τους οποίους διαμορφώνεται το κονδύλιο «Αποτελέσματα εις Νέον» μεταξύ ΕΓΛΣ και ΔΠΧΠ. Κατά συνέπεια, το ύψος του κονδυλίου «Αποτελέσματα εις Νέον» αν εφαρμοσθούν τα ΔΠΧΠ θα είναι διαφορετικό από αυτό που θα προκύψει αν εφαρμοσθούν οι κανόνες του ΕΓΛΣ. Δεδομένου ότι η εφαρμογή των ΔΠΧΠ οδηγεί σε πιο ακριβοδίκαιη παρουσίαση της καθαρής περιουσιακής κατάστασης μιας οικονομικής μονάδος και δεδομένου ότι το κονδύλιο «Αποτελέσματα εις Νέον» αποτελεί μέρος της Καθαρής Θέσης μιας οικονομικής μονάδος, συνάγεται ότι η εφαρμογή των ΔΠΧΠ οδηγεί σε περισσότερο ακριβοδίκαιη απεικόνισή της καθαρής θέσης σε σχέση με την εφαρμογή των κανόνων του ΕΓΛΣ.

Κατά την εφαρμογή των ΔΠΧΠ ισχύουν τα ακόλουθα:

1. Κατά την πρώτη εφαρμογή τους, γίνονται προσαρμογές των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού της οικονομικής μονάδος με σκοπό τη διαμόρφωση της καθαρής περιουσιακής κατάστασης της μονάδος στο ποσό που θα είχε διαμορφωθεί, αν η οικονομική μονάδα εφάρμοζε πάντοτε τα ΔΠΧΠ. Οι προαναφερόμενες προσαρμογές απεικονίζονται είτε στο κονδύλιο «Αποτελέσματα εις Νέον» είτε, κυρίως όταν αναφέρονται σε προσαρμογές στην εύλογη αξία των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, σε επιμέρους συγκεκριμένα κονδύλια της Καθαρής Θέσης.
2. Μετά την πρώτη εφαρμογή, τα ΔΠΧΠ απαιτούν, ως γενικό κανόνα, τα έσοδα και έξοδα της οικονομικής μονάδας να απεικονίζονται στα

Αποτελέσματα Χρήσης απ' όπου και καταλήγουν στο κονδύλιο «Αποτελέσματα εις Νέον». Σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, που προβλέπονται από τα ΔΠΧΠ, υπάρχει απόκλιση από τον παραπάνω γενικό κανόνα, οπότε ποσά εξόδων και εσόδων απεικονίζονται απευθείας σε επιμέρους συγκεκριμένα κονδύλια της Καθαρής Θέσης.

Με βάση τα παραπάνω το κονδύλιο «Αποτελέσματα εις Νέον» διατηρεί το χαρακτήρα αδιανέμητων κερδών που μπορούν να διατεθούν για οποιοδήποτε ειδικότερο σκοπό αποφασίσει το κυρίαρχο όργανο της οικονομικής μονάδος.

«Μεταφορές» εντός της καθαρής θέσης, πέραν των προβλεπόμενων από τα ΔΠΧΠ, και εφόσον δεν είναι σε ευθεία αντίθεση με αυτά, δεν απαγορεύονται. Συνεπώς, ο σχηματισμός Έκτακτου Αποθεματικού για την κάλυψη της ίδιας συμμετοχής του επενδυτή με «μεταφορά» από το κονδύλιο «Αποτελέσματα εις Νέον», μπορεί να γίνει εφόσον η φύση και ο σκοπός του αποθεματικού αυτού γνωστοποιούνται (παρ. 76 (β) Δ.Λ.Π. 1). Αυτονόητο είναι ότι κάτι τέτοιο είναι αποκλειστικά θέμα της αρμοδιότητας της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων.

Τέλος όσον αφορά το ερώτημά σας σχετικά με τη φορολόγηση του κονδυλίου κατά τη «μεταφορά» από τα «Αποτελέσματα εις Νέον» σε ειδικό αποθεματικό για την κάλυψη της ίδιας συμμετοχής του επενδυτή, και μετά από διαβούλευση και τη σύμφωνη γνώμη της υπηρεσίας του ΥΠΟΙΟ που είναι αρμόδια για το συγκεκριμένο φορολογικό θέμα, επισημαίνονται τα εξής:

1. Συνηθέστατα, για το κονδύλιο «Αποτελέσματα εις Νέον» έχουν εκπληρωθεί οι φορολογικές υποχρεώσεις της απεικονίζουσας οικονομικής μονάδος.
2. Σύμφωνα με το γενικό κανόνα της Ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, οποιαδήποτε διάθεση κερδών μιας οικονομικής μονάδος για συγκεκριμένο σκοπό συνιστά διανομή η οποία αποτελεί φορολογητέα πράξη. Κατά συνέπεια, αν για όλο ή μέρος του «μεταφερόμενου» σε ειδικό αποθεματικό ποσού, δεν έχει καταβληθεί ο φόρος εισοδήματος, η «μεταφορά» συνιστά γενεσιουργό αιτία για τη δημιουργία της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης. Έτσι, και κατά τα ΔΠΧΠ, το ποσό που θα απεικονισθεί ως ειδικό αποθεματικό για την κάλυψη της ίδιας συμμετοχής του επενδυτή πρέπει να είναι ελεύθερο φόρου, ώστε να ικανοποιείται και το πνεύμα της νομοθεσίας των επενδυτικών κινήτρων για τη συμμετοχή του επενδυτή με πραγματικά ίδια κεφάλαια.

Συμπερασματικά, επιτρέπεται η «μεταφορά» του αναγκαίου κονδυλίου από τα «Αποτελέσματα εις Νέον», που έχουν προσδιορισθεί με βάση τα ΔΠΧΠ, σε ειδικό φορολογημένο αποθεματικό για την κάλυψη της ίδιας συμμετοχής επενδυτή κατά τις διατάξεις του Ν.3299/2004

-Υποχρέωση δημοσίευσης χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης:

Η μη εισηγμένη συγγενής επιχείρηση δεν είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) για τις δικές της οικονομικές καταστάσεις. Η επιχείρηση αυτή όμως είναι

υποχρεωμένη να παρέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία στην επενδύουσα επιχείρηση προκειμένου αυτή να τροποποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς και να εφαρμόσει στη συνέχεια την προβλεπόμενη από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.) 28 μέθοδο της καθαρής θέσης. Άρνηση εκ μέρους της συγγενούς επιχείρησης για παροχή των στοιχείων αυτών στην επενδύουσα επιχείρηση αποτελεί σαφή παράβαση των διατάξεων του Κ.Ν. 2190/1920. Επισημαίνεται, όμως, ότι η συγγενής επιχείρηση που παρέχει στην επενδύουσα επιχείρηση όλα τα στοιχεία για τη διαμόρφωση των οικονομικών της καταστάσεων από τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα στα Δ.Π.Χ.Π., μπορεί να επωφεληθεί από τις σχετικές διατάξεις του Ν. 3301/2004 και να συντάσσει και η ίδια τις οικονομικές της καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Π, δεδομένης της προετοιμασίας της για την παροχή στοιχείων στην επενδύουσα. «Αθροιστικά» σημαίνει ότι αθροίζονται τα υπό του νόμου καθοριζόμενα στοιχεία όλων των ενοποιούμενων μη εισηγμένων θυγατρικών και εφόσον αυτά δεν υπερβαίνουν το 5% των αντίστοιχων ενοποιημένων μεγεθών του ομίλου, οι θυγατρικές αυτές απαλλάσσονται από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. για τις ατομικές οικονομικές τους καταστάσεις. Δεν απαλλάσσονται όμως οι επιχειρήσεις αυτές από την σύνταξη οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. για σκοπούς ενοποίησης. Διευκρινίζεται ότι κατά των υπολογισμό των σχετικών αθροισμάτων δεν λαμβάνονται υπόψη οι διεταιρικές συναλλαγές.

Για την καλύτερη κατανόηση παρατίθεται το εξής παράδειγμα. Στο σχετικό πίνακα παρουσιάζονται συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις της 31 Δεκεμβρίου 2005 του Ομίλου ΑΛΦΑ σε ενοποιημένη βάση σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, καθώς και οι ατομικοί ισολογισμοί των δύο θυγατρικών της που καταρτίστηκαν για σκοπούς ενοποίησης στην ίδια λογιστική βάση (ποσοστό συμμετοχής 60% και για τις δύο). Περαιτέρω, στις 31 Δεκεμβρίου 2005 υπάρχει απαίτηση της Θ1 από τη Θ2 ποσού 8.000, ενώ στη διάρκεια της περιόδου 2005 η Θ1 πούλησε στη Θ2 εμπορεύματα κόστους 4.500 αντί 5.000. Το σύνολο των αγορών αυτών πουλήθηκε από την Θ2 σε τρίτους εντός της ίδιας περιόδου.

	<u>Όμιλος ΑΛΦΑ</u>	<u>Θυγατρική 1</u>	<u>Θυγατρική 2</u>	<u>Θ 1 + Θ 2</u>
Σύνολο στοιχείων ενεργητικού	1.050.000	30.000	40.000	70.000
Σύνολο υποχρεώσεων	600.000	20.000	22.000	42.000
Καθαρής θέσης	400.000	10.000	18.000	28.000
Δικαιώματα μειοψηφίας	50.000			
Κύκλος εργασιών	500.000	10.000	20.000	30.000
Διάφορα έξοδα	448.200	8.800	18.200	27.000
Δικαιώματα μειοψηφίας	1.800			
Καθαρά κέρδη	50.000	1.200	1.800	3.000

Η συμμετοχή των Θ1 και Θ2 στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του Ομίλου έχει υπολογιστεί ως εξής.

	<u>Θ 1 + Θ 2</u>	<u>προσαρμογές</u>	<u>Συνεισφορά στις ενοποιημένες καταστάσεις</u>	<u>συνεισφοράς χωρίς δικαιώματα μειοψηφίας (60%)</u>
Σύνολο στοιχείων ενεργητικού	70.000	-8.000	62.000	37.200
Κύκλος εργασιών	30.000	-5.000	25.000	15.000
Καθαρά κέρδη	3.000			1.800

Στο παραπάνω παράδειγμα δεν θεμελιώνεται υποχρέωση για τις θυγατρικές Θ1 και Θ2 να δημοσιεύσουν τις ατομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, αφού μετά την αφαίρεση των δικαιωμάτων μειοψηφίας:

1. το ενοποιούμενο συνολικό ενεργητικό των δύο θυγατρικών είναι μικρότερο από το 5% του αντίστοιχου ποσού του ομίλου σε ενοποιημένη βάση [$37.200 < 50.640$, όπου $50.640 = (1.050.000 - 37.200) * 5\%$],
2. ο ενοποιούμενος συνολικός κύκλος εργασιών των δύο θυγατρικών είναι μικρότερος από το 5% του αντίστοιχου ποσού του ομίλου σε ενοποιημένη βάση [$15.000 < 24.250$, όπου $24.500 = (500.000 - 15.000) * 5\%$],
3. τα ενοποιούμενα συνολικά αποτελέσματα των δύο θυγατρικών είναι μικρότερα από το 5% του αντίστοιχου ποσού του ομίλου σε ενοποιημένη βάση [$1.800 < = (50.000 - 1.800) * 5\%$].

-Δυνατότητα λογιστικής μείωσης κεφαλαίου Ανώνυμης Εταιρείας για διαγραφή ζημιών προερχομένων από την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων:

Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 1 παράγραφος 41 οι διαφορές που προέκυψαν μεταξύ ελληνικών λογιστικών προτύπων και ΔΠΧΠ κατά τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ πρέπει να διαχωριστούν σε προερχόμενες από μεταβολές σε λογιστικές αρχές και από λάθη. Στη χώρα μας σε πολλές περιπτώσεις διαφορές που παρατηρήθηκαν κατά την μετάβαση και επηρέασαν τα αποτελέσματα εις νέο προέρχονται από λάθη όπως μη αναγνώριση ζημιών από επισφάλειες, μη διενέργεια πρόβλεψης για απαξίωση αποθεμάτων, κεφαλαιοποίηση εξόδων εγκατάστασης, μη αναγνώριση στα αποτελέσματα ζημιών χρεογράφων, κλπ.

Με βάση τα παραπάνω, η μείωση μετοχικού κεφαλαίου για διαγραφή ζημιών που προέρχονται από λάθη έρχεται σε ευθεία αντίθεση με τον νόμο 2190/1920, δεδομένου ότι ο νόμος αυτός επιτρέπει τέτοιο συμψηφισμό μόνο για ζημιές που έχουν προκύψει σύμφωνα με τις διατάξεις του και έχουν αναγνωριστεί στο χρόνο που προέκυψαν, και μόνο ύστερα από έγκριση του Υπουργείου Ανάπτυξης.

Πέραν των ανωτέρω, η κατά τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ αναγνώριση ζημιών από λάθη που αναφέρονται σε προηγούμενες χρήσεις σημαίνει ότι στις χρήσεις αυτές είχαν προκύψει μεγαλύτερα των πραγματικών αποτελέσματα (περισσότερα κέρδη ή λιγότερες ζημιές), και ενδεχομένως να έχουν διανεμηθεί στη συνέχεια μη πραγματικά κέρδη. Τυχόν συμψηφισμός των ζημιών αυτών στην παρούσα χρήση οδηγεί σε περαιτέρω διανομή ιδίων κεφαλαίων, με συνέπεια την πιθανή δημιουργία σοβαρών οικονομικών προβλημάτων στις επιχειρήσεις αυτές (έλλειψη ρευστότητας, δανειακή επιβάρυνση, κλπ).

-Παρουσίαση πλήρους και συνοπτικής χρηματοοικονομικής κατάστασης από εταιρεία που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα ΔΛΠ στη χρήση 2005:

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 34, οι επιχειρήσεις που παρουσιάζουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, μπορούν να παρουσιάζουν συνοπτικό ισολογισμό, συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων, συνοπτική κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, συνοπτική, κατάσταση χρηματοροών, και

επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις. Τούτο είναι αποδεκτό εφόσον οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν πρόσβαση στις πλέον πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες πρέπει να είναι πλήρεις σύμφωνα με το ΔΛΠ1.

Όταν για περίοδο μικρότερη του έτους συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες είναι τμήμα των πρώτων ετήσιων σύμφωνα με τα ΔΛΠ, είναι ευνόητο ότι δεν έχουν υπάρξει προηγούμενες πλήρεις ετήσιες. Τούτο ήταν σαφώς στην γνώση του IASB όταν ανέπτυξε το ΔΠΧΠ 1 (Πρώτη υιοθέτηση των ΔΠΧΠ), το οποίο όχι μόνο δεν απαιτεί οι πρώτες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις να είναι πλήρεις, αλλά αντιθέτως όρισε ότι για να επιτευχθεί ο σκοπός των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 34, οι επιχειρήσεις πρέπει να συμπεριλάβουν στις πρώτες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, τις ουσιώδεις πληροφορίες που απαιτούνται για την κατανόησή τους ή να παραπέμψουν σε ένα άλλο δημοσιευμένο έγγραφο που τις περιέχει, εφόσον οι πληροφορίες αυτές δεν περιλαμβάνονται στις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές (παρ. 46 ΔΠΧΠ 1 και BC96 ΔΠΧΠ 1).

Τα ανωτέρω, εμμέσως πλην σαφώς, σημαίνουν ότι αν μια επιχείρηση έχει συντάξει και δημοσιοποιήσει πλήρη οικονομικά στοιχεία σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 για την περίοδο 01.01 – 31.12.2004 ή πλήρεις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 για την περίοδο 01.01 – 31.03.2005, δεν απαιτείται να καταρτίσει πλήρεις οικονομικές καταστάσεις για την περίοδο 01.01 – 30.06.2005, εφόσον γίνεται παραπομπή στα πλήρη οικονομικά στοιχεία της 31.12.2004 ή τις πλήρεις οικονομικές καταστάσεις της 31.03.2005.

Είναι ευνόητο ότι επιπρόσθετα πρέπει να έχουν παρασχεθεί και οι απαιτούμενες συμφωνίες αποτελεσμάτων και καθαρής θέσης μεταξύ των προηγούμενων λογιστικών αρχών και των ΔΠΧΠ, σύμφωνα με την παρ. 45 του ΔΠΧΠ 1.

10 Ενοποιήσεις

-Ορθότητα λογιστικού χειρισμού μητρικής εταιρίας, κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, όταν ακίνητο θυγατρικής αποτιμάται στην εύλογη αξία του. Συγκεκριμένα: Εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιρεία, συμμετέχει με ποσοστό 99,99% σε άλλη εταιρεία. Η θυγατρική αυτή, στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής αποτιμάται στην εύλογη αξία της με μεταβολές αναγνωριζόμενες σε αποθεματικό της καθαρής θέσης, στις δε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ενοποιείται ολικά. Η θυγατρική έχει στην κατοχή της το 50% οικοπέδου μετά των επ' αυτού κτιρίων το οποίο έχει αναγνωρισθεί ως επένδυση σε ακίνητα το οποίο έχει αποτιμηθεί κατά την 15.12.2006 στην εύλογη αξία του με την μέθοδο της -Εναπομένουσας ή Υπολειμματικής Αξίας- σύμφωνα με την οποία, η αξία του ακινήτου εκτιμάται με βάση την μελλοντική του εκμετάλλευση, μέσω του βέλτιστου σεναρίου αξιοποίησης του. Ως αποτέλεσμα αυτού του χειρισμού, η μητρική αναγνώρισε απευθείας στην καθαρή θέση μέσω της αποτίμησης της θυγατρικής ποσό 18.000.000 Ευρώ, ενώ στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις το ποσό αυτό καταχωρήθηκε στα –Λοιπά Έσοδα-:

1. Η περιγραφή της εν λόγω μεθόδου γίνεται με την ορολογία του εκτιμητικού επαγγέλματος, η οποία εκφράζει με διαφορετικό λεκτικό την προβλεπόμενη από το Δ.Λ.Π. 40, μεθοδολογία. Συνεπώς, η εν λόγω μέθοδος είναι σύμφωνη με τα προβλεπόμενα από το Δ.Λ.Π. 40.

2. Η επιμέτρηση της αξίας μίας συμμετοχής, ως συμμετοχικός τίτλος, δεν εξαρτάται μόνον από τα ακίνητα που κατέχει, αλλά από το σύνολο των χρηματοροών που αναμένονται από αυτή στο μέλλον. Πάντως, οι διαφορές από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία, μιας συμμετοχής σε θυγατρική, στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, αναγνωρίζονται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, (θεωρουμένης της θυγατρικής, ως Διαθέσιμου για Πώληση Χρηματοοικονομικού Περιουσιακού Στοιχείου, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 39).

Συμπερασματικά, με την επιφύλαξη των αναφερομένων υπό (2) ανωτέρω και την αναγνώριση και των λοιπών κονδυλίων, ως συνέπεια αυτών των χειρισμών (π.χ. αναβαλλόμενοι φόροι), οι λογιστικοί χειρισμοί, όσον αφορά τις λογιστικές εγγραφές αναγνώρισης των διαφορών επιμέτρησης, είναι οι προβλεπόμενοι από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Π.

-Ο ορθός κατά τα Δ.Π.Χ.Π. λογιστικός χειρισμός στις Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις μητρικής εταιρίας, όταν απορροφά ελεγχόμενη και ενοποιούμενη από αυτήν θυγατρική της:

Η συγχώνευση παρουσιάζεται με την μέθοδο της συνένωσης συμφερόντων (pooling of interests), κατά την οποία, τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής, περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της απορροφώσας μητρικής, αναδρομικά, από την έναρξη της πρώτης παρουσιαζόμενης περιόδου, δηλαδή, γίνεται επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής, ως η απορρόφηση να ήταν ανέκαθεν σε ισχύ.

Η επαναδιατύπωση αυτή, γίνεται με τις λογιστικές αξίες των στοιχείων της θυγατρικής, όπως αυτές διαμορφώνονταν για σκοπούς ενοποίησης με την μητρική κατά τον χρόνο της απορρόφησης. Από την μητρική, πρέπει επίσης να καθιερωθεί πολιτική, για τον χειρισμό (κονδύλι της καθαρής θέσης στο οποίο θα αναγνωρισθεί), της τυχόν διαφοράς μεταξύ του τιμήματος που θα καταβληθεί και της λογιστικής αξίας των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αναλογούν στα δικαιώματα μειοψηφίας, στην περίπτωση που η θυγατρική δεν ήταν πλήρως κατεχόμενη κατά την απορρόφηση.

-Θέματα που αφορούν τη συγχώνευση δυο εταιρειών, η οποία ολοκληρώθηκε την 31.12.2007 βάσει των διατάξεων του Ν.Δ. 1297/1972, με την δημιουργία νέας εταιρείας. Η εκτίμηση της καθαρής περιουσίας των εταιρειών από την επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20 έγινε βάσει των δεδομένων των ισολογισμών τους, της 31.12.2006. Συγκεκριμένα:

(α) λογιστικός χειρισμός στην περίπτωση πώλησης παγίων και διαφοροποίησης λογαριασμών στο διάστημα 01.01.2007-31.12.2007,

(β) αν η εκτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 θα αποτελέσει την απογραφή έναρξης της νέας εταιρείας,

(γ) αν θα μειωθεί η καθαρή θέση της νέας εταιρείας με τις κινήσεις που θα γίνουν από τις συγχωνευθείσες εταιρείες στο χρονικό διάστημα από 01.01.2007-31.12.2007 και,

(δ) πως θα αποτυπωθεί η τυχόν υπεραξία που θα προκύψει:

Η βάση για την απογραφή έναρξης της νέας εταιρείας, είναι η εκτίμηση της καθαρής περιουσίας (στοιχεία ενεργητικού μείον υποχρεώσεις) των συγχωνευθησών εταιρειών, όπως αυτή προσδιορίστηκε από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20. Στη συνέχεια, οι αξίες των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων που προσδιορίστηκαν από την Επιτροπή, θα προσαρμοσθούν συγκεντρωτικά με τα λογιστικά γεγονότα που προέκυψαν μετά την ημερομηνία της εκτίμησης (01.01.2007) και μέχρι την ημερομηνία της ολοκλήρωσης της συγχώνευσης (31.12.2007). Με τον τρόπο αυτό, οι εν λόγω αξίες, θεωρητικά, θα προσεγγίζουν τις αξίες των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων στις οποίες θα κατέληγε η Επιτροπή, αν διενεργούσε την εκτίμησή της κατά την έναρξη της πρώτης χρήσεως της νέας εταιρείας (01.01.2008), οι οποίες και θα αποτελέσουν το κόστος κτήσεως για την μετέπειτα λογιστική της εταιρείας αυτής. Συνεπώς, οι αποσβέσεις των ενσωμάτων παγίων που θα διενεργηθούν από τις συγχωνευθείσες εταιρείες στο χρονικό διάστημα 01.01.2007-31.12.2007, θα αναπροσαρμοσθούν ώστε να περιλάβουν τις αναλογούσες αποσβέσεις επί των διαφορών των αξιών που προσδιορίστηκαν από την Επιτροπή, τα πάγια στοιχεία που επωλήθησαν στο χρονικό διάστημα 01.01.2007-31.12.2007 δεν θα εμφανισθούν στην απογραφή έναρξης της νέας εταιρείας και τα πάγια που αγοράστηκαν στο διάστημα 01.01.2007-31.12.2007 θα εμφανισθούν στην απογραφή έναρξης με τις αξίες αγοράς μείον τις αναλογούσες έως την ημερομηνία έναρξης της νέας εταιρείας αποσβέσεις.

Η υπεραξία, με δεδομένο ότι το σύνολο των καθαρών θέσεων των συγχωνευθησών εταιρειών όπως προσδιορίστηκαν από την Επιτροπή, θα γίνει μετοχικό κεφάλαιο της νέας εταιρείας, δεν προκύπτει λογιστικά και συνεπώς δεν αναγνωρίζεται σε λογαριασμούς ουσίας του ισολογισμού έναρξης, αλλά σε λογαριασμούς τάξεως, με ανάλυση των επί μέρους στοιχείων από τα οποία και προέρχεται. Η καθαρή θέση του ισολογισμού έναρξης της νέας εταιρείας μπορεί να υπολείπεται της καθαρής θέσης και συνεπώς του μετοχικού κεφαλαίου που προσδιορίστηκε από την Επιτροπή του άρθρου 9, λόγω ζημιών για παράδειγμα που κατέλειπαν οι συγχωνευθείσες εταιρείες στο χρονικό διάστημα 01.01.2007-31.12.2007.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται απλοποιημένο παράδειγμα:

Λογαριασμοί	Αξίες Επιτροπής 31.12.2006	Λογιστικές Αξίες 31.12.2006	Λογιστικές Αξίες 31.12.2007	Εγγραφές Προσαρμογής Στις Αξίες Της Επιτροπής	Απογραφή Έναρξης Νέας Εταιρείας 31.12.2007
Ενσώματα Πάγια	1.200	800	400	(350-70) ¹	680
Απαιτήσεις	400	500	440	-100 ²	340
Διαθέσιμα	<u>50</u>	<u>50</u>	<u>30</u>	<u>0</u>	<u>30</u>
Σύνολο Ενεργητικού	<u>1.650</u>	<u>1.350</u>	<u>870</u>	<u>180</u>	<u>1.050</u>
Μετοχικό Κεφάλαιο	970	300	300	670	970

Αποθεματικά	0	200	200	-200	0
Κέρδη/(Ζημίες) εις Νέον	<u>0</u>	<u>170</u>	<u>(130)</u>	<u>-290</u>	<u>(420)³</u>
Σύνολο Καθ. Θέσης	970	670	370	180	550
Υποχρεώσεις	<u>680</u>	<u>680</u>	<u>500</u>	<u>0</u>	<u>500</u>
Σύνολο Παθητικού	<u>1.650</u>	<u>1.350</u>	<u>870</u>	<u>180</u>	<u>1.050</u>

(1). Τα ενσώματα πάγια της εταιρείας περιλαμβάνουν δύο πάγια για τα οποία ισχύουν:

	Πάγιο Π1	Πάγιο Π2
Αξία κτήσεως	1.000	700
Σωρευμένες αποσβέσεις έως 31.12.2006	<u>(500)</u>	<u>(400)</u>
Λογιστική αξία	<u>500</u>	<u>300</u>
Αξία που προσδιορίστηκε από την Επιτροπή την 31.12.2006	850	350
Συντελεστής απόσβεσης	10%	12,5%

Στην χρήση 2007 η Α διενήργησε αποσβέσεις επί του παγίου Π1, ποσού 100. Με την απογραφή του παγίου αυτού στην νέα εταιρεία την 31.12.2007, θα διενεργηθούν πρόσθετες αποσβέσεις ποσού 70= (850/5=170-100). Συνεπώς το πάγιο αυτό στην απογραφή έναρξης θα εμφανισθεί με αξία 850-170=680. Επίσης, στην χρήση 2007 η Α πώλησε το πάγιο Π2. Συνεπώς το πάγιο αυτό δεν θα εμφανισθεί στην απογραφή έναρξης.

(2). Η μεταβολή των απαιτήσεων στην χρήση 2007 έχει ως εξής:

Υπόλοιπο 31.12.2006	500
Νέες απαιτήσεις 01.01.2007-31.12.2007	390
Είσπραξη απαιτήσεων 01.01.2007-31.12.2007	(430)
Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις περιόδου 01.01.2007-31.12.2007	<u>(20)</u>
Υπόλοιπο 31.12.2007	<u>440</u>

Η αξία με την οποία θα εμφανισθούν οι απαιτήσεις στην απογραφή έναρξης της νέας εταιρείας θα ανέλθει σε: 400+390-430-20=340.

Τα υπόλοιπα στοιχεία για τα οποία δεν προσδιορίστηκαν διαφορές από την Επιτροπή του άρθρου 9, καταχωρούνται στην απογραφή έναρξης με τις λογιστικές αξίες όπως αυτές προκύπτουν από τον ισολογισμό της Α κατά την 31.12.2007.

(3). Το ποσό των (420) που εμφανίζεται στα κέρδη εις νέον (ζημίες εις νέον) και είναι η διαφορά μεταξύ στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεων σύμφωνα με τα ανωτέρω και μετοχικού κεφαλαίου όπως προσδιορίστηκε από την Επιτροπή, θα συμψηφισθεί με κέρδη εις νέον (θετική διαφορά) ή θα αυξηθεί με περαιτέρω ζημίες εις νέον που ενδεχομένως προκύψουν από την άλλη συγχωνευόμενη εταιρεία. Πάντως, με βάση μία πολύ παλαιά εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών (Πολ.423/Ε.24011/2.12.1969), οι τελικές ζημίες εις νέον που θα προκύψουν κατά την σύσταση της νέας εταιρείας, (420) οι οποίες δημιουργήθηκαν: (i) από τις δραστηριότητες των

συγχωνευόμενων εταιρειών από την ημερομηνία εκτίμησης της Επιτροπής του άρθρου 9 μέχρι την ημερομηνία ολοκλήρωσης της συγχώνευσης (170+130), (ii) από τις πρόσθετες αποσβέσεις που διενεργήθηκαν επί της υπεραξίας για την ίδια περίοδο (70) και (iii) από την διαγραφείσα υπεραξία του παγίου που επωλήθη στην ίδια περίοδο (50), πρέπει να καλυφθούν από τους μετόχους με μετρητά, ώστε να μην υπάρξει μείωση του εισφερθέντος μετοχικού κεφαλαίου, όπως αυτό προσδιορίστηκε από την Επιτροπή του άρθρου 9.

Η συνολική υπεραξία που προσδιορίστηκε από την Επιτροπή κατά την 31.12.2006, ποσού 300, με ανάλυση σε θετική υπεραξία Ενσωμάτων Παγίων $400=1.200-800$ και αρνητική υπεραξία Απαιτήσεων $(100)=400-500$, θα εμφανισθεί σε Λογαριασμούς Τάξεως.

Η ανωτέρω διαδικασία θα εφαρμοσθεί και στην άλλη συγχωνευθείσα εταιρεία (εταιρεία Β) και οι αξίες που θα προκύψουν στην στήλη, Απογραφή Έναρξης Νέας Εταιρείας 31.12.2007, θα αθροισθούν με τις αντίστοιχες αξίες της εταιρείας Α και θα αποτελέσουν την απογραφή έναρξης της νέας εταιρείας.

ΒΑΣΗ ΓΙΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Με βάση την διεθνή εμπειρία και πρακτική όπως αυτή περιγράφεται από τα δύο μεγάλα Λογιστικά Σώματα σε παγκόσμια βάση, το IASB (Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και το FASB (Αμερικάνικο Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων), η συγχώνευση επιχειρήσεων ισοδυναμεί με Απόκτηση (Αγορά) μιας επιχείρησης ή επιχειρήσεων από άλλη επιχείρηση (ΒΑΣΗ ΓΙΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΤΟΥ Δ.Π.Χ.Π. 3 «Επιχειρηματικές Συνενώσεις» παρ. BC29-BC35). Δηλαδή, πρέπει να προσδιοριστεί η αγοράστρια επιχείρηση η οποία αποκτά την άλλη ή άλλες συγχωνευόμενες, να επιμετρηθούν τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αυτών και να προσδιοριστεί υπεραξία που θα είναι η διαφορά μεταξύ τιμήματος που θα δοθεί από την αγοράστρια και αξίας των καθαρών περιουσιακών στοιχείων των αποκτώμενων επιχειρήσεων κατά την ημερομηνία που η αγοράστρια αποκτά τον έλεγχο.

Τα ανωτέρω ισχύουν ακόμα και στην περίπτωση που οι συγχωνευόμενες εταιρείες παύουν να υφίστανται με την δημιουργία νέας εταιρείας. Είναι εξαιρετικά σπάνια η περίπτωση κατά την οποία οι συγχωνευόμενες εταιρείες θεωρούνται ισοδύναμες μεταξύ τους και συνεισφέρουν τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία τους για την δημιουργία μιας νέας εταιρείας η οποία αρχίζει από την ημερομηνία της συνένωσης. Ακόμα και σε αυτή όμως την σπάνια περίπτωση, η μέθοδος λογιστικοποίησης είναι η μέθοδος της συνένωσης συμφερόντων (Pooling of Interests), που προβλέπεται ακόμα μόνο από τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα και βάσει της οποίας τα εισφερόμενα καθαρά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται με τις λογιστικές αξίες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία δημιουργίας της νέας εταιρείας. Για αυτή και μόνο την σπάνια περίπτωση, υπάρχει διεθνής προβληματισμός που εκφράζεται μέσα από τον όρο Λογιστική Μέσω Νέας Εκκίνησης (Fresh Start Accounting Method), με βάση την οποία, τα καθαρά εισφερόμενα περιουσιακά στοιχεία όλων των επιχειρήσεων θα μπορούσαν να επιμετρηθούν στην τρέχουσα (εύλογη)

αξία τους. Πάντως και τα δύο Λογιστικά Συμβούλια επί του παρόντος έκριναν ότι δεν υπάρχει ανάγκη να ασχοληθούν με αυτό το θέμα. (Δ.Π.Χ.Π. 3, Βάση για Συμπεράσματα παρ. BC55-BC57).

Η ανωτέρω περιγραφόμενη διεθνής πρακτική, εφαρμόζεται στην χώρα μας μόνο από τις επιχειρήσεις που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις υποχρεωτικά ή προαιρετικά βάσει των Δ.Π.Χ.Π. Ο Νόμος 2190/20 στα σχετικά άρθρα του που πραγματεύονται το θέμα και συγκεκριμένα τα άρθρα 65-80 ασχολείται με τα διαδικαστικά κυρίως θέματα των πράξεων αυτών και δεν θίγει λογιστικά θέματα. Η επιβαλλόμενη από το άρθρο 71 εκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων από Επιτροπή Εμπειρογνομόνων ή από την Επιτροπή του άρθρου 9, στοχεύει κυρίως στην προστασία των μετόχων κατά την ανταλλαγή των μετοχών και όχι στον τρόπο με τον οποίο θα αντιμετωπισθούν λογιστικά τα εν λόγω εισφερόμενα στοιχεία. Στην χώρα μας όμως, έχουν επικρατήσει από το παρελθόν χειρισμοί οι οποίοι είναι προσανατολισμένοι κυρίως στο τυπικό και φορολογικό μέρος των συναλλαγών, με αποτέλεσμα να αλλοιώνεται η χρηματοοικονομική ουσία των γεγονότων που πρέπει να αποτυπώνεται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι εν λόγω χειρισμοί έχουν παγιωθεί στο οικονομικό, νομικό και επιχειρηματικό γίγνεσθαι, μέσω της υποστήριξής τους από την φορολογική κυρίως νομοθεσία, τις εγκύκλιες οδηγίες της διοίκησης και το λογιστικοελεγκτικό επάγγελμα, δημιουργώντας ένα εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο το οποίο δεν μπορεί να τροποποιηθεί με προτεινόμενες από το ΣΛΟΤ και συμβατές με τα Δ.Π.Χ.Π. και την διεθνή πρακτική, λύσεις. Επιπλέον, με δεδομένα: (α) την προαιρετική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή της Α.Ε. ή της Ε.Π.Ε., (β) τον διαχωρισμό των φορολογικών από τις οικονομικές καταστάσεις που επέφερε η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. και (γ) τις ευεργετικές φορολογικές διατάξεις του Ν. 2166/93 σε σχέση με τις συγχωνεύσεις, υπάρχει πλέον η δυνατότητα για τις επιχειρήσεις που το επιθυμούν, να παρουσιάσουν αξιόπιστες και αποδεκτές διεθνώς, οικονομικές καταστάσεις.

Με βάση τα παραπάνω, αλλά και το κόστος που συνεπάγεται για μία μικρομεσαία επιχείρηση η υιοθέτηση των προβλεπόμενων από τα Δ.Π.Χ.Π., το ΣΛΟΤ αποδέχεται την συνέχιση αυτής της πρακτικής, με ταυτόχρονη παροχή διευκρινίσεων για τα πρακτικά προβλήματα εφαρμογής της.

-Συγχώνευση αδελφών θυγατρικών μέσω απορρόφησης τους από τη μητρική εταιρία:

Με βάση την παράγραφο 3 του Δ.Π.Χ.Π. 3 «Συνενώσεις Επιχειρήσεων», το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε επιχειρηματικές συνενώσεις στις οποίες εμπλέκονται επιχειρήσεις υπό κοινό έλεγχο. Η έννοια των επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο, αναλύεται περαιτέρω στις παραγράφους 10-12 του Προτύπου. Η εξαίρεση όμως αυτών των περιπτώσεων από το πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π. 3, δεν απαγορεύει την προαιρετική εφαρμογή του Προτύπου αυτού, εφόσον αποφασισθεί από την εξαγοράζουσα επιχείρηση και γίνει συνολική εφαρμογή του. Αν δεν γίνει εφαρμογή του Δ.Π.Χ.Π. 3, μπορεί να εφαρμοσθεί η μέθοδος της Ενοποίησης Συμφερόντων (Pooling of Interests), που προβλέπεται από άλλα

Πρότυπα, σύμφωνα με τις παραγράφους 10 και 11 και 12 του Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη».

-Περίπτωση κατά την οποία η εταιρεία Α εξαγόρασε την εταιρία Β και δεν προέβη σε επιμέτρηση κατά την ημερομηνία εξαγοράς της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχομένων υποχρεώσεων της εταιρίας Β, αλλά έλαβε υπόψη τις εύλογες αξίες που είχαν προσδιορισθεί ένα χρόνο πριν και από τις οποίες αφαίρεσε τις *λειτουργικές ζημίες* που δημιουργήθηκαν στην επόμενη χρήση. Επομένως η προσδιορισθείσα εύλογη αξία και κατά συνέπεια η υπεραξία της εταιρίας Β, ενδεχομένως να απέκλιναν από αυτές που θα προέκυπταν εφόσον είχε διενεργήσει εκ νέου επιμέτρηση της αξίας της εξαγοραζόμενης εταιρείας. Επίσης, στις οικονομικές καταστάσεις η εταιρία Α δεν παρείχε τις γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από το Δ.Π.Χ.Π. 3 «Συνενώσεις Επιχειρήσεων». Ο ορκωτός λογιστής της εταιρίας Α στο πλαίσιο του ελέγχου που διενήργησε επί των οικονομικών καταστάσεων της χρήσης που έγινε η εξαγορά εξέδωσε έκθεση ελέγχου με «*Σύμφωνη Γνώμη*» χωρίς να σχολιάζει το παραπάνω γεγονός:

Με βάση τα προβλεπόμενα από το Δ.Π.Χ.Π. 3 προκύπτει ότι η ημερομηνία της απόκτησης είναι η ημερομηνία κατά την οποία έπρεπε να γίνει επιμέτρηση της εύλογης αξίας των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν και να προκύψει υπεραξία από την διαφορά μεταξύ της συνολικής εύλογης αξίας αυτών των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων και του κόστους της εξαγοράς. Συνεπώς, με δεδομένο ότι τα ανωτέρω οι ανωτέρω περιγραφόμενοι λογιστικοί χειρισμοί και οι σχετικές γνωστοποιήσεις που παρασχέθηκαν, δεν είναι σύμφωνοι με τα προβλεπόμενα από το Δ.Π.Χ.Π. 3 «Συνενώσεις Επιχειρήσεων», ο ορκωτός λογιστής έπρεπε να εκδώσει Έκθεση Ελέγχου με Διαφοροποιημένη Γνώμη.

-Λογιστικός χειρισμός από εταιρία που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. και απορρόφησε την κατά 80% θυγατρική της, εξαγοράζοντας το 20% των δικαιωμάτων μειοψηφίας με έκδοση μετοχών της. Συγκεκριμένα:

Η προηγούμενη πολιτική της εταιρείας, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σε σχέση με την εξαγορά δικαιωμάτων μειοψηφίας, ήταν η αναγνώριση της διαφοράς μεταξύ καταβληθέντος τιμήματος και λογιστικής αξίας των δικαιωμάτων μειοψηφίας ως υπεραξία. Κατά την εν λόγω εξαγορά, η διαφορά μεταξύ εύλογης αξίας των εκδοθέντων μετοχών και λογιστικής αξίας των δικαιωμάτων μειοψηφίας, στον ενοποιημένο ισολογισμό αναγνωρίστηκε ως υπεραξία, ενώ στον ατομικό ισολογισμό της μητρικής αναγνωρίστηκε απ' ευθείας στην καθαρή θέση:

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3 παρ. 51, η υπεραξία αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία της απόκτησης και ημερομηνία της απόκτησης κατά το Προσάρτημα Α' των καθορισμένων όρων του Δ.Π.Χ.Π. 3, είναι η ημερομηνία που ο αποκτών αποκτά τον έλεγχο του αποκτώμενου. Με βάση τα ανωτέρω, το Δ.Π.Χ.Π. 3 εμμέσως εννοεί, ότι, υπεραξία αναγνωρίζεται μόνον κατά την απόκτηση, η οποία μπορεί να επιτευχθεί είτε με μια είτε με

περισσότερες συναλλαγές ανταλλαγής. Παρόλα αυτά, με δεδομένο ότι τούτο δε είναι απόλυτα ξεκάθαρο στα υπάρχοντα πρότυπα Δ.Π.Χ.Π. 3 και Δ.Λ.Π. 27, διεθνώς επεκράτησαν και οι δύο πρακτικές που αναφέρονται στο ερώτημά σας. Το νέο Δ.Λ.Π. 27 (Ιανουάριος 2008, με υποχρεωτική ισχύ για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01.07.2009), αναφέρεται ρητά στο θέμα και επιβάλλει την αναγνώριση των μεταβολών στα δικαιώματα μειοψηφίας απ' ευθείας στην καθαρή θέση (παρ.30).

Σε μία συγχώνευση επιχειρήσεων, όπου η αποκτηθείσα επιχείρηση ενσωματώνεται στην αποκτώσα και παύει να υφίσταται ως ξεχωριστή οντότητα, ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ως προς αυτήν την οντότητα ταυτίζονται και συνεπώς δεν νοείται διαχωρισμός και εφαρμογή διαφορετικής λογιστικής πολιτικής.

Με βάση τα παραπάνω, η υιοθετηθείσα μέχρι σήμερα λογιστική πολιτική, ή η μεταβολή της, αν έτσι αποφασισθεί, σχετικά με την εξαγορά δικαιωμάτων μειοψηφίας, εφαρμόζεται και στις ενοποιημένες και στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

-Δυνατότητα εφαρμογής του ΔΛΠ 27, από Ελληνική εταιρία, προκειμένου να μην ενοποιήσει θυγατρική της επειδή η τελευταία έχει καταθέσει αίτηση προστασίας από τους πιστωτές της και αίτηση υπαγωγής της στο Κεφάλαιο 11 του Πτωχευτικού Κώδικα των Η.Π.Α. (Chapter 11 of the US Bankruptcy Code):

Οι σχετικές παράγραφοι του Δ.Λ.Π.27 «Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις», που αναφέρονται στο εν λόγω θέμα είναι:

1) Η εισαγωγική παράγραφος 9, στη οποία αναφέρεται ότι: «απαγορεύεται σε μία οικονομική οντότητα να αποκλείσει από ενοποίηση μία οικονομική οντότητα που συνεχίζει να ελέγχει απλώς και μόνο επειδή η οικονομική οντότητα λειτουργεί υπό σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς που επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό την ικανότητά της να μεταφέρει κεφάλαια στην μητρική εταιρεία. Θα πρέπει να μην υφίσταται πλέον έλεγχος προκειμένου να ισχύει ο αποκλεισμός».

2) Η παράγραφος 21 στην οποία αναφέρεται ότι: «Η μητρική εταιρεία χάνει τον έλεγχο όταν χάνει το δικαίωμα να κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας εκδότριας, ούτως ώστε να λαμβάνει οφέλη από τις δραστηριότητές της. Η απώλεια του ελέγχου μπορεί να συμβεί με η χωρίς αλλαγή του απόλυτου ή του σχετικού επιπέδου κυριότητας. Θα μπορούσε να συμβεί, για παράδειγμα, όταν μια θυγατρική υπόκειται σε κρατικό, δικαστικό, διαχειριστικό ή εποπτικό έλεγχο. Θα μπορούσε επίσης να συμβεί λόγω συμβατικού διακανονισμού».

Με βάση τα παραπάνω, κατά την γνώμη μας η οποία βασίζεται στην Διεθνή Πρακτική, η υπαγωγή και μόνο της θυγατρικής στις διατάξεις του Κεφαλαίου 11 του Πτωχευτικού Κώδικα των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής, δεν συνιστά λόγο μη ενοποίησής της. Η απώλεια του ελέγχου και συνεπώς η μη ενοποίηση μιας θυγατρικής, αποφασίζεται στα πλαίσια των οριζόμενων από το Δ.Λ.Π. 27 από την Διοίκηση της μητρικής, βάσει

των πραγματικών περιστατικών και των συνθηκών που επικρατούν και κρίνεται από τον Νόμιμο Ελεγκτή κατά την Έκφραση της Γνώμης του στην Έκθεση Ελέγχου ή Επισκόπησης. Η παρούσα γνωμάτευση δεν σχολιάζει θέματα νομικών ή τεκμαιρόμενων δεσμεύσεων που ενδεχομένως προκύπτουν για την μητρική ως συνέπεια της απώλειας του ελέγχου επί της θυγατρικής και τα οποία λογιστικοποιούνται βάσει των σχετικών Προτύπων που ρυθμίζουν τα θέματα αυτά.

-Λογιστικός χειρισμός σε ατομική και ενοποιημένη βάση σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. σε περίπτωση αγοράς επί πλέον ποσοστού σε θυγατρική εταιρεία, που γίνεται με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου από την μητρική εταιρεία:

Με την εύλογη αξία των μετοχών που θα εκδοθούν από την εξαγοράζουσα επιχείρηση, θα αυξηθεί το «Μετοχικό Κεφάλαιο» και η «Διαφορά Υπέρ το Άρτιο» αυτής. Στον ατομικό ισολογισμό της εξαγοράζουσας, με το ανωτέρω ποσό θα χρεωθεί ο λογαριασμός της συμμετοχής της στην θυγατρική. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις η διαφορά μεταξύ του ανωτέρω ποσού (συμμετοχής στην θυγατρική) και της λογιστικής αξίας του ποσοστού που αγοράστηκε (λογιστική αξία καθαρής θέσης εξαγορασθείσας), θα αναγνωρισθεί απ' ευθείας σε λογαριασμό της καθαρής θέσης. Πάντως, με δεδομένο ότι στο παλαιό (ισχύον ακόμα όμως Δ.Λ.Π. 27), η ανωτέρω θέση δεν προβλέπεται ρητά, η εν λόγω διαφορά μπορεί να αναγνωρισθεί και ως Υπεραξία, για την οποία και θα ισχύουν εφεξής τα προβλεπόμενα από το Δ.Π.Χ.Α. 3 «Συνενώσεις Επιχειρήσεων».

-Θέματα που αφορούν εταιρεία που εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ και απορροφά άλλη εταιρεία, με βάση τις διατάξεις του Ν. 2166/93. Συγκεκριμένα:

(i) ποια είναι η ημερομηνία της απόκτησης και πως προσδιορίζεται το τίμημα εξαγοράς όταν αυτό αφορά συμμετοχικούς τίτλους (μετοχές) της απορροφώσας και,

(ii) πως προσδιορίζεται η υπεραξία, ποιος είναι ο μετέπειτα της απόκτησης λογιστικός χειρισμός της και από πότε γίνεται η ενοποίηση των αποτελεσμάτων της απορροφηθείσας:

α. Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3, στις εξαγορές επιχειρήσεων, (η συγχώνευση με απορρόφηση είναι εξαγορά), οι καθοριστικές για τον λογιστικό χειρισμό ημερομηνίες είναι:

(i) η ημερομηνία της απόκτησης (acquisition date), που είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο αγοράζων (απορροφώσα) αποκτά ουσιαστικά τον έλεγχο της απορροφώμενης.

(ii) η ημερομηνία ανταλλαγής (date of exchange), η οποία στην περίπτωση που η επιχειρηματική συνένωση γίνεται σε μία συναλλαγή (όπως στη συγκεκριμένη περίπτωση), ταυτίζεται με την ημερομηνία απόκτησης (προσάρτημα Α, Καθορισμένων Όρων του ΔΠΧΠ 3).

Οι ημερομηνίες απόκτησης και ανταλλαγής, επέρχονται κατά τον χρόνο που εκτιμάται ότι η απορροφώσα αποκτά ουσιαστικά τον έλεγχο της απορροφώμενης. Για παράδειγμα, ως τέτοια ημερομηνία στις περιπτώσεις συγχώνευσης με απορρόφηση θα μπορούσε στην πλέον αμφισβητούμενη περίπτωση, να θεωρηθεί η ημερομηνία έγκρισης της συγχώνευσης από τις αρμόδιες εποπτικές και ρυθμιστικές αρχές.

β. Το κόστος της επιχειρηματικής συνένωσης, επιμετράται από τον αποκτώντα (απορροφώσα), στο σύνολο, κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, των εύλογων αξιών των περιουσιακών στοιχείων που δόθηκαν των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν και των συμμετοχικών τίτλων που εκδόθηκαν από την απορροφώσα ως αντάλλαγμα της απόκτησης του ελέγχου επί της απορροφώμενης, πλέον τυχόν άλλου κόστους που αποδίδεται άμεσα στην επιχειρηματική συνένωση (παρ. 24 του ΔΠΧΠ 3).

γ. Στην περίπτωση διαπραγματεύσιμων συμμετοχικών τίτλων, η δημοσιευόμενη τιμή τους κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, παρέχει την καλύτερη ένδειξη για την εύλογη αξία τους και πρέπει να χρησιμοποιείται, με εξαίρεση κάποιες σπάνιες περιπτώσεις.....Η δημοσιευόμενη τιμή κατά την ημερομηνία ανταλλαγής δεν είναι αξιόπιστη, μόνον όταν έχει επηρεασθεί από μία στενότητα της αγοράς.....(παρ. 27 ΔΠΧΠ3)

δ. Κατά την ημερομηνία της απόκτησης, ο αποκτών αναγνωρίζει την θετική (χρεωστική) υπεραξία ως περιουσιακό στοιχείο και την επιμετρά αρχικά στο κόστος κτήσεώς της, που είναι η διαφορά του κόστους της συνένωσης πάνω από τη συμμετοχή του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παρ. 36 του ΔΠΧΠ 3 (παρ. 51 ΔΠΧΠ 3). Μετά την αρχική αναγνώριση, η υπεραξία επιμετράται στο κόστος κτήσεως μείον ζημίες απομείωσης, οι οποίες και αναγνωρίζονται ως έξοδο στα αποτελέσματα χρήσεως όταν προκύπτουν και δεν επιτρέπεται να αναστραφούν μελλοντικά (παρ.54 ΔΠΧΠ3 και 124 ΔΛΠ 36). Σύμφωνα με την παρ. 36 του ΔΠΧΠ 3, ο αποκτών αναγνωρίζει το σύνολο των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου, ανεξαρτήτως του αν τα στοιχεία αυτά έχουν αναγνωρισθεί στις οικονομικές καταστάσεις του αποκτώμενου. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, ένα σημαντικό περιουσιακό στοιχείο (άυλο), που πρέπει να αναγνωρισθεί από την αποκτώσα εταιρεία είναι το πελατολόγιο του αποκτώμενου (το οποίο δεν έχει αναγνωρισθεί στις οικονομικές καταστάσεις του) και το οποίο μεταγενέστερα αποσβένεται από τον αποκτώντα στον εκτιμώμενο ωφέλιμο χρόνο ζωής του (Επεξηγηματικά παραδείγματα περίπτωση Β, ΔΠΧΠ 3).

ε. Τα έσοδα και τα έξοδα της αποκτώμενης επιχείρησης συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της αποκτώσας από την ημερομηνία της απόκτησης όπως ορίζεται από το ΔΠΧΠ 3 (παρ. 30 ΔΛΠ 27).

στ. Κατά την απόκτηση λογίζονται οι σχετικοί αναβαλλόμενοι φόροι οι οποίοι επηρεάζουν την αξία κτήσεως της υπεραξίας κατά την αρχική της αναγνώριση (παρ. 19, 26γ και 66 του ΔΛΠ 12).

-Υποχρέωση λογιστικοποίησης της συμμετοχής σε εταιρεία, η οποία χαρακτηρίζεται ως (συγγενή) με την μέθοδο της καθαρής θέσης:

Το παραπάνω θέμα που τίθεται σχετικά με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης σχολιάζεται από τις παρ. 29, 30, 31, 32, 33, 34 του ΔΛΠ 28.

-Προϋποθέσεις για το χαρακτηρισμό μιας συμμετοχής ως θυγατρικής ή συγγενούς:

Ο προσδιορισμός της σχέσης της εταιρείας σας με την εισηγμένη, αποτελεί αποκλειστική αρμοδιότητα των διοικήσεων των δύο επιχειρήσεων η οποία κρίνεται από τους Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές. Τα κριτήρια για να διαπιστωθεί η σχέση σας με την εισηγμένη είναι τα οριζόμενα από:

(α) την παρ. 13 του ΔΛΠ 27,

(β) τις παρ. 6 και 7 του ΔΛΠ 28, και

(γ) τις παρ. 3-12 και 24 του ΔΛΠ 31.

Σύμφωνα με τα παραπάνω καθορίζονται τριών ειδών σχέσεις:

- Σχέση Μητρικής – Θυγατρικής εφόσον η Μητρική έχει την ικανότητα (power criterion) να ασκεί έλεγχο στην θυγατρική (ΔΛΠ 27, Ολική Ενοποίηση)
- Σχέση Επενδυτή – Συγγενούς εφόσον ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή (significant influence) στην Συγγενή (ΔΛΠ 28, Μέθοδος Καθαρής Θέσης)
- Σχέση Κοινοπρακτούντος – Κοινοπραξίας εφόσον ο κοινοπρακτών ασκεί έλεγχο από κοινού με άλλους κοινοπρακτούντες (joint control / ΔΛΠ 31 Μέθοδος Αναλογικής Ενοποίησης ή Μέθοδος Καθαρής Θέσης).

Σε όλες τις περιπτώσεις απαιτείται η εφαρμογή των ΔΠΧΠ από την επιχείρηση, είτε για τη σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων (περίπτωση Μητρικής – Θυγατρικής) είτε για την παροχή στοιχείων στην εισηγμένη επιχείρηση με την οποία έχετε σχέση.

-Εμφάνιση χρεωστικής διαφοράς ενοποίησης σε λογαριασμό Υπεραξίας:

Εφόσον η εταιρεία δεν εφάρμοσε αναδρομικά το ΔΛΠ 22 και κατά την σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων σύμφωνα με τον Κ.Ν.2190/1920 εμφάνιζε τη χρεωστική διαφορά ενοποίησης (υπεραξία) αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων, δεν δικαιούται πλέον να εμφανίσει στις σύμφωνα με τα ΔΛΠ χρηματοοικονομικές καταστάσεις το στοιχείο αυτό στο ενεργητικό της. Το θέμα αυτό ρυθμίζεται στο Παράρτημα Β,Β2θ (i) του ΔΠΧΠ 1.

-Εμφάνιση συγγενούς εταιρείας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επενδύουσας, όταν η επενδύουσα δεν συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του ΔΛΠ 28 επειδή δεν έχει συμμετοχή σε θυγατρική:

Σε περίπτωση που υπάρχει συμμετοχή μόνο σε συγγενή επιχείρηση (ή επιχειρήσεις), οι κατά τα ΔΛΠ χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι αυτές στις οποίες οι συγγενείς λογιστικοποιούνται με την μέθοδο της καθαρής θέσης. Κατά τη γνώμη μας, στην περίπτωση αυτή παρέλκει η σύνταξη ατομικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων εφόσον, στις

χρηματοοικονομικές καταστάσεις στις οποίες οι συγγενείς απεικονίζονται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, παρέχεται στο Προσάρτημα η πληροφόρηση σχετικά με το πως θα είχαν διαμορφωθεί τα κονδύλια του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων, εάν είχε χρησιμοποιηθεί η μέθοδος του κόστους κτήσης ή της εύλογης αξίας, οι οποίες προβλέπονται εναλλακτικά από το ΔΛΠ 28 για την λογιστικοποίηση της συγγενούς στις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επενδύουσας. Νοείται ότι στο Προσάρτημα θα γίνεται μνεία ότι δεν συντάσσονται ξεχωριστές ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

ΒΑΣΗ ΓΙΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η προτεινόμενη λογιστική αντιμετώπιση των συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις όταν η επενδύουσα επιχείρηση δεν υποχρεώνεται σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων στηρίζεται στο γεγονός ότι επιτυγχάνεται με απόλυτη ευχέρεια η παροχή όλων εκείνων των πληροφοριών που θα ήταν διαθέσιμες, εάν συντάσσονταν ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις στις οποίες η συγγενής είχε λογιστικοποιηθεί είτε με την μέθοδο του κόστους κτήσης είτε με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, όπως προβλέπει το ΔΛΠ 28. Η προτεινόμενη λύση είναι συμβατή με τις αρχές της σημαντικότητας (materiality), της απόδοσης της ουσίας των συναλλαγών και της ακριβοδίκαιης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

-Υπόδειγμα σύνταξης ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων εταιρείας συμμετοχών, όταν οι βασικότερες θυγατρικές της είναι του χρηματοπιστωτικού τομέα:

Οι εταιρείες συμμετοχών έχουν σαν κύριο αντικείμενο τη συμμετοχή τους σε άλλες επιχειρήσεις. Στα πλαίσια της παραγράφου 3 του άρθρου 100 του Κ.Ν. 2190/1920 οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αυτών των εταιρειών πρέπει να εμφανίζουν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης, και των αποτελεσμάτων χρήσης του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση. Εφόσον οι σημαντικότερες από τις προς ενοποίηση επιχειρήσεις είναι του χρηματοπιστωτικού τομέα, η παρουσίαση πρέπει να γίνεται με τα υποδείγματα του αντίστοιχου κλαδικού λογιστικού σχεδίου και οι τυχόν λοιπές επιχειρήσεις που είναι σημαντικά διαφορετικού αντικειμένου πρέπει να εξαιρούνται από την ενοποίηση σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 98.

Τα ανωτέρω δεν έχουν ισχύ με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. Συγκεκριμένα σύμφωνα με την παράγραφο 20 του Δ.Π.Χ.Π. 27 ενοποιείται το σύνολο των επιχειρήσεων που είναι υπό τον έλεγχο της μητρικής, έστω και αν έχουν διαφορετικό αντικείμενο δραστηριότητας, με παράλληλη υποχρέωση την κατά τομέα δραστηριότητας παρουσίαση, σύμφωνα με τις παραγράφους 50 – 72 του Δ.Λ.Π. 14.

11 Λογιστικός Έλεγχος

-Διατύπωση επιφύλαξης και έκθεση λογιστικού ελέγχου σχετικά με εισηγμένη κατασκευαστική ανώνυμη εταιρεία:

1. Σύμφωνα με το Ελληνικό Ελεγκτικό Πρότυπο (ΕΕΠ) 6600 «ο υπογράφων την έκθεση ελέγχου ελεγκτής και η ελεγκτική εταιρεία στην οποία είναι ενταγμένος, φέρουν συνολικά την ευθύνη του διενεργηθέντος ελέγχου, ανεξάρτητα αν κατά τη διεκπεραίωση του ελέγχου χρησιμοποιηθήκαν και άλλοι ελεγκτές».
2. Το γεγονός ότι εταιρείες ή κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχει η κατασκευαστική εταιρεία στην οποία αναφέρεσθε, έχουν ελεγχθεί από ελεγκτή που είναι αναγνωρισμένος από το ΣΟΕΛ ή άλλο αναγνωρισμένο οργανισμό ελεγκτών της ΕΕ ή τρίτης χώρας σε καμία περίπτωση δεν περιορίζει με οποιοδήποτε τρόπο την ευθύνη του ελεγκτή της κατασκευαστικής εταιρείας στην οποία αναφέρεσθε.
3. Στις περιπτώσεις που εταιρείες ή κοινοπραξίες στις οποίες μετέχει η κατασκευαστική εταιρεία δεν έχουν ελεγχθεί ή το εύρος του ελέγχου έχει με οποιοδήποτε τρόπο περιορισθεί, συντρέχει, κατά την κρίση του ελεγκτή της παραπάνω κατασκευαστικής εταιρείας, περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 5.2 ή 5.3 ή 5.4 του ΕΕΠ 7700, δηλαδή διατύπωση γνώμης με εξαίρεση (ή εξαιρέσεις) η άρνηση γνώμης ή διατύπωση αρνητικής γνώμης.
4. Στην έκθεση ελέγχου του ελεγκτή της κατασκευαστικής εταιρείας στην οποία αναφέρεσθε, αναφορά του ελεγκτή στο όνομα άλλου ελεγκτή ή ελεγκτικής εταιρείας δεν επιτρέπεται δεδομένου ότι δυνατόν να δημιουργήσει αμφιβολίες όσον αφορά τη φύση και έκταση του διενεργηθέντος ελέγχου και την ευθύνη του ελεγκτή. Αυτό προκύπτει σαφώς από την διατύπωση του ΕΕΠ 6600, η τελευταία παράγραφος του οποίου σαφώς περιορίζει τέτοια αναφορά μόνο σε περιπτώσεις στις οποίες ο προεξάρχων ελεγκτής αφενός μεν κρίνει ότι η εργασία του άλλου ελεγκτή δεν είναι επαρκής, αφετέρου δε δεν μπόρεσε να εφαρμόσει πρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες. Ανάλογες φυσικά είναι και οι ρυθμίσεις στο αντίστοιχο Διεθνές Ελεγκτικό Πρότυπο 600 (βλέπε ιδίως παράγραφο 18).

-Έκθεση Ελέγχου Προσυμφωνημένων Διαδικασιών:

1. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα (ΦΕΚ 1589B της 22/10/2004) τα οποία είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα (ΔΕΠ) και συγκεκριμένα το ΕΕΠ 1120, η διενέργεια προσυμφωνημένων διαδικασιών δεν παρέχει καμία διασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες υποβλήθηκαν σε προσυμφωνημένες διαδικασίες, είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις. Με βάση το προαναφερόμενο ΕΕΠ, υπάρχει διάκριση μεταξύ των «ελέγχων» και των «συγγενών υπηρεσιών», στις οποίες περιλαμβάνονται και οι «προσυμφωνημένες διαδικασίες». Κριτήριο για την παραπάνω διάκριση είναι ο βαθμός διασφάλισης ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και παραλείψεις. Έτσι,
Ο έλεγχος παρέχει υψηλή αλλά όχι απόλυτη διασφάλιση

Η επισκόπηση παρέχει μέτρια διασφάλιση

Οι προσυμφωνημένες διαδικασίες δεν παρέχουν οποιαδήποτε διασφάλιση.

2. Σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική (International Standard on Related Services 4400) ο αντικειμενικός σκοπός των προσυμφωνημένων διαδικασιών είναι η διενέργεια από ελεγκτή διαδικασιών ελέγχου λογιστικής φύσης, που έχουν προσυμφωνηθεί μεταξύ του ελεγκτή και της επιχείρησης και, ενδεχομένως, τρίτων και η σύνταξη έκθεσης από τον ελεγκτή με περιεχόμενο μόνο πραγματικά περιστατικά, δηλαδή περιγραφή των διαδικασιών που διενεργήθηκαν και των ευρημάτων από τη διενέργεια των συγκεκριμένων διαδικασιών και όχι η έκφραση οποιασδήποτε επαγγελματικής γνώμης. Μάλιστα, η διανομή της έκθεσης του ελεγκτή θα πρέπει να περιορίζεται μόνο μεταξύ των προσώπων που προσυμφώνησαν τις διενεργηθείσες διαδικασίες, γιατί σε αντίθετη περίπτωση άλλα πρόσωπα που δεν γνωρίζουν τους λόγους που οδήγησαν στη διενέργεια των συγκεκριμένων διαδικασιών από τον ελεγκτή, είναι δυνατόν να παρερμηνεύσουν τα αποτελέσματα της εργασίας του. Επισημαίνεται ότι στην έκθεση του ελεγκτή για προσυμφωνημένες διαδικασίες θα πρέπει να υπάρχει, μεταξύ άλλων:
- σαφής και ρητή μνεία ότι οι διαδικασίες που διενεργήθηκαν δεν συνιστούν έλεγχο ή επισκόπηση και συνεπώς δεν παρέχουν οποιονδήποτε βαθμό διασφάλισης,
 - σαφής και ρητή μνεία ότι αν είχαν διενεργηθεί πρόσθετες διαδικασίες ελέγχου ή επισκόπησης θα μπορούσαν και άλλα θέματα να έλθουν στο φως τα οποία θα περιλαμβάνονταν στην έκθεση του ελεγκτή,
 - σαφής και ρητή μνεία ότι η διανομή της έκθεσης του ελεγκτή περιορίζεται μεταξύ των προσώπων με τα οποία προσυμφωνήθηκαν οι διαδικασίες.

Με βάση τα ανωτέρω στις περιπτώσεις διενέργειας προσυμφωνημένων διαδικασιών το να αποκαλείται η σχετική έκθεση «Έκθεση Ελέγχου Προσυμφωνημένων Διαδικασιών» πέραν του ότι είναι άνευ νοήματος, δεδομένου ότι παραπέμπει στην χωρίς νόημα αντίληψη ότι κάποιος έλεγξε κάποιες προσυμφωνημένες διαδικασίες, δυνατόν να παρερμηνευθεί, αν περιέλθει στα χέρια τρίτων, εκτός του ελεγκτή και της επιχείρησης, δεδομένου ότι ο όρος «έλεγχος» παραπέμπει, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1, σε υψηλή αλλά όχι απόλυτη διασφάλιση. Το ορθόν είναι στις περιπτώσεις προσυμφωνημένων διαδικασιών η σχετική έκθεση του ελεγκτή να αποκαλείται «Έκθεση Προσυμφωνημένων Διαδικασιών – Διενεργηθείσες Διαδικασίες και Ευρήματα».

12 Παράρτημα

-Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού και αναγνώριση αμοιβών μελών Διοικητικού Συμβουλίου:

Σύμφωνα με την παρ. 17 του ΔΛΠ 19 «Προγράμματα Διανομής Κερδών και Πρόσθετες Αμοιβές» (Profit – Sharing and Bonus Plans) το αναμενόμενο κόστος τέτοιων παροχών αναγνωρίζεται ως έξοδο στην χρήση που αφορά, όταν και μόνον όταν:

- (α) υπάρχει παρούσα νομική ή τεκμαιρόμενη (οικειοθελής) δέσμευση για τέτοιες πληρωμές ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος, και
- (β) μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση της δέσμευσης αυτής.

Η παρούσα δέσμευση υπάρχει όταν και μόνον όταν η επιχείρηση δεν έχει επί της ουσίας επιλογή να μην κάνει τις πληρωμές αυτές.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, οι αμοιβές αυτές πρέπει να αναγνωρίζονται στην χρήση που αφορούν (για την οποία δίδονται), μόνον αν είναι βέβαιο ότι θα καταβληθούν. Αν δεν υπάρχει τέτοια βεβαιότητα, οι αμοιβές αυτές πρέπει να βαρύνουν την χρήση στην οποία εγκρίνονται από την γενική συνέλευση. Εννοείται βέβαια ότι αυτή η λογιστική πρακτική πρέπει να ακολουθείται πάγια, για λόγους αποφυγής διπλής επιβάρυνσης κάποιων χρήσεων με τέτοιες παροχές.

Όσον αφορά τα θέματα της διανομής του πρώτου μερίσματος και του τακτικού αποθεματικού, οι διατάξεις του Ν. 2190/1920 είναι παρωχημένες και ενδεχομένως αντικρουόμενες. Συγκεκριμένα, στο άρθρο 24 παρ. 1 αναφέρεται ότι πάσα επί των κερδών χορηγούμενη εις μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αμοιβή δέον να λαμβάνεται εκ του απομένοντος υπολοίπου των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και του απαιτούμενου ποσού προς διανομή του πρώτου μερίσματος. Στο άρθρο 45 όμως αναφέρεται ότι τα καθαρά κέρδη της εταιρείας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθάριστων κερδών παντός εξόδου πάσης ζημίας των κατά νόμων αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους. Τα καθαρά κέρδη, δηλαδή αυτά που απομένουν μετά την αφαίρεση κάθε εταιρικού βάρους, (οι αμοιβές του Διοικητικού Συμβουλίου είναι εταιρικό βάρος) διανέμονται κατά την εξής σειρά:

- (α) αφαιρείται ή κατά τον νόμο ή το καταστατικό κράτηση για τακτικό αποθεματικό,
- (β) κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του πρώτου μερίσματος,
- (γ) το υπόλοιπο διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού.

Με βάση το άρθρο 24 παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/1920, για να δοθούν τέτοιες αμοιβές πρέπει να έχουν υπάρξει κέρδη από τα οποία θα αφαιρεθούν οι κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα. Τούτο, στενά ερμηνευόμενο, σημαίνει ότι αφού το ποσό των κερδών έχει οριστικοποιηθεί, οι αμοιβές του Διοικητικού Συμβουλίου πρέπει να βαρύνουν οπωσδήποτε την επόμενη χρήση. Όμως, σύμφωνα με τις γενικές αρχές της λογιστικής, δεν επιτρέπεται η αναβολή εξόδων διότι παραβιάζεται η αρχή δουλευμένου και οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν εύλογα την χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα της επιχείρησης. Συνεπώς, ευρύτερα ερμηνευόμενο το άρθρο 24 του Κ.Ν. 2190/1920 σημαίνει ότι, αν έχουν προκύψει κέρδη και συντρέχουν οι προϋποθέσεις του ΔΛΠ 19, οι αμοιβές αυτές αναγνωρίζονται στα έξοδα της χρήσης. Εννοείται βέβαια ότι ο υπολογισμός των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα, γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 24 του Κ.Ν. 2190/1920.

Για παράδειγμα, έστω κέρδη προ φόρων και αμοιβών του Διοικητικού Συμβουλίου 1.000. Από το ποσό των 1.000 αφαιρούνται οι αμοιβές του Δ.Σ., έστω 100, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών. Στη συνέχεια, το πρώτο μέρισμα και το τακτικό αποθεματικό υπολογίζονται επί των 1.000, μετά την αφαίρεση και του φόρου εισοδήματος. Δηλαδή:

Κέρδη προ αμοιβών Διοικητικού Συμβουλίου και φόρου εισοδήματος	1.000
Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου	<u>(100)</u>
Κέρδη προ φόρων	900
Φόρος εισοδήματος 1.000 X 30%	<u>(300)</u>
Καθαρά κέρδη μετά από φόρους	<u><u>600</u></u>

Τα κέρδη αυτά διανέμονται ως εξής:

$(1.000 - 300) = 700 \times 5\%$	35	Τακτικό αποθεματικό
$1.000 - 300 - 35 = 665 \times 35\%$	233	Πρώτο μέρισμα
	<u>332</u>	Κέρδη εις νέον
	<u><u>600</u></u>	

Στην περίπτωση αυτή, το μέγιστο ποσό που μπορεί να δοθεί ως αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ. σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ. 1 του Ν. 2190/20 είναι: Κέρδη - φόρος εισοδήματος - Τακτικό Αποθεματικό - μέρισμα. Δηλαδή: $1.000 - 300 - 35 - 233 = 432$

Αν και τα θέματα σχηματισμού αποθεματικών και διανομής κερδών δεν είναι λογιστικά θέματα και οι σχετικές με αυτά διατάξεις είναι παρωχημένες, κατά την άποψή μας, πρέπει να έχει εφαρμογή το άρθρο 45, δηλαδή το τακτικό αποθεματικό και το ελάχιστο μέρισμα πρέπει να δίδονται από τα κέρδη μετά την αφαίρεση παντός εταιρικού βάρους και εταιρικό βάρος κατά τα διεθνώς κρατούντα, είναι κάθε δαπάνη της εταιρείας. Συνεπώς, οι αμοιβές του Διοικητικού Συμβουλίου που προκύπτουν μέχρι την ημερομηνία ισολογισμού αφαιρούνται για να υπολογιστεί τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα.. Με βάση τα παραπάνω και λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα του παραδείγματος ο ορθός υπολογισμός και παρουσίαση θα έχουν ως εξής:

Κέρδη προ φόρων	900	
Φόροι εισοδήματος	<u>(300)</u>	
Καθαρά κέρδη χρήσεως	<u><u>600</u></u>	
$600 \times 5\%$	= 30	Τακτικό αποθεματικό
$(600 - 30) \times 35\%$	= 200	Πρώτο μέρισμα
	<u>370</u>	Κέρδη εις νέον
	<u><u>600</u></u>	

Στα ανωτέρω έγινε η υπόθεση ότι στο ποσό των 600 (καθαρά κέρδη χρήσεως) δεν περιλαμβάνονται κέρδη από επιμέτρηση, των οποίων η διανομή δεν επιτρέπεται και ότι οι αμοιβές του Διοικητικού Συμβουλίου δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.

-Αναγνώριση αναβαλλόμενων φόρων στις περιπτώσεις που υπάρχει διαφορά μεταξύ φορολογικής βάσης και λογιστικής αξίας σε απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα, σε πάγια περιουσιακά στοιχεία και σε υπεραξία (goodwill):

Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις, εφόσον υπάρχει διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης αναγνωρίζονται αναβαλλόμενοι φόροι, σύμφωνα με τις παρ. 15 και 24 του ΔΛΠ 12.

-Καταχώρηση κερδών που διανέμονται στα μέλη Διοικητικού Συμβουλίου για υπηρεσίες που παρέχουν στα αποτελέσματα ή στα ίδια κεφάλαια:

Για τις παραπάνω αμοιβές, η σχετική δαπάνη βαρύνει πάντοτε τα αποτελέσματα της διαχειριστικής χρήσεως στην οποία αναφέρονται οι αμοιβές.

-Παρουσίαση έκπτωσης από εφάπαξ εξόφληση της υποχρέωσης για φόρο εισοδήματος:

Ο χειρισμός της έκπτωσης από εφάπαξ εξόφληση του φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με την γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 31/1022/1988 δεν είναι ορθός, διότι σύμφωνα με τις γενικές λογιστικές αρχές η μείωση του εξόδου (φόρου εισοδήματος) δεν μπορεί να θεωρείται έσοδο. Η έκπτωση από εφάπαξ εξόφληση φόρου εισοδήματος πρέπει να εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων ως μειωτικό στοιχείο του φόρου εισοδήματος. Με την δημοσίευση της παρούσας η Γνωμάτευση 31/1022/1988 «Εκπτώσεις από εφάπαξ εξόφληση φόρων και τελών» παύει να ισχύει.

-Παρακολούθηση συναλλαγματικών έκδοσης Τραπέζης σε εγγύηση δανείων προς πελάτες της:

Η παρακολούθηση σε λογαριασμούς τάξεως συναλλαγματικών έκδοσης Τραπέζης σε εγγύηση δανείων προς πελάτες της είναι ορθή. Η χρήση λογαριασμών τάξεως δεν υποχρεωτική, εφόσον η σχετική παρακολούθηση και παροχή πληροφόρησης μπορεί να επιτευχθεί με άλλους τρόπους, κυρίως μηχανογραφικής φύσης.

Επισημαίνεται ότι η απάντηση αυτή αναφέρεται αποκλειστικά σε θέματα λογιστικών χειρισμών των συγκεκριμένων συναλλαγών και δεν εκτείνεται σε λοιπά θέματα συμμόρφωσης της Τράπεζας με το Ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο.

-Εφαρμοστέο λογιστικό σχέδιο από ασφαλιστικά πρακτορεία και ασφαλιστικές εταιρείες:

Επειδή το ασφαλιστικό πρακτορείο δεν είναι ασφαλιστική εταιρεία κατά την έννοια του Π.Δ. 400/1970, πρέπει να τηρεί το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980).

-Λογιστική αντιμετώπιση films, καλουπιών και τσίγκων που χρησιμοποιούνται από εκτυπωτική επιχείρηση:

Τα films, τα καλούπια και οι τσίγκοι όταν χρησιμοποιούνται μια φορά για την εκτύπωση της παραγγελίας ενός συγκεκριμένου πελάτη πρέπει να αντιμετωπίζονται ως αναλώσιμα υλικά.

-Λογιστικός χειρισμός επιχορηγήσεων:

Σύμφωνα με τις γνωματεύσεις Ν. 298/1998 (ΕΣΥΛ) και 319/7/12-1-2004 (ΣΛΟΤ), οι λαμβανόμενες επιχορηγήσεις, από μία επιχείρηση, για την πραγματοποίηση πάγιων επενδύσεων δεν αποτελούν αποθεματικά και δεν συναθροίζονται με άλλα μεγέθη της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας της μετοχής της.

Λογιστικός χειρισμός μεταχρονολογημένων επιταγών:

-Οι επιχειρήσεις δεν έχουν υποχρέωση για λογιστικοποίηση των μεταχρονολογημένων επιταγών που λαμβάνονται σε «εγγύηση» της απαίτησης από τον πελάτη. Το αυτό ισχύει και για τις μεταχρονολογημένες επιταγές πληρωτές. Εννοείται βέβαια ότι οι επιταγές αυτές θα παρακολουθούνται (εξωλογιστικά) από την επιχείρηση και ότι οι επιχειρήσεις θα πρέπει να είναι σε θέση να δικαιολογήσουν την κατοχή αυτών καθώς και να συσχετίσουν τις επιταγές αυτές με συναλλαγές από τον συγκεκριμένο πελάτη.

Οι γνωματεύσεις του Ε.Σ.Υ.Λ. 26/971/1988 και 38/1047/1988 περί μεταχρονολογημένων επιταγών εισπρακτέων και πληρωτέων αντίστοιχα τροποποιούνται αναλόγως κατά το ότι παύει να είναι υποχρεωτική η λογιστικοποίηση και η παρακολούθηση των επιταγών αυτών στους λογαριασμούς 33.90 «επιταγές εισπρακτέες (μεταχρονολογημένες)» και 53.90 ή 53.91 – 53.97 με τίτλο «επιταγές πληρωτέες (μεταχρονολογημένες)».

-Λογιστική τακτοποίηση τιμολογίου προηγούμενης χρήσης:

Αν το τιμολόγιο αφορά έξοδα, καταχωρείται στην τρέχουσα χρήση ως έξοδο προηγούμενων χρήσεων. Αν το τιμολόγιο αφορά πάγιο, καταχωρείται στη τρέχουσα χρήση στον κατά περίπτωση λογαριασμό.

-Ισολογισμοί μετασχηματισμού:

Σε κάθε μορφή μετασχηματισμού επιχειρήσεων η αξία των επιχειρήσεων που μετέχουν στο μετασχηματισμό, κατά κανόνα, δεν προσδιορίζεται από τα οικονομικά δεδομένα των λογιστικών βιβλίων ανεξάρτητα αν αυτά τηρούνται με βάση τις φορολογικές διατάξεις ή με βάση τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ ή άλλα λογιστικά πρότυπα.

Κατά συνέπεια η απαίτηση της υφιστάμενης νομοθεσίας για σύνταξη «Ισολογισμού Μετασχηματισμού» στις περιπτώσεις μετασχηματισμού επιχειρήσεων δεν μπορεί παρά να έχει μόνο φορολογικό ενδιαφέρον. Με βάση το παραπάνω σκεπτικό συμπεραίνεται ότι οι «Ισολογισμοί Μετασχηματισμών» θα πρέπει να συντάσσονται σε φορολογική βάση με εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και ιδιαίτερα του ΚΒΣ.

-Λογιστικός χειρισμός λογιστικών θεμάτων που προκύπτουν από την μετατροπή εταιρείας σε Ανώνυμη Εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2963/2001:

Μετά τη μετατροπή σε Ανώνυμη Εταιρεία, η εταιρεία οφείλει να εφαρμόζει τις λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και του Ε.Γ.Λ.Σ., ως ισχύουν, για την τήρηση των λογιστικών του βιβλίων και την κατάρτιση των ετήσιων λογιστικών του καταστάσεων.

-Λογιστικός χειρισμός ποσού που καταβάλλει προμηθευτής σε πελάτη για δεκαετή σύμβαση αποκλειστικής συνεργασίας:

Η αντιμετώπιση του καταβαλλόμενου από τον προμηθευτή ποσού στον πελάτη εμπίπτει στα προβλεπόμενα από την παράγραφο 2.2.110 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου περί άυλων παγίων στοιχείων και καταχωρείται στον Λογαριασμό 16.05 «Λοιπά Δικαιώματα». Τέλος, σύμφωνα με την παράγραφο 2.2.110 (Ι), το στοιχείο αυτό αποσβένεται σε ισόποσες δόσεις μέσα στον χρόνο ισχύος του, ώστε να εκπληρώνεται η βασική λογιστική αρχή της συσχέτισης των εσόδων με τα συναφή έξοδα.

-Λογιστική εγγραφή απόδοσης του δημοτικού τέλους 2% επί του τζίρου εστιατορίου:

Σχετικά, έχει εκδοθεί η γνωμάτευση 179/2065/1993 του Ε.Σ.Υ.Α.

-Λογιστικός χειρισμός των ποσών που εισπράττει ο μεσίτης ασφαλιστικών εργασιών για λογαριασμό της ασφαλιστικής εταιρείας:

Σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, στην περίπτωση σύμβασης προμήθειας το έσοδο του μεσίτη είναι μόνο το ποσό της προμήθειάς του. Ποσά από δΟΣΟΛΗΨΙΕΣ για λογαριασμό τρίτων που δεν επηρεάζουν τελικά την καθαρή θέση του μεσίτη, δεν θεωρούνται στοιχεία του ενεργητικού και των υποχρεώσεων, και συνεπώς δεν πρέπει να εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ο τρόπος παρακολούθησης των δΟΣΟΛΗΨΙΩΝ αυτών με τρίτους επαφίεται στην διακριτική ευχέρεια της επιχείρησης, με την προϋπόθεση ότι θα διατηρείται κάθε απαραίτητο στοιχείο για τη διενέργεια σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων.

-Λογιστικός χειρισμός του τέλους ανακύκλωσης του Π.Δ. 117/2004 (ΦΕΚ 82/5-3-2004), το οποίο εισπράττεται από πελάτες και στη συνέχεια αποδίδεται στην ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗ Α.Ε.:

Τα σχετικά ποσά δεν αποτελούν ούτε στοιχείο των εσόδων ούτε στοιχείου κόστους. Συνεπώς, τα ποσά με τα οποία χρεώνονται οι πελάτες θα πρέπει να καταχωρούνται σε σχετικό λογαριασμό υποχρέωσης, μέχρι την απόδοσή τους στη δικαιούχο ΑΝΑΚΥΚΛΩΣΗ Α.Ε. Η υποχρέωση αυτή μπορεί να εμφανίζεται σε υπολογαριασμό του λογαριασμού «54.09 Λοιποί Φόροι και Τέλη».

-Λογιστική αντιμετώπιση συγχρηματοδοτούμενων προγραμμάτων:

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο το ποσό του λογαριασμού 16.12 (έξοδα ερευνών) αποσβένεται είτε άμεσα στο έτος πραγματοποίησής τους είτε ισόποσα εντός πέντε το πολύ ετών.

Το ποσό των επιχορηγήσεων (λογαριασμός 41.10) μεταφέρεται στα αποτελέσματα με τον ίδιο συντελεστή απόσβεσης του στοιχείου το οποίο έχει επιδοτηθεί, όπως δείχνει το επόμενο παράδειγμα.

Δαπάνες έρευνας	1.000
Συντελεστής απόσβεσης	25%
Αποσβέσεις (έξοδο)	250
Επιδότηση δαπανών έρευνας	500
Συντελεστής απόσβεσης	25%
Ποσό μεταφερόμενο στα έσοδα	125

Τέλος, το ποσό των αποσβέσεων των εξόδων έρευνας στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων εμφανίζεται στο κονδύλι «Εξοδα λειτουργίας ερευνών – αναπτύξεως» (86.00.03).

-Λογιστικός χειρισμός αποτίμησης συμμετοχών:

1. Η εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ έχει σκοπό τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος κατά ενιαίο, για όλες τις επιχειρήσεις, τρόπο, ενώ η εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2190/1920 έχει σκοπό την απεικόνιση της πραγματικής κατάστασης κάθε επιχείρησης.
2. Με την διάταξη του άρθρου 43 παρ. 6 του Ν.2190/1920 καθιερώνεται γενικός κανόνας για την αποτίμηση των συμμετοχών, ο οποίος θα πρέπει να συνάδει με τον υπέρτατο αντικειμενικό σκοπό των οικονομικών καταστάσεων, που καθιερώνεται, όπως ορθά παρατηρείτε, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 42α του Ν.2190/1920.
3. Η εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 3 του άρθρου 42α του Ν.2190/1920 δεν συνεπάγεται, χωρίς να εκτιμούνται τα πραγματικά περιστατικά σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, τη χρησιμοποίηση της αξίας κτήσης, ως τρόπου αποτίμησης των συμμετοχών, για την απεικόνιση της πραγματικής κατάστασης της επενδύουσας επιχείρησης. Είναι δυνατόν η πραγματική οικονομική κατάσταση της επενδύουσας επιχείρησης να απεικονίζεται με την αποτίμηση των συμμετοχών της σε τιμή χαμηλότερη της αξίας κτήσης αλλά, ενδεχόμενα, και χαμηλότερη της λογιστικής αξίας.

Με βάση τα προαναφερόμενα:

- α) Αποκλειστικά για σκοπούς εφαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας υπάρχει η υποχρέωση πλήρους εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 παράγραφος 5 του ΚΒΣ οι οποίες κατά την εφαρμογή τους ερμηνεύονται “στενά”. Βέβαια, ενόψει των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν.2238/1994 η εφαρμογή της παραπάνω διάταξης του ΚΒΣ δεν παρουσιάζει άμεσο φορολογικό ενδιαφέρον.

- β) Για σκοπούς απεικόνισης, στις οικονομικές καταστάσεις της επενδύουσας επιχείρησης, της πραγματικής της θέσης, υπάρχει η υποχρέωση πλήρους εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 42α του Ν.2190/1920. Έτσι η αξία αποτίμησης των συμμετοχών δυνατόν να μη συμπίπτει με την αποτίμηση που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 5 του ΚΒΣ και της συναφούς διάταξης του άρθρου 43 παρ. 6 του Ν.2190/1920, και συνεπώς οι συμμετοχές πρέπει να αποτιμώνται κατ' είδος στην πραγματική τους αξία, η οποία προσδιορίζεται με οποιονδήποτε επιστημονικά αποδεκτό τρόπο, η οποία όμως δεν μπορεί, στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις, να είναι μεγαλύτερη της αξίας κτήσης.

-Αποθεματικά και λογαριασμοί που περιλαμβάνει ο Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Φορολογικών Αποθεματικών ο οποίος προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., στις περιπτώσεις εταιρειών που εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ:

- (α) Σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 7 του ΚΒΣ, η σύνταξη των πινάκων σχηματισμού φορολογικών αποθεματικών και ανακεφαλαιωτικού πίνακα φορολογικών αποθεματικών, επιβάλλεται μόνο στην περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με τους κανόνες των ΔΛΠ. Στην περίπτωση που τα βιβλία τηρούνται με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, τέτοια υποχρέωση δεν υπάρχει (άρθρο 7 παρ. 6 του ΚΒΣ).
- (β) Με δεδομένα ότι:
- (i) ο σχηματισμός των αφορολόγητων αποθεματικών βασίζεται σε διάταξη νόμου και κάθε τέτοιο αποθεματικό καταχωρείται σε ξεχωριστό λογαριασμό,
 - (ii) με βάση τα Δ.Π.Χ.Π., υπάρχουν αποτελέσματα εις νέον, διάφορα αποθεματικά και λοιπά στοιχεία της καθαρής θέσης για τα οποία δεν έχει καταβληθεί ο αναλογών φόρος εισοδήματος,
 - (iii) τα ανωτέρω αφορολόγητα αποθεματικά, κέρδη εις νέον και λοιπά στοιχεία της καθαρής θέσης, για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος, αν διανεμηθούν φορολογούνται,

για την παρακολούθηση των διαφορών μεταξύ λογιστικών και φορολογικών μεγεθών, η σύνταξη αυτού του πίνακα μπορεί να είναι της κατωτέρω μορφής, δίχως να αποκλείονται διαφορετικές παρουσιάσεις:

	α	β	γ	δ	ε	στ	ζ	η	Σύνολο Φορολογικής Καθαρής θέσης	Σύνολο Καθαρής θέσης
	Αφορολόγητο Αποθεματικό Νόμου Ν ₁ ΚΑ 41.08.00	Αφορολόγητο Αποθεματικό Νόμου Ν ₂ ΚΑ 41.08.01	Αποθεματικό Α		Λοιπά στοιχεία (Ανάλυση)		Κέρδη εις νέον			
			Αφορολόγητο ΚΑ 41.02.00	Φορολογημένο ΚΑ 41.02.01	Αφορολόγητο ΚΑ	Φορολογημένο ΚΑ	Αφορολόγητα ΚΑ 42.00.99	Φορολογημένα ΚΑ 42.00.00		
Υπόλοιπα 31.12.200X	100	140	10	20	14	0	90	120	380	494
Σχηματισμός στη χρήση 200X+1	10	0	1	2	25	0	7	50	62	95
Κεφαλαιοποίηση στη χρήση 200X+1	0	(40)	0	0	0	0	0	0	(40)	(40)
Διανομή στη χρήση 200X+1	0	0	0	0	0	0	0	(20)	(20)	(20)
Υπόλοιπα 31.12.200X+1	110	100	11	22	39	0	97	150	382*	529**

* 382 = α + β + δ + στ + η

** 529 = α + β + γ + δ + ε + στ + ζ + η

-Οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 41 για επιμέτρηση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων (ίπποι - μανιτάρια), στην εύλογη αξία και οι περιπτώσεις που δεν επιβάλλεται επιμέτρηση:

1. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 41, οι ίπποι, σε οποιαδήποτε μορφή τους (δρόμωνες, επιβήτορες, τοκάδες, πώλοι) καθώς και τα μανιτάρια, είναι βιολογικά (έμβια) περιουσιακά στοιχεία και συνεπώς πρέπει να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους (παρ. 5, παρ. 12 και B16 (γ) του ΔΛΠ 41 και της Βάσης για Συμπεράσματα του ΔΛΠ 41).

2. Η παραδοχή ότι για κάποιο βιολογικό περιουσιακό στοιχείο δεν μπορεί να γίνει αξιόπιστη επιμέτρηση της εύλογης αξίας του, είναι αποδεκτή μόνο κατά την αρχική του αναγνώριση και στην περίπτωση που για το στοιχείο αυτό δεν υπάρχουν αγοραίες τιμές ούτε αξιόπιστες εναλλακτικές εκτιμήσεις της εύλογης αξίας του (παρ. 30 ΔΛΠ 41). Τούτο δεν ισχύει για την γεωργική παραγωγή κατά το χρόνο της συγκομιδής, η οποία επιμετράται πάντοτε στην εύλογη αξία της (παρ. 13 ΔΛΠ 41).

3. Οι εύλογες αξίες των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων προσδιορίζονται από τις τιμές που διαμορφώνονται σε ενεργούς αγορές και αν δεν υπάρχουν τέτοιες αγορές, από:

(i) πρόσφατες συναλλαγές

(ii) αγοραίες τιμές για παρόμοια στοιχεία

(iii) τους σχετικούς τομείς αναφοράς (παρ. 17 και 18 του ΔΛΠ 41).

Στην περίπτωση που και τα ανωτέρω δεν είναι διαθέσιμα, χρησιμοποιούνται τεχνικές επιμέτρησης, βασιζόμενες στην προεξόφληση των αναμενόμενων μελλοντικών καθαρών χρηματοροών από τα στοιχεία αυτά (παρ. 20).

4. Αν καμία από τις ανωτέρω περιγραφόμενες στην παρ. 3 μεθόδους δεν μπορεί να εφαρμοσθεί, τότε τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως μείον αποσβέσεις και ζημίες απομείωσης (παρ.30 ΔΛΠ 41). Στην περίπτωση αυτή παρέχονται επιπλέον οι γνωστοποιήσεις των παρ. 54 – 56 σε συνδυασμό με την παρ. 50 του ΔΛΠ 41.

5. Κατά την γνώμη μας, ο ισχυρισμός της αδυναμίας επιμέτρησης στην εύλογη αξία για μία επιχείρηση που αναπτύσσει και εμπορεύεται βιολογικά περιουσιακά στοιχεία πρέπει να είναι μια σπάνια περίπτωση. Ειδικά δε για τα μανιτάρια, από την παρ. B16(γ) της Βάσης για Συμπεράσματα του ΔΛΠ 41, αλλά και από την παρ. 13 του ΔΛΠ 41 που αναφέρεται στην γεωργική παραγωγή, εμμέσως προκύπτει, ότι ο ισχυρισμός αυτός δεν είναι αποδεκτός.

-Θέματα που αφορούν περίπτωση, κατά την οποία, η Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20, εγκρίνει το ενεργητικό και το παθητικό, του προς μετατροπή κλάδου Ατομικής Επιχείρησης, με σκοπό την ίδρυση Ε.Π.Ε. Συγκεκριμένα:

(i) οι λογιστικές εγγραφές έναρξης της Ε.Π.Ε.,(Ισολογισμός έναρξης της Επιτροπής του άρθρου 9 του Κ.Ν 2190/20),

(ii) η σωστή λογιστική απεικόνιση των οικονομικών πράξεων του κλάδου από την επομένη ημερομηνία της έγκρισης από την Επιτροπή του άρθρου 9,

έως και την ημέρα θεώρησης Βιβλίων και Στοιχείων στο Α.Φ.Μ. της Ε.Π.Ε., που είναι καταχωρημένα στα Β' κατηγορίας βιβλία της Ατομικής Επιχείρησης,

(iii) οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να γίνουν, στα Β' κατηγορίας βιβλία της Ατομικής Επιχείρησης και,

(iv) η λογιστική απεικόνιση της προκύπτουσας υπεραξίας της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Ν.Δ. 1297/08.12.1972.»:

1. Οι λογιστικές εγγραφές έναρξης, γίνονται στους κατά περίπτωση λογαριασμούς του Ε.Γ.Α.Σ. (Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου), με βάση τις αξίες που έχουν προσδιορισθεί από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20.
2. Οι λογιστικές πράξεις που έχουν γίνει για λογαριασμό της ΕΠΕ και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία Β' κατηγορίας της Ατομικής Επιχείρησης, μπορούν να μεταφερθούν στα βιβλία της Ε.Π.Ε., με συγκεντρωτικές, κατά λογαριασμό εγγραφές.
3. Εάν οι λογιστικές εγγραφές, που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της Ατομικής Επιχείρησης, έχουν γίνει απλογραφικά, μεταφέρονται στα βιβλία της ΕΠΕ με αρνητική καταχώρησή τους. Εάν έχουν γίνει διπλογραφικά, μεταφέρονται με αντιλογισμό.
4. Η υπεραξία που προέκυψε από τις διατάξεις του Ν. 1297/1972, καταχωρείται σε Λογαριασμούς Τάξεως (Κ.Α.04/08 του Ε.Γ.Α.Σ.)

-Λογιστική απεικόνιση στα βιβλία των επιχειρήσεων της επιστροφής κρατικών ενισχύσεων, καθώς επίσης, κατά πόσο, απαιτείται τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων με δεδομένο ότι ορισμένες επιχειρήσεις εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Π.. Συγκεκριμένα:

Με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Ν.3220/2004, προβλεπόταν ότι οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 3 του Ν.2601/1998, δικαιούνταν να σχηματίζουν ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων μέχρι του 35% των συνολικών αδιανέμητων κερδών των χρήσεων 2003 έως και 2008. Με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.3427/2005, το άρθρο 2 του Ν.3220/2004, καταργήθηκε για εισοδήματα που προέκυπταν από την 01/01/2005 και μετά. Με την έκδοση της υπ' αριθμ' D204587/19-07-2007 Απόφασης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, το καθεστώς των κρατικών ενισχύσεων των άρθρων 2 και 3 του Ν.3220/2004 κρίθηκε ως παράνομη κρατική ενίσχυση (C37/2005) και η χώρα μας καλείται να ανακτήσει το σύνολο και εντόκως από τις τότε δικαιούχους επιχειρήσεις, των ποσών των ενισχύσεων που έλαβαν με την μορφή αφορολόγητου αποθεματικού μέσα σε αποκλειστική προθεσμία τεσσάρων μηνών:

Τα ποσά, για φόρο εισοδήματος και προσαυξήσεις, τα οποία προκύπτουν σε σχέση με τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίστηκαν κατά τις χρήσεις 2003 και 2004, αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, κατά τον χρόνο που καθίστανται απαιτητά από το Ελληνικό Δημόσιο, ως εξής:

- 1) Για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Π., ως Φόρος Εισοδήματος (έξοδο), στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων.

- 2) Για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ως Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου (έξοδο), στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

Ως χρόνος που τα ποσά αυτά καθίστανται απαιτητά από το Ελληνικό Δημόσιο, θεωρείται ο χρόνος δημοσίευσης της Απόφασης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και εφόσον, από νομικής απόψεως κρίνεται, ότι δεν υπάρχει δυνατότητα προσφυγής και δικαίωσης.

Σε κάθε περίπτωση, στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, δίδονται οι προβλεπόμενες από το αντίστοιχο Πλαίσιο, γνωστοποιήσεις.

Με την καταβολή του αναλογούντος φόρου, τα αντίστοιχα αφορολόγητα αποθεματικά, μεταφέρονται στα Αποτελέσματα εις Νέον και μπορούν να διανέμονται ελεύθερα.

-Δυνατότητα κατάθεσης και δημοσίευσης τελικού ισολογισμού με υποχρεώσεις, από Ε.Π.Ε που ευρίσκεται σε εκκαθάριση. Σημειώνεται ότι η εταιρεία προς την οποία οφείλονται αυτές οι υποχρεώσεις:

- i. ήταν μητρική της υπό εκκαθάριση,
- ii. έχει κηρυχθεί σε πτώχευση από το 2003,
- iii. δεν είναι δυνατόν να ευρεθούν οι εκπρόσωποί της:

Ο τελικός ισολογισμός εκκαθάρισης δεν μπορεί να περιλαμβάνει υποχρεώσεις. Οι υποχρεώσεις, πρέπει, είτε να έχουν εξοφληθεί, είτε, εφόσον έχουν καθ' οιονδήποτε τρόπο παραγραφεί, να διαγραφούν σε όφελος των αποτελεσμάτων της εκκαθάρισης και κατ' επέκταση της καθαρής θέσης (ιδίων κεφαλαίων).

-Υποχρέωση επιμέτρησης αμπελώνων στις ενδιάμεσες περιόδους για τις οποίες συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις, από Εταιρεία που εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία», σε καλλιέργεια αμπελώνων και επιμετρά τους αμπελώνες στην εύλογη αξία τους στο τέλος κάθε χρήσης. Σημειώνεται, ότι η γεωργική παραγωγή (σταφύλια οινοποίησης), συλλέγεται κατά τους μήνες Αύγουστο και Σεπτέμβριο και μέχρι τον χρόνο αυτό παρακολουθείται στον λογαριασμό «Παραγωγή σε Εξέλιξη» με βάση το κόστος κτήσεως, μη αυξάνοντας την αξία των αμπελώνων:

- 1) Αν η εκτίμηση της εύλογης αξίας του αμπελώνα, μείον τα εκτιμώμενα κόστη πώλησης, περιλαμβάνει και την αξία της γης, πρέπει να γίνει διαχωρισμός και να εμφανισθεί η γη ως ενσώματο πάγιο και τα κλήματα ως βιολογικό περιουσιακό στοιχείο (παράγραφος 25 του Δ.Λ.Π.41).
- 2) Η γεωργική παραγωγή που συλλέγεται από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, αναγνωρίζεται στην εύλογη αξία της μείον τα εκτιμώμενα κόστη πώλησης, μόνον κατά τον χρόνο της συγκομιδής (παράγραφος 13 του Δ.Λ.Π. 41). Συνεπώς, σε κάθε ημερομηνία που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις, η αξία της γεωργικής παραγωγής κατά την ημερομηνία αυτή και μέχρι τον χρόνο της συγκομιδής, θεωρείται μέρος της εύλογης αξίας των κλημάτων και αφαιρείται από την αξία αυτών, κατά τον χρόνο της συγκομιδής. Το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιούνται για την συντήρηση του αμπελώνα, αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά την διάρκεια της περιόδου και όχι ως παραγωγή σε εξέλιξη.

- 3) Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34 (Προσάρτημα Γ, περίπτωση 9), οι επιμετρήσεις των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων των Ειδικών Κλάδων (όπως ο Γεωργικός), λόγω της πολυπλοκότητας, του κόστους και του χρόνου που απαιτείται, μπορούν για τις ενδιάμεσες περιόδους, να είναι λιγότερο ακριβείς από αυτές που γίνονται στο τέλος της χρήσης. Συνεπώς, απαιτούνται επιμετρήσεις και στις ενδιάμεσες περιόδους.

-Αναγνώριση στοιχείων στην περίπτωση που Κοινοπραξία, με μέλη, μία ανώνυμη εταιρεία και δύο φυσικά πρόσωπα, έλαβε δάνειο, με σκοπό την αγορά οικοπέδου, την ανέγερση οικοδομής (διαμερισμάτων) επ' αυτού και στην συνέχεια την πώληση των διαμερισμάτων. Η αγορά του οικοπέδου έγινε με το παραπάνω δάνειο, το οικόπεδο όμως δεν μεταγράφηκε στο υποθηκοφυλακείο στην μερίδα της κοινοπραξίας, λόγω έλλειψης νομικής προσωπικότητας αυτής, αλλά στις μερίδες των μελών της Κ/Ξ και ανάλογα με τα ποσοστά συμμετοχής του καθενός σε αυτήν. Τα συμβόλαια πώλησης των διαμερισμάτων θα υπογραφούν από τα μέλη της κοινοπραξίας αλλά ουσιαστικά οι πωλήσεις θα γίνουν για λογαριασμό της Κ/Ξ:

Με δεδομένο ότι το δάνειο για την αγορά του οικοπέδου και το οικόπεδο αφορούν συναλλαγές που έγιναν για λογαριασμό της Κ/Ξ, τα στοιχεία αυτά θα αναγνωρισθούν στα βιβλία της Κ/Ξ. Ομοίως, το κόστος κατασκευής της οικοδομής και τα σχετικά έσοδα από την πώληση των διαμερισμάτων θα αναγνωρισθούν στα βιβλία της Κ/Ξ. Η Ανώνυμος Εταιρεία στην οποία μεταγράφηκε το οικόπεδο και η οποία τηρεί βιβλία με το διπλογραφικό σύστημα, θα καταχωρήσει το οικόπεδο σε Λογαριασμούς Τάξεως, ως Αλλότριο Περιουσιακό Στοιχείο.

-Σχετικά με τις διατάξεις του άρθρου 95 του Κ.Ν. 2190/20 και των προβλεπόμενων από τις παραγράφους 9-11 του Δ.Λ.Π. 27, προκειμένου να μην συνταχθούν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις υπό-ομίλου στην Ελλάδα. Συγκεκριμένα:

Εταιρεία στην Ελλάδα, είναι αποκλειστικός μέτοχος ενός ομίλου μη εισηγμένων εταιρειών (η μητρική με τις θυγατρικές της) και εφαρμόζει από την χρήση 2007 τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.). Η Ελληνική μητρική εταιρεία κατέχεται στο σύνολό της από εταιρεία με έδρα το εξωτερικό που συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις της σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.. Το σύνολο αυτών των εταιρειών, δηλαδή ο υπό-όμιλος με έδρα την Ελλάδα, ενοποιούνται από την μητρική που εδρεύει στο εξωτερικό:

Στην περίπτωση εταιρειών που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Π., υποχρεωτικά ή προαιρετικά, έχουν εφαρμογή τα προβλεπόμενα από τις παραγράφους 9-11 του Δ.Λ.Π. 27.

-Θέματα που αφορούν λογιστική υποκαταστημάτων. Συγκεκριμένα:

Εταιρεία έχει δύο υποκαταστήματα, το Α και το Β, τα οποία θα εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα, σύμφωνα με την Διοικητική Λύση 1116081/893/0015/08-02-2006 της 15^{ης} Διεύθυνσης (Τμήμα Α') του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών. Τα αγαθά που θα αγοράζει/παράγει το υποκατάστημα Α, θα τα αποστέλλει στο

υποκατάστημα Β, με το προβλεπόμενο παραστατικό διακίνησης. Τα αγαθά θα παραλαμβάνονται από το υποκατάστημα Β και στην συνέχεια θα πωλούνται μαζί με τα δικά του, με έκδοση των προβλεπόμενων παραστατικών και καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία του. Η κατά τα ανωτέρω αξία πωλήσεων, από το υποκατάστημα Β, θα μεταφέρεται μέσω του λογαριασμού συνδέσμου υποκαταστημάτων (Λογ. 48), στα βιβλία του υποκαταστήματος Α και στις αντίστοιχες αναλυτικές μερίδες όπου είναι καταχωρημένο και θα παραμένει το κόστος των αγαθών αυτών, κατ' ελάχιστο μια φορά στο τέλος της χρήσεως και σε κάθε περίπτωση, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων:

Από λογιστικής πλευράς, η ως άνω περιγραφόμενη διαδικασία παρακολούθησης των συναλλαγών και αποτύπωσης των οικονομικών δεδομένων στα τηρούμενα βιβλία των εν λόγω υποκαταστημάτων με πλήρη λογιστική αυτοτέλεια, είναι ορθή. Όσον αφορά τους λογαριασμούς που μπορούν να χρησιμοποιηθούν στις ανωτέρω περιπτώσεις, σύμφωνα με την παράγραφο 2.2.409 του Ε.Γ.Λ.Σ. (Π.Δ.1123/1980), πέραν του υποχρεωτικού λογαριασμού με Κ.Α. 48 όταν υπάρχουν υποκαταστήματα που εξάγουν αυτοτελές λογιστικό αποτέλεσμα και η ανάπτυξη του οποίου (Κ.Α. 48), γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης, δεν υπάρχουν άλλες υποχρεώσεις. Συνεπώς, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 9 του Κ.Β.Σ., όπως προαναφέρθηκε, η ανάπτυξη των πάσης φύσεως λογαριασμών σχετικά με τα ανωτέρω, γίνεται ελεύθερα και σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησής σας.

-Λογιστική αντιμετώπιση αντικαταβολών:

Οι αντικαταβολές παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως, (Αλλότρια Περιουσιακά Στοιχεία)/(Δικαιούχοι Αλλότριων Περιουσιακών Στοιχείων.)

-Παρεκκλίσεις από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο σε περίπτωση επιχείρησης, που είναι κατά 100% θυγατρική πολυεθνικής εταιρείας, εφαρμόζει τα Δ.Π.Χ.Π. και τηρεί τα βιβλία της με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Π.Χ.Π. Συγκεκριμένα:

Με βάση αυτό το λογιστικό σχέδιο της μητρικής, η εταιρεία πρέπει να τηρεί:

(α) λογαριασμούς διαρκούς αποθεματοποίησης στο Ενεργητικό και την Γενική Λογιστική, στους οποίους θα γίνονται οι εγγραφές των αγορών για τα διάφορα είδη των αποθεμάτων,

(β) αποτελεσματικούς λογαριασμούς διαρκούς προσδιορισμού του κόστους των ετοιμών και των πωληθέντων αποθεμάτων, ώστε να προσδιορίζονται αποτελέσματα σε ημερήσια βάση.

Για τους λογαριασμούς αυτούς, καθώς και για όλους τους υπόλοιπους οι οποίοι και θα αντιστοιχίζονται ένας προς ένας με τους λογαριασμούς του Λογιστικού Σχεδίου της μητρικής, έχει καταβληθεί κάθε δυνατή προσπάθεια, ώστε να χρησιμοποιηθούν οι κατά περίπτωση προβλεπόμενοι από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, λογαριασμοί:

Δεδομένου ότι, η εταιρεία:

- i. είναι θυγατρική πολυεθνικού ομίλου, με παγκόσμιο λογιστικό σχέδιο,
- ii. θα εφαρμόσει τα Δ.Π.Χ.Π., τηρώντας τα βιβλία της με βάση τις αρχές και τους κανόνες αυτών και,
- iii. έχει την δυνατότητα να παρέχει τις προβλεπόμενες από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, λογιστικές πληροφορίες,

οι προαναφερόμενες παρεκκλίσεις, δικαιολογούνται πλήρως με βάση το άρθρο 139 του Κ.Ν. 2190/20, εφόσον η διοίκηση κρίνει ότι είναι αναγκαίες για την εύρυθμη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π.

-Λογιστικός χειρισμός ενδοεταιρικών συναλλαγών που αφορούν ενοίκιο ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτων από υποκατάστημα. Συγκεκριμένα, το υποκατάστημα καταχωρεί το ενοίκιο στα έξοδά του με πίστωση του λογαριασμού Σύνδεσης Υποκαταστημάτων (Λογαριασμός με Κ.Α. 48.00). Αντίστοιχα το κεντρικό καταχωρεί τα ενοίκια στα έσοδά του με χρέωση του λογαριασμού Σύνδεσης Υποκαταστημάτων (Κ.Α. 48.00):

Με βάση την παράγραφο 2.2.409 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, η ανάπτυξη του λογαριασμού «Λογαριασμοί Συνδέσμου με τα Υποκαταστήματα» Κ.Α. 48 σε υπολογισμούς, γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες που κάθε οικονομική μονάδα επιθυμεί να ικανοποιεί, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται η απαιτούμενη προσαρμογή στο είδος της λογιστικής αυτοτέλειας κάθε υποκαταστήματος, με την προϋπόθεση ότι τα υπόλοιπα του λογαριασμού 48 και τα υπολογιστικά ποσά εξόδων ή εσόδων συμψηφίζονται μεταξύ τους και δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό τέλους χρήσεως και στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Συνεπώς, είναι δυνατή η καταχώρηση της εν λόγω συναλλαγής, υπό τις προϋποθέσεις των οριζόμενων στην παράγραφο 2.2.409 του Ε.Γ.Λ.Σ.

-Λογιστικός χειρισμός δικαιώματος απόκτησης μετοχών. Συγκεκριμένα: Μη εισηγμένη στο χρηματιστήριο Ανώνυμη Εταιρεία (Α), έχει αποκτήσει δια ιδιωτικού συμφωνητικού με Ελληνική Τράπεζα (Τ) το ενοχικό δικαίωμα σε πρώτη έγγραφη ζήτησή της, να της μεταβιβάσει η (Τ) κατά κυριότητα ποσότητα μετοχών, η οποία ορίζεται στο προαναφερθέν συμφωνητικό, εκδόσεως άλλης Ανώνυμης Εταιρείας (Β), επίσης μη εισηγμένης στο Χρηματιστήριο Αξιών. Εωσότου η (Α) εξασκήσει το ως άνω δικαίωμα (ήτοι να απαιτήσει από την (Τ) να της μεταβιβάσει κατά κυριότητα τις μετοχές), η (Τ) είναι η κυρία των μετοχών με όλα τα δικαιώματα που απορρέουν από την κυριότητα των μετοχών. Δηλαδή τα δικαιώματα εισπράξεως μερισμάτων, ψήφου στις γενικές συνελεύσεις και γενικότερα κάθε εμπράγματο δικαίωμα επί των μετοχών, ανήκουν στην (Τ) και ασκούνται από αυτήν. Το τίμημα για την απόκτηση των μετοχών κατεβλήθη από την (Α) στην (Τ) με την υπογραφή του ιδιωτικού συμφωνητικού. Η (Α) επιθυμεί να μεταβιβάσει το ενοχικό δικαίωμα που έχει επί των μετοχών, [ήτοι το δικαίωμα να απαιτήσει οποτεδήποτε από την (Τ) να της μεταβιβάσει τις μετοχές], σε τρίτο νομικό πρόσωπο (Γ):

(Α) Με βάση το άρθρο 43γ του Κ.Ν. 2190/20, «Αποτίμηση των Χρηματοοικονομικών Μέσων στην Εύλογη Αξία», το οποίο σχετικά με

τους ορισμούς των Χρηματοοικονομικών Μέσων παραπέμπει στην παράγραφο 11 του Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση» ισχύουν:

Χρηματοοικονομικό μέσο είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί ταυτόχρονα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μία οικονομική οντότητα και μία χρηματοοικονομική υποχρέωση ή έναν συμμετοχικό τίτλο για μία άλλη οικονομική οντότητα.

Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι κάθε περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

(α).....

(β) Συμμετοχικό τίτλο άλλης οικονομικής οντότητας.

(γ) Συμβατικό δικαίωμα:

(i) για παραλαβή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μία

άλλη οικονομική οντότητα ή

(ii).....

(B) Με βάση την παράγραφο 26 του Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση», όταν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται, η διαφορά μεταξύ:

(α) της λογιστικής αξίας και

(β) του αθροίσματος του (i) ανταλλάγματος που λαμβάνεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου περιουσιακού στοιχείου που λαμβάνεται μείον κάθε νέας υποχρέωσης που αναλαμβάνεται) και (ii) κάθε σωρευτικού κέρδους που είχε αναγνωρισθεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια, θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Με βάση τα παραπάνω:

1. Το περιγραφόμενο δικαίωμα είναι ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, αφού αφορά σε συμβατικό δικαίωμα παραλαβής συμμετοχικών τίτλων (μετοχών), άλλης οικονομικής οντότητας. Αν και το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο χρειάζεται εκ βάρθρων ανανέωση ώστε να μπορεί να καλύψει τις νέες διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 σχετικά με τα χρηματοοικονομικά μέσα, οι λογαριασμοί οι οποίοι μπορούν επί του παρόντος να χρησιμοποιηθούν για την παρουσίαση του εν λόγω δικαιώματος, είναι:

(i) υπολογαριασμός του λογαριασμού με Κ.Α. 34 «Χρεόγραφα», αν το δικαίωμα αυτό αποκτήθηκε με πρόθεση την βραχυπρόθεσμη διακράτησή του και την κερδοσκοπία [ως «Στοιχείο του Χαρτοφυλακίου Συναλλαγών» κατά το άρθρο 43γ του Κ.Ν. 2190/1920 ή του «Χαρτοφυλακίου για Εμπορική Εκμετάλλευση», σύμφωνα με την παράγραφο 9 του Δ.Λ.Π. 39 (και οι δύο όροι είναι ταυτόσημοι)] και,

(ii) υπολογαριασμός του λογαριασμού με Κ.Α. 18 «Συμμετοχές και Λοιπές Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις», αν το δικαίωμα αποκτήθηκε με πρόθεση την μακροπρόθεσμη διακράτησή του, ή αν δεν υπάρχει συγκεκριμένη πρόθεση (ως «Διαθέσιμο για Πώληση Χρηματοοικονομικό Περιουσιακό Στοιχείο» σύμφωνα και με το άρθρο 43γ του Κ.Ν. 2190/20 και με την παράγραφο 9 του Δ.Λ.Π. 39).

Η αποτίμηση του στοιχείου αυτού και οι παρεχόμενες στο Προσάρτημα γνωστοποιήσεις σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, γίνονται σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τα άρθρα 43γ και 43α του Κ.Ν. 2190/1920.

2. Κατά την μεταβίβαση του δικαιώματος σε άλλη οντότητα, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του και του τιμήματος που θα εισπραχθεί αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως κέρδος ή ζημία, στον λογαριασμό με Κ.Α. 76 «Έσοδα Χρεογράφων» ή στον λογαριασμό με Κ.Α. 64.12 «Ζημίες από Πώληση Συμμετοχών και Χρεογράφων», αντίστοιχα.

-Λογιστικός χειρισμός των εισπραχθέντων τελών διασύνδεσης και ειδικού τέλους (ΑΠΕ) από τον ΔΕΣΜΗΕ:

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 18, «Έσοδο είναι η μικτή εισροή κατά την διάρκεια της περιόδου που προκύπτει στα πλαίσια των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχείρησης, η οποία καταλήγει σε αύξηση της καθαρής θέσης της επιχείρησης και εφόσον δεν προέρχεται από συνεισφορές των ιδιοκτητών της επιχείρησης» (παράγραφος 7).

Τα έσοδα, βασικά, διακρίνονται σε έσοδα από πώληση αγαθών και από παροχή υπηρεσιών. Τα ποσά που εισπράττει η ΔΕΣΜΗΕ αν και δεν μπορούν να ταυτιστούν απόλυτα με την παροχή υπηρεσιών, η οποία κατά το Δ.Λ.Π 18 (παράγραφος 4), «τυπικά περιλαμβάνει την εκτέλεση ενός συμβατικά συμφωνηθέντος έργου σε συμφωνηθείσα χρονική περίοδο», μπορούν να ενταχθούν σε αυτή την περίπτωση, διότι με βάση τα περιγραφέντα στο ερώτημά σας η ΔΕΣΜΗΕ έχει την υποχρέωση από τον Νόμο, είτε να παράσχει στο μέλλον συγκεκριμένες υπηρεσίες, ή να καταβάλει τα ποσά αυτά σε συγκεκριμένους δικαιούχους.

Με βάση την παράγραφο 20 του Δ.Λ.Π. 18, «όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής για παροχή υπηρεσιών μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το έσοδο που συνδέεται με την συναλλαγή αναγνωρίζεται με αναφορά στο στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς». Με βάση την παράγραφο 25 επίσης, «για πρακτικούς λόγους, όταν παρέχονται υπηρεσίες με απροσδιόριστο αριθμό πράξεων κατά την διάρκεια μιας ορισμένης χρονικής περιόδου, το έσοδο κατανέμεται ισόποσα σε ολόκληρη την διάρκεια της περιόδου αυτής, εκτός αν υπάρχει ένδειξη ότι κάποια άλλη μέθοδος αντιπροσωπεύει καλύτερα το στάδιο ολοκλήρωσης. Όταν μία ορισμένη πράξη είναι πολύ περισσότερο σημαντική από κάθε άλλη πράξη, η αναγνώριση του εσόδου αναβάλλεται, μέχρις ότου εκτελεσθεί η σημαντική πράξη». Με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. επίσης, «υποχρέωση είναι μία δέσμευση της επιχείρησης που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη».

Στα πλαίσια των ανωτέρω οριζόμενων από τα Δ.Π.Χ.Π., τα ποσά που εισπράττει η ΔΕΣΜΗΕ καθώς και τα ποσά που είναι εισπρακτέα σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού για Τέλη Διασύνδεσης και για ΑΠΕ, αναγνωρίζονται σε λογαριασμό υποχρέωσης (έσοδα επομένων περιόδων), από τον οποίο, σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, μεταφέρονται στα έσοδα (κατάσταση αποτελεσμάτων), με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της παροχής των υπηρεσιών ή της επιστροφής των ποσών στους δικαιούχους, το οποίο

προσδιορίζεται από την ανάλωση των πόρων σε εκπλήρωση της δέσμευσης που προκύπτει από το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο.

-Εξέταση οικονομικών στοιχείων ανώνυμης εταιρίας για επάρκεια ρευστότητας, προκειμένου να έχει δυνατότητα κάλυψης της ίδιας συμμετοχής σε επένδυση με φορολογηθέντα αποθεματικά βάσει των διατάξεων του Ν. 1892/1990:

Από τις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων 1999 και 1998 που τέθηκαν υπόψη μας προκύπτουν τα εξής στοιχεία:

	Χρήση 1999	Χρήση 1998
Κυκλοφορούν ενεργητικό	72.742.699	110.772.680
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	813.163.042	365.653.193
Διαφορά (έλλειμμα ρευστότητας).	<u>(740.420.343)</u>	<u>(254.880.513)</u>
Αποτέλεσμα προ αποσβέσεων και προβλέψεων.	<u>90.089.612</u>	<u>(102.824.557)</u>
Αποθεματικά διαθέσιμα για την κάλυψη της ίδιας συμμετοχής.	<u>75.152.711</u>	<u>41.124.199</u>
Ποσά για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου (Καταθέσεις μετόχων).	<u>429.594.000</u>	<u>0</u>

Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτουν:

(i). Η εταιρεία έχει τεράστια προβλήματα ρευστότητας τα οποία στην χρήση 1999 αντιμετωπίστηκαν με καταθέσεις των μετόχων για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ποσού 429.594.000 δρχ.

(ii). Στην χρήση 1999 έγινε αύξηση των έκτακτων αποθεματικών κατά 34.028.512 με μεταφορά του ποσού αυτού από τα αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων.

Βάσει των ανωτέρω:

(α). Δεν μπορούμε να εκφέρουμε άποψη για την ορθότητα της μεταφοράς του ποσού των 34.028.512 από τα Αφορολόγητα Αποθεματικά στα Έκτακτα Αποθεματικά. Τούτο μπορούσε να γίνει μόνον αν τα αποθεματικά αυτά δεν διέπονταν πλέον από τις δεσμεύσεις των νόμων βάσει των οποίων σχηματίστηκαν και λήφθηκε απόφαση της Γενικής Συνελεύσεως των Μετόχων.

(β). Κατά την γνώμη μας, η κατάθεση των μετόχων για αύξηση κεφαλαίου και υπό την προϋπόθεση ότι κατέληξε σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου και δεν επεβλήθη από διάταξη νόμου για κάλυψη άλλων προϋποθέσεων, επί της ουσίας καλύπτει την απαίτηση του νόμου.