

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ.

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (Ε.Γ.Λ.Σ.)

ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ-ΙΑΣ 1,7)

ΤΟΥ ΦΟΙΤΗΤΗ:

ΠΛΕΣΤΗ ΧΡΗΣΤΟΥ

ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΗΤΡΩΟΥ: 12656

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΠΑΠΑΔΕΑΣ

ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2016

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παγκοσμιοποίηση και το άνοιγμα των εθνικών αγορών οδήγησαν σταδιακά όλες τις επιχειρήσεις, πέραν της οικονομικής δραστηριότητας που έχουν στη χώρα τους, να επιζητούν στο εξωτερικό την πιο συμφέρουσα αγορά για την αύξηση των κερδών τους και την επέκτασή τους. Μία αγορά στην οποία τα προϊόντα τους θα μπορέσουν να απορροφηθούν με τον καλύτερο δυνατό τρόπο.

Σε αυτό το σημείο προκύπτει η ανάγκη οι διεθνείς λογιστικοί παράγοντες να ληφθούν υπόψιν και να συμπεριληφθούν σε ένα σύστημα όπου θα ικανοποιεί και θα καλύπτει όλες τις ιδιαιτερότητες και ποικιλομορφίες που ισχύουν στο εκάστοτε εθνικό λογιστικό πρότυπο. Έτσι, επινοούνται και δημιουργούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αφενός για να αντιμετωπίσουν τα προβλήματα που σχετίζονται με τη λογιστική, όπως αυτή χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο και αφετέρου για να αποτελέσουν μία κοινή "γλώσσα επικοινωνίας" αναμεταξύ των επιχειρήσεων σε όλο τον κόσμο.

Οι ομοιότητες και οι διαφορές της Λογιστικής σε εθνικό και διεθνές επίπεδο παρουσιάζουν μεγάλο ενδιαφέρον, ιδιαίτερα κατά την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από τις αντίστοιχες οικονομικές μονάδες.

Αυτό ήταν και το ζητούμενο της εργασίας μου, όπου η διάρθρωσή της αποτελείται από τις Εισαγωγικές Έννοιες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), το ΜΕΡΟΣ Α που δίνονται αναλυτικές πληροφορίες για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ), ενώ στο ΜΕΡΟΣ Β αναπτύσσεται η παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ). Τέλος, στο ΜΕΡΟΣ Γ γίνεται η σύγκριση των δύο διαφορετικών λογιστικών χειρισμών και τονίζονται οι διαφορές τους, με βάση την έκταση των πληροφοριών που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις και τη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση συγκεκριμένων περιπτώσεων και γεγονότων.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	2
ΕΙΣΑΓΩΓΗ: ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ (Άρθρο 2) ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (Άρθρο 16) ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ Ε.Λ.Π.....	5
<u>ΜΕΡΟΣ Α :Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (Ε.Γ.Λ.Σ.)</u>	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ.....	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ.....	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ.....	18
<u>ΜΕΡΟΣ Β :Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ 1, 7)</u>	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΔΛΠ 1.....	20
8.1 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....	20
8.2 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ.....	23
8.3 ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ.....	24
8.4 ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ (Δ.Λ.Π. 7).....	27
9.1 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.....	27
9.1.1 ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.....	28
9.2 ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.....	29
9.3 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.....	30
9.3.1 ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.....	30
9.4 ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ.....	31
9.5 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΟΝΔΥΛΙΑ.....	31

9.6 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ.....	31
9.7 ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	32
9.8 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ.....	32
9.9 ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ.....	32
9.10 ΜΗ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ.....	33
9.11 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	33

**ΜΕΡΟΣ Γ: ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: ΒΑΣΙΚΕΣ ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.
ΚΑΙ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

10.1 Διαφορές Δ.Λ.Π.1 με Ε.Γ.Λ.Σ.....	34
10.2 Διαφορές Δ.Λ.Π.7 με Ε.Γ.Λ.Σ.....	35

<u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</u>	37
----------------------------------	----

ΕΙΣΑΓΩΓΗ:ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΜΕΓΕΘΟΥΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ (Άρθρο 2) ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (Άρθρο 16) ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ Ε.Λ.Π.

Ορισμός οντότητας: είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ανήκει στο δημόσιο ή ιδιωτικό τομέα.

Όλες οι συναλλαγές και τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου.

Με τον Ν.4308/2014 εισήχθη ένα νέο λογιστικό και ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες, τα Ε.Λ.Π.. Με την ψήφιση των Ε.Λ.Π. περιλαμβάνεται σε ένα ενιαίο νομοθέτημα τόσο ο τρόπος τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων, όσο και η διατύπωση γενικώς αποδεκτών λογιστικών κανόνων για τις επιχειρήσεις. Υπό την έννοια αυτή, τα Ε.Λ.Π. ήρθαν να αντικαταστήσουν από 1/1/2015:

- τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.,Ν.4093/2012), ο οποίος είχε αντικαταστήσει την 1/1/2013 τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.,Π.Δ.186/1992), καθώς και
- το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.,Π.Δ.1123/1980).

Με βάση τις διατάξεις του νέου νόμου, οι οντότητες (επιχειρήσεις κλπ.) διακρίνονται με βάση τα κριτήρια που θέτει ο νόμος, σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες. Ανάλογα με το μέγεθός του, οι οντότητες πρέπει να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τα Ε.Λ.Π.

1. Πολύ μικρές οντότητες

Είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

Α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000€.

Β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών : 700.000€.

Γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου : 10 άτομα.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών οντοτήτων του Άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

Α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης(Πίνακας).

Β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

Γ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι πολύ μικρές οντότητες δύνανται να καταρτίσουν συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων, ενώ οι πολύ μικρές οντότητες της παρ.2(γ) του άρθρου 1 (ΟΕ, ΕΕ, ατομική) του Νόμου Υπ' αριθ. 4308 δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 7, να καταρτίσουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

2. Μικρές οντότητες

Είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

Α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 4.000.000€.

Β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών : 8.000.000€.

Γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου : 50 άτομα.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μικρών οντοτήτων του Άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

Α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης(Πίνακας).

Β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

Γ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

3. Μεσαίες οντότητες

Είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

Α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 20.000.000€.

Β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών : 40.000.000€.

Γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου : 250 άτομα.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων του Άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

Α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης(Πίνακας).

Β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

Γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).

Δ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

4. Μεγάλες οντότητες

Είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

A) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 20.000.000€.

B) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών : 40.000.000€.

Γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου : 250 άτομα.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων του Άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

A) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης(Πίνακας).

B) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

Γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).

Δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας)

Ε) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Τα κονδύλια των υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο παράρτημα β του Νόμου Υπ' αριθ. 4308 παρουσιάζονται διακεκριμένα χωρίς συμψηφισμούς. Η δομή και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μεταβάλλεται από περίοδο σε περίοδο, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 1β του άρθρου 17 του παραπάνω νόμου.

Απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων επιτρέπεται μόνο στις παρακάτω περιπτώσεις:

A) Περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων υπό τον όρο ότι θα τηρείται η διάρθρωση των υποδειγμάτων.

B) Νέα κονδύλια μπορούν να προστίθενται, υπό τον όρο ότι το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβάνεται σε άλλο κονδύλι προβλεπόμενο στα υποδείγματα.

Γ) Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορούν να συγχωνεύονται όταν:

Γ1) τα ποσά τους είναι ασήμαντα σε σχέση με τους σκοπούς της εύλογης παρουσίασης της παρ.2 του άρθρου 16 ή και

Γ2) η συγχώνευση παρέχει μεγαλύτερη σαφήνεια.

Η μορφή, το περιεχόμενο και η ονοματολογία των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσαρμόζονται εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας.

ΜΕΡΟΣ Α

Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ (Ε.Γ.Λ.Σ.)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στις αρχές της δεκαετίας του 1980, καθιερώνεται το Ε.Γ.Λ.Σ το οποίο βάζει σε μία τάξη τα συστήματα λογιστικής παρακολούθησης των επιχειρήσεων που μέχρι τότε στηρίζονταν στις γνώσεις και τη σκοπιμότητα των υπεύθυνων της κάθε επιχείρησης. Το Ε.Γ.Λ.Σ. καθιερώνει τυποποιημένες και με σαφή δομή και περιεχόμενο λογιστικές καταστάσεις όπως επίσης και κανόνες καθολικής ισχύος. Διευκολύνει και απαλλάσσει τις μικρές επιχειρήσεις από περιττά κόστη εντάσσοντας την εσωλογιστική κοστολόγηση σε χωριστό κύκλωμα λογαριασμών.

Έτσι, προωθεί τη λογιστική τυποποίηση η οποία συνέλαβε στη διαφάνεια των λογιστικών δεδομένων των επιχειρήσεων και κατέστησε ευχερέστερο το ελεγκτικό έργο των φορολογικών αρχών. Επίσης, κάλυψε το αρχικό κενό στη λογιστική τυποποίηση, ειδικών μορφών επιχειρήσεων με την καθιέρωση κλαδικών λογιστικών σχεδίων. Αναμφισβήτητα αποτελεί σταθμό και ορόσημο στην ιστορία της λογιστικής της χώρας μας.

Οι καιροί ωστόσο άλλαξαν και σε πείσμα εκείνων που υποστηρίζουν ότι η λογιστική είναι μία επιστήμη στατική, οι εξελίξεις στο διεθνές οικονομικό γίνεσθαι ήταν τέτοιες που έθεσαν τα παλαιότερα λογιστικά συστήματα σε αμφισβήτηση και σταδιακά οδήγησαν στη δημιουργία και υλοποίηση νέων λογιστικών και νέων ελεγκτικών προτύπων. Ειδικά, θέματα όπως το ιστορικό κόστος, η λογιστικοποίηση νέων περίπλοκων τρόπων συμβάσεων, η επίδραση των φόρων στα οικονομικά αποτελέσματα καθώς και οι ταμειακές ροές αποτέλεσαν αντικείμενο αντιπαραθέσεων, μελετών και πολλών συγκρούσεων που οδήγησαν στην υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από τις μεγάλες τουλάχιστον επιχειρήσεις. Όμως, η πλήρης εφαρμογή από τις μικρές ή μεσαίες επιχειρήσεις δε θα ήταν εφικτή λόγω του ότι τα Δ.Λ.Π. απαιτούσαν υψηλό επίπεδο λογιστικής οργάνωσης. Γι' αυτό και η ίδια Ευρωπαϊκή Ένωση με την οδηγία 2013/34 έδωσε τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να προσαρμόσουν τις γενικές κατευθύνσεις στις ειδικές οικονομικές και επιχειρηματικές συνθήκες της κάθε χώρας.

Με την πάροδο του χρόνου, το Ε.Γ.Λ.Σ. θεωρήθηκε ξεπερασμένο καθώς οι ελληνικές επιχειρήσεις θα έπρεπε σταδιακά να καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις βάσει των διεθνών κανόνων στηριζόμενοι στον κανόνα της ουσίας πάνω από τον τύπο. Ουσιαστικά λοιπόν, το ερώτημα δεν ήταν αν θα έπρεπε να καταργηθεί το Ε.Γ.Λ.Σ. ή όχι αλλά σε ποιο βαθμό θα ήταν εφικτή η πλήρης εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Κάτι τέτοιο θα ήταν αδύνατον, αφού υπάρχουν πολλές μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις οι οποίες δεν είχαν καν τη δυνατότητα να πληρώσουν τον λογιστή τους.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων οι οποίες προβλέπονται από την ελληνική νομοθεσία καταρτίζονται μέχρι σήμερα, με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και τη σχετική ελληνική νομοθεσία. Οι δύο αυτές βασικές συνιστάμενες, δηλαδή οι λογιστικές αρχές και η νομοθεσία, δημιουργούν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.)- Greek Accounting Standards (GAS).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Πριν ξεκινήσουμε να παρουσιάζουμε και να αναλύουμε τον Ισολογισμό, θα δώσουμε τον ορισμό του.

Ισολογισμός είναι ένας λογιστικός πίνακας που εμφανίζει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις απαιτήσεις μίας επιχείρησης σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, αποτιμημένα με το ίδιο νόμισμα.

Στον Ισολογισμό εικονίζεται η περιουσιακή συγκρότηση της επιχείρησης με την ισότητα:

$$E=\Pi$$

$$\text{Ή πιο αναλυτικά } E=\Pi+ΚΘ$$

Σύμφωνα με τη νομοθεσία που ισχύει και τη λογιστική επιστήμη, στον ισολογισμό πρέπει να εμφανίζεται, με σαφήνεια, ειλικρίνεια και ακρίβεια, η χρηματοοικονομική συγκρότηση της επιχείρησης, ταξινομημένη αρμονικά τόσο από λογιστική, όσο και από την οικονομική και νομική άποψη κάθε περιουσιακού στοιχείου. Έτσι ώστε ο μελετητής να μπορεί να τον συγκρίνει με ισολογισμούς προηγούμενων χρήσεων και άλλων ομοειδών επιχειρήσεων.

Ο ισολογισμός, επίσης, αποτελεί την επίσημη εικόνα της περιουσιακής συγκροτήσεως της επιχείρησης για τους τρίτους που ενδιαφέρονται για τη θέση και την εξέλιξη της επιχείρησης. Πρέπει να έχει τα ακόλουθα βασικά γνωρίσματα:

- Να προκύπτει από ειλικρινή απογραφή και αποτίμηση.
- Η ονοματολογία των περιουσιακών στοιχείων να είναι σαφής.
- Η κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων να γίνεται κατά ομοειδείς κατηγορίες.
- Να μην συμψηφίζονται ανόμοια περιουσιακά στοιχεία όπως π.χ. πελάτες με προμηθευτές.
- Να δημοσιεύεται μαζί με την ανάλυση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και τον πίνακα διαθέσεως των κερδών, καθώς και με απαραίτητες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Οι εγγραφές κλεισίματος των λογαριασμών ισολογισμού διενεργούνται στο τέλος της χρήσεως, μετά τη διενέργεια των εγγραφών προσδιορισμού των οργανικών αποτελεσμάτων (λογαριασμός 80), των αποτελεσμάτων χρήσεως (λογαριασμός 86) και της διάθεσης αποτελεσμάτων (λογαριασμός 88). Όλες οι εγγραφές αυτές έχει καθιερωθεί να λέγονται «εγγραφές τέλους χρήσεως» ή «εγγραφές κλεισίματος ισολογισμού». Για τις εγγραφές αυτές καθώς και για τις εγγραφές ανοίγματος της νέας χρήσεως χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 89, ο οποίος, κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. αναπτύσσεται στους εξής δύο δευτεροβάθμιους:

- 89.00: « Ισολογισμός ανοίγματος χρήσεως»

Ο Ισολογισμός ανοίγματος χρήσεως, χρησιμοποιείται με την έναρξη της χρήσεως ανοίγουμε λογαριασμούς. Χρεώνεται ο ισολογισμός με τα υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών του, με πίστωση καθενός από αυτούς και πιστώνεται με τα υπόλοιπα των χρεωστικών λογαριασμών του, με χρέωση καθενός από αυτούς. Οι εγγραφές χρέωσης και πιστώσεως του λογαριασμού 89.00 ονομάζονται «εγγραφές ανοίγματος των λογαριασμών ισολογισμού».

Το άνοιγμα των βιβλίων της νέας χρήσεως με ημερολογιακές εγγραφές είναι υποχρεωτικό. Σε αντίθετη περίπτωση δε θα υπήρχε συμφωνία ημερολογίου και καθολικού το οποίο είναι ανεπίτρεπτο τόσο από τις αρχές διπλογραφικής λογιστικής, όσο και από την ελληνική νομοθεσία. Επίσης, υποχρεωτικό είναι να χρησιμοποιηθεί ο λογαριασμός 89.00 με ξεχωριστή ημερολογιακή απεικόνιση των λογαριασμών ενεργητικού (χρέωση) και του παθητικού (πίστωση).

- 89.01: « Ισολογισμός κλεισίματος χρήσεως»

Στο τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός, μετά τη διενέργεια των εγγραφών κλεισίματός του, χρεώνεται με τα υπόλοιπα όλων των χρεωστικών λογαριασμών του με πίστωση καθενός από αυτούς, έτσι ώστε να μηδενίζονται. Πιστώνεται με τα υπόλοιπα όλων των πιστωτικών λογαριασμών του, με χρέωση καθενός από αυτούς που επίσης με αυτόν τον τρόπο μηδενίζονται. Οι εγγραφές αυτές του 89.01, στο τέλος κάθε χρήσεως ονομάζονται « εγγραφές κλεισίματος των λογαριασμών του ισολογισμού». Το κλείσιμο των βιβλίων στο τέλος της χρήσεως, με ημερολογιακές εγγραφές είναι υποχρεωτικό. Είναι αναγκαίο να υπάρχει η λογιστική συμφωνία ημερολογίου- καθολικού, και μπορεί να γίνει με ενιαία ημερολογιακή απεικόνιση των λογαριασμών Ενεργητικού (Πίστωση) και Παθητικού (Χρέωση).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως εκφράζει τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης. Ο λογαριασμός 86 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως. Περιλαμβάνει τα έσοδα που προέρχονται από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών και τα έξοδα τα οποία διακρίνονται σε :

-Δαπάνη: κάθε ανάλωση αξίας που γίνεται για την πραγματοποίηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

-Κόστος: ενσωμάτωση πραγματοποιηθσών δαπανών(π.χ. πρώτες ύλες, καύσιμα, εργατικά κα) στην αξία παραγόμενων προϊόντων.

-Έξοδο: κάθε δαπάνη, η οποία δε δημιούργησε αξία και επομένως δεν αποτελεί στοιχείο κόστους

Χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας μέσα στη χρήση που κλείνει.

Στο λογαριασμό 86, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως και τα διάφορα άλλα έσοδα για να συσχετιστούν με τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως. Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρονται επίσης τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (έσοδα - έξοδα), τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (έσοδα, κέρδη - έξοδα, ζημίες) και οι μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων.

Από το συσχετισμό των παραπάνω στοιχείων, που γίνεται στο λογαριασμό 86 και ειδικότερα στον υπολογαριασμό 86.99, προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσεως πριν από την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη (φόρων εισοδήματος και εισφοράς ΟΓΑ καθώς και λοιπών μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων).Ο υπολογαριασμός 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως» χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών υπολογαριασμών του 86, από το συσχετισμό δε των υπολοίπων αυτών προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα χρήσεως (καθαρές ζημίες ή καθαρά κέρδη), τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό 88.

Ειδικότερα ο λογαριασμός 86 λειτουργεί ως εξής:

➤ **Χρεώνεται:**

- κατά περίπτωση, με τις μικτές ζημίες εκμεταλλεύσεως της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 80.01,
- με τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως, με πίστωση, αντίστοιχα, των λογαριασμών 80.02.00, 80.02.01 και 80.02.02,

- με τις διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων, με τα έξοδα και τις ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων και με τους χρεωστικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έξοδα, με πίστωση, αντίστοιχα, των λογαριασμών 80.02.04, 80.02.05 και 80.02.06,
- με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, με πίστωση του λογαριασμού 81.00,
- με τις έκτακτες ζημίες, με πίστωση του λογαριασμού 81.02,
- με τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λογαριασμού 82.00,
- με τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, με πίστωση του λογαριασμού 83,
- με τις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων, με πίστωση του λογαριασμού 85,
- με τα καθαρά κέρδη, με πίστωση του λογαριασμού 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσεως».

➤ **Πιστώνεται:**

- κατά περίπτωση, με τα μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 80.01,
- με τα διάφορα άλλα έσοδα της εκμεταλλεύσεως, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.00,
- με τα έσοδα από συμμετοχές, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.01,
- με τα έσοδα χρεογράφων, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.02,
- με τα κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.03,
- με τους πιστωτικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έσοδα, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.04,
- με τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα, με χρέωση του λογαριασμού 81.01,
- με τα έκτακτα κέρδη, με χρέωση του λογαριασμού 81.03,
- με τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 82.01,
- με τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 84,
- με τις ενδεχόμενες καθαρές ζημίες, με χρέωση του λογαριασμού 88.01.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων (λογαριασμός 88) είναι μία λογιστική κατάσταση όπου η επιχείρηση αναγράφει πληροφορίες σχετικά με το ποσό των κερδών που διανέμει και σε ποιους το διανέμει, τόσο για την παρούσα λογιστική χρήση όσο και για την αμέσως προηγούμενη. Ο πίνακας του λογαριασμού 88 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως και δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Χρησιμεύει για τη συγκέντρωση καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσεως, των κερδών ή ζημιών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων. Όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, των διαφόρων φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και στη περίπτωση διανομής αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

Ειδικότερα, ο λογαριασμός 88 λειτουργεί ως εξής:

➤ **Χρεώνεται:**

- Ο υπολογαριασμός 88.01 με τις καθαρές ζημιές χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 86.99(καθαρά αποτελέσματα χρήσεως).
- ο υπολογαριασμός 88.03 με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενης χρήσεως που πρόκειται να καλυφτεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 42.01.
- ο υπολογαριασμός 88.04 με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενων χρήσεων που πρόκειται να καλυφτεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 42.02.
- ο υπολογαριασμός 88.06 με τις συμψηφιστικές χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λογαριασμού 42.04.
- ο υπολογαριασμός 88.08 με το φόρο εισοδήματος και την εισφορά υπέρ ΟΓΑ που αναλογούν στα συνολικά καθαρά αδιανέμητα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 54.07, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτ. 7 της παρ. 2.2.505.
- ο υπολογαριασμός 88.09 με τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογ. 63.98.02 «φόροι ακίνητης περιουσίας» για τους οποίους οι σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν ότι τελικά βαρύνουν τα κέρδη χρήσεως - ή τη ζημία χρήσεως - και όχι το λειτουργικό κόστος), με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού 63 της ομάδας 6 στους οποίους παρακολουθούνται οι φόροι της κατηγορίας αυτής.
- οι υπολογαριασμοί 88.00, 88.02, 88.06 και 88.07 με τα υπόλοιπά τους, με πίστωση του υπολογαριασμού 88.98, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό (ζημιές εις νέο), ή του

υπολογαριασμού 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδη προς διάθεση).

- ο υπολογαριασμός 88.99 με τα προς διάθεση κέρδη, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεματικών του 41, του λογαριασμού 53.01 για τα καθαρά μερίσματα που διανέμονται, του λογαριασμού 43.02 με τα καθαρά μερίσματα για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, του λογαριασμού 54.09.00 για τους φόρους που παρακρατούνται από τα μερίσματα που διανέμονται και του λογαριασμού 42.00 για το υπόλοιπο κερδών που μεταφέρεται στην επόμενη χρήση (υπόλοιπο κερδών εις νέο).

➤ **Πιστώνεται:**

- ο υπολογαριασμός 88.00 με τα καθαρά κέρδη χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 86.99.
- ο υπολογαριασμός 88.02 με το υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 42.00.
- ο υπολογαριασμός 88.06 με τις συμψηφιστικές πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 42.04.
- ο υπολογαριασμός 88.07 με τα αποθεματικά για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για την κάλυψη ζημιών ή τη διανομή μερισμάτων, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεματικών του 41 (σε περίπτωση διαθέσεως αποθεματικών, παράλληλα, γίνονται και ανάλογες εγγραφές πληρωμένων και οφειλόμενων φόρων εισοδήματος και άλλης φύσεως, όταν συντρέχει σχετική φορολογική υποχρέωση).
- οι υπολογαριασμοί 88.01, 88.03, 88.04, 88.06, 88.08 και 88.09 με τα υπόλοιπά τους, με χρέωση του υπολογαριασμού 88.98, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό (ζημίες εις νέο), ή του υπολογαριασμού 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδη προς διάθεση).
- ο υπολογαριασμός 88.98 με τις ζημίες εις νέο, με χρέωση του λογαριασμού 42.01.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ

Η σύνταξη του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. γίνεται στο τέλος κάθε χρήσης. Στο συγκεκριμένο λογαριασμό πρέπει να καταχωρηθούν όλα τα αποθέματα, τα έξοδα και τα έσοδα. Ο λογαριασμός Γενικής εκμετάλλευσης καταγράφεται στο βιβλίο απογραφών ισολογισμών μετά τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

Σε αντίθεση με τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, ο λογαριασμός της γενικής εκμεταλλεύσεως δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά. Ο λογαριασμός 80.00 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων τα οποία πραγματοποιούνται, μέσα στη χρήση που κλείνει, από την εκμετάλλευση των διάφορων δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας (κύριας, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας).

1. Χρεώνεται:

- με την αξία των αρχικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που υπήρχαν στην αρχή της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20-28 ή των 290-298, κατά περίπτωση.
- με την αξία των αγορών εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας, αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων και ειδών συσκευασίας, που έγιναν μέσα στη χρήση που κλείνει, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20, 24, 25, 26 και 28 ή των 290, 294, 295, 296 και 298, κατά περίπτωση.
- με την αξία των δουλευμένων εξόδων κατ' είδος, με πίστωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 6, δηλαδή των 60-68 ή των 690-698, κατά περίπτωση, οι οποίοι εξισώνονται.
- κατά περίπτωση, με τα καθαρά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 80.01.

2. Πιστώνεται

- με την αξία των δουλευμένων εσόδων κατ' είδος, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 7, δηλαδή των 70-78 ή των 790-798, κατά περίπτωση, οι οποίοι εξισώνονται.
- με την αξία των τελικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που προσδιορίζονται έπειτα από απογραφή στο τέλος της χρήσεως που κλείνει, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται με την αποτίμηση της ποσοτικής απογραφής, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών των πρωτοβάθμιων 20-28 ή των 290-298, κατά περίπτωση.
- κατά περίπτωση, με την καθαρή ζημία εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 80.01.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Το Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά μόνο από τις οικονομικές μονάδες για τις οποίες η νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά προβλέπει αντίστοιχη υποχρέωση, όπως π.χ. Τράπεζες, Ασφαλιστικές εταιρείες, Εταιρείες Χαρτοφυλακίου κ.λ.π.

Το Προσάρτημα είναι απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών καταστάσεων, με το οποίο δίνονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες. Οι πληροφορίες αυτές διευκολύνουν όλους τους ενδιαφερόμενους προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις, στο να κατανοούν το περιεχόμενό τους και να διαπιστώνουν την αληθινή οικονομική κατάσταση και τα πραγματικά στοιχεία της εταιρείας.

Το Προσάρτημα περιέρχεται σε γνώση τρίτων, δημοσιεύεται ή υποβάλλεται στις αρμόδιες υπηρεσίες του κράτους και πρέπει να περιλαμβάνει συμπληρωματικά στοιχεία. Επίσης, δημοσιοποιείται υποχρεωτικά με την καταχώρηση στο μητρώο εταιρειών εταιρών περιορισμένης ευθύνης του υπουργείου εμπορίου, σε αντίθεση με τις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται στις εφημερίδες.

Μερικά από τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στο προσάρτημα είναι τα εξής:

- μέθοδοι αποτιμήσεως
- προβλέψεις
- αποσβέσεις
- οι διαφορές από υποτιμήσεις
- οι συμμετοχές
- ο μέσος όρος του προσωπικού που απασχολήθηκε
- οι υποχρεώσεις που είναι πληρωτέες μετά την πάροδο της πενταετίας
- οι παρεκκλίσεις από τη νομοθεσία
- επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικές με τη συγκρισιμότητα των στοιχείων του ισολογισμού της χρήσεως με τον ισολογισμό της προηγούμενης χρήσεως, ως και άλλες επεξηγήσεις σχετικές με τη δράση της οικονομικής μονάδας.

Οι πληροφορίες αυτές κρίνονται αναγκαίες για τη συμπλήρωση των κοινωνικοοικονομικών πληροφοριών που πρέπει να παρέχει η λογιστική.

ΜΕΡΟΣ Β:

Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ(ΔΛΠ)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Εκτός από τα Πρότυπα και τις Πρακτικές που εφαρμόζονται σε κάθε χώρα, η παγκόσμια πανεπιστημιακή κοινότητα σε συνεργασία με τους επαγγελματικούς φορείς στις αρχές του 1970 συνεργάστηκαν έχοντας σκοπό τη σύνταξη λογιστικών κανόνων και την παροχή δυνατότητας ομοιόμορφης εφαρμογής αυτών σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι κανόνες αυτοί ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) – International Accounting Standards (IAS).

Τα ΔΛΠ συντάσσονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με βάση την Εντολή του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Λισαβόνας. Η Επιτροπή εξέδωσε κανονισμό για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με σκοπό τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Σκοπός του Κανονισμού είναι να καταστήσει υποχρεωτικό για τις εταιρίες αυτές να εφαρμόζουν μία υψηλής ποιότητας καθώς και ενιαίας δέσμης ΔΛΠ για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους. Επίσης, είναι σημαντικό να τονίσουμε ότι η καθιέρωση του κανονισμού πρέπει να συντελεί στην αντικειμενική και αξιόπιστη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της οντότητας.

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μία δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσεως μίας επιχείρησης και των συναλλαγών που έχουν αναληφθεί από αυτήν που έχουν ως στόχο να παρέχουν πληροφορίες στους εξωτερικούς χρήστες σχετικά με την οικονομική θέση, τις ταμειακές ροές καθώς και την απόδοση.

Μία πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- Τον Ισολογισμό
- Τα Αποτελέσματα Χρήσεως
- Τις Μεταβολές Ιδίων Κεφαλαίων
- Τις Ταμιακές ροές
- Το Προσάρτημα (επεξηγηματικές σημειώσεις).

Την ευθύνη για την παρουσίαση και την κατάρτιση όλων των οικονομικών καταστάσεων έχει το Διοικητικό Συμβούλιο ή κάποιο άλλο Διοικούν την επιχείρηση όργανο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: Δ.Λ.Π. 1

8.1 Ισολογισμός

Η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίζει βασιζόμενη στη φύση των δραστηριοτήτων της αν πρέπει ή όχι, να παρουσιάζει τα κυκλοφοριακά και μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία και τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της ως ιδιαίτερες κατηγορίες στον Ισολογισμό. Όταν η επιχείρηση επιλέξει να παρουσιάσει τα στοιχεία αυτά σε ιδιαίτερες κατηγορίες τότε θα πρέπει να εφαρμόζει τα εξής:

Ένα περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κυκλοφορούν όταν :

- Αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή κατέχεται για πώληση ή ανάλωση κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης.
- Κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς και αναμένεται να ρευστοποιηθεί μέσα σε 12 μήνες από την ημερομηνία Ισολογισμού.
- Συνιστά ταμιακά διαθέσιμα ή ταμιακά ισοδύναμα

Όλα τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να κατατάσσονται ως μη κυκλοφοριακά στοιχεία.

Μία υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη όταν:

- Αναμένεται να διακανονισθεί κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης.
- Οφείλεται να διακανονισθεί μέσα σε 12 μήνες από την ημερομηνία του Ισολογισμού.
- Όλες οι άλλες υποχρεώσεις κατατάσσονται ως μη βραχυπρόθεσμες.

Αν η εταιρία έχει την ευχέρεια και μπορεί να μετακυλήσει την εξόφληση μίας υποχρέωσης μετά το 12άμηνο, με βάση τα πιστοδοτικά όρια, τότε μπορεί να τη χαρακτηρίσει μακροπρόθεσμη, αλλά πρέπει να εξασφαλίζεται ότι έχει τη δυνατότητα για να γίνει η αναχρηματοδότηση (π.χ. από συμβάσεις).

Αν αθετηθεί μία δέσμευση σε μακροπρόθεσμη υποχρέωση και αυτή γίνει ληξιπρόθεσμη, εμφανίζεται σαν βραχυπρόθεσμη, ακόμη κι αν δεν απαιτήσει ο πιστωτής την εξόφλησή της, εκτός αν υπάρχει ανεπιφύλακτη σύμβαση για αναχρηματοδότηση.

Αν ο δανειστής για μία μακροπρόθεσμη σύμβαση που έγινε ληξιπρόθεσμη, συμφωνήσει για περίοδο χάριτος πάνω από 12 μήνες, η υποχρέωση παραμένει μακροπρόθεσμη.

Αν από την ημερομηνία του Ισολογισμού μέχρι τη σύνταξη των Οικονομικών καταστάσεων, για βραχυπρόθεσμα δάνεια συμβούν σημαντικά γεγονότα που μετατρέπουν αυτά τα δάνεια σε μακροπρόθεσμα, δε θα αλλάξει ο Ισολογισμός, αλλά θα παρασχεθούν πληροφορίες στις σημειώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 10.

Το βραχυπρόθεσμο μέρος των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων συνεχίζει να κατατάσσεται στις μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, αν:

- Η αρχική προθεσμία ήταν για μία περίοδο μεγαλύτερη των 12 μηνών.
- Η επιχείρηση προτίθεται να αναχρηματοδοτήσει την υποχρέωση σε μακροπρόθεσμη βάση και αυτή η πρόθεση στηρίζεται σε συμφωνία αναχρηματοδότησης ή αναδιαπραγμάτευσης των ορίων της εξόφλησης που ολοκληρώνεται πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση.

Όταν μία επιχείρηση επιλέγει να μην κάνει την παραπάνω κατάταξη, τότε τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται γενικά κατά τη σειρά της ρευστότητάς τους. Ανεξάρτητα όμως από την υιοθετούμενη μέθοδο παρουσίασης πρέπει για κάθε περιουσιακό στοιχείο και υποχρέωση που αποτελείται από ποσά που αναμένεται εισπραχθούν ή διακανονισθούν σε χρόνο μικρότερο αλλά και μεγαλύτερο των 12 μηνών από την ημερομηνία του Ισολογισμού, να γνωστοποιεί τα ποσά που αναμένεται να εισπραχθούν ή διακανονισθούν μετά τους 12 μήνες.

Ο πίνακας του Ισολογισμού πρέπει να περιλαμβάνει, ως ελάχιστον, θέσεις στοιχείων που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια:

- Ενσώματες ακινητοποιήσεις.
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία.
- Συμμετοχές και άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία.
- Επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- Αποθέματα.
- Απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις.
- Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα.
- Υποχρεώσεις σε προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις.
- Φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις
- Προβλέψεις.
- Μη τρέχουσες έντοκες υποχρεώσεις.
- Δικαιώματα μειοψηφίας.
- Κεφάλαιο και αποθεματικά.

Η εταιρία είτε στην όψη του Ισολογισμού, είτε σε υποσημειώσεις, πρέπει να αναλύει τα κονδύλια του Ισολογισμού σε υποκατηγορίες. Ενδεικτικά:

Α) Τα ενσώματα λειτουργικά πάγια αναλύονται κατά κατηγορία.

Β) οι απαιτήσεις σε απαιτήσεις από πελάτες, απαιτήσεις από συνδεμένες, προκαταβολές, λοιπές απαιτήσεις

Γ) τα αποθέματα κατά κατηγορία

Δ) οι προβλέψεις, για παροχές σε εργαζομένους και λοιπούς

Ε) τα ίδια κεφάλαια στις βασικές κατηγορίες

Επιπρόσθετες θέσεις στοιχείων, επικεφαλίδες και ημιαθροίσματα πρέπει να παρουσιάζονται στον πίνακα του Ισολογισμού, όταν απαιτείται από ένα Διεθνές

Λογιστικό Πρότυπο ή όταν τέτοια εμφάνιση είναι αναγκαία για να παρουσιάσει ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της επιχείρησης.

Οι τίτλοι των λογαριασμών μπορούν να διαφοροποιηθούν, αν το είδος της επιχείρησης το επιβάλει για την καλύτερη πληροφόρηση του χρήστη.

Αν η κατάταξη στον Ισολογισμό είναι με την αρχή Βραχυπρόθεσμου-Μακροπρόθεσμου, η αναβαλλόμενη φορολογία εμφανίζεται στα μακροπρόθεσμα. Το ΔΛΠ 1 δεν ορίζει την τάξη ή την μορφή των κονδυλίων του Ισολογισμού, αλλά παρέχει έναν ενδεικτικό κατάλογο για την ελάχιστη πληροφόρηση.

Οι επεξηγήσεις που παρέχονται στις υποταξιμώσεις είτε στον πίνακα του Ισολογισμού, είτε στο Προσάρτημα, εξαρτώνται από τις απαιτήσεις των επιμέρους ΔΛΠ καθώς και από το μέγεθος, τη φύση και τη λειτουργία των αντίστοιχων κονδυλίων. Τέλος, είτε στον πίνακα Ισολογισμού, είτε στο Προσάρτημα πρέπει να γνωστοποιούνται και τα ακόλουθα:

- Για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου:
 - Ο αριθμός των εγκεκριμένων μετοχών.
 - Ο αριθμός των μετοχών που εκδόθηκαν και έχουν εξοφληθεί και των μετοχών που εκδόθηκαν αλλά δεν έχουν εξοφληθεί.
 - Η ονομαστική αξία κατά μετοχή.
 - Συμφωνία του αριθμού των μετοχών που κυκλοφορούν στην αρχή και το τέλος του έτους.
 - Τα δικαιώματα, προνόμια και περιορισμούς που αφορούν στην κατηγορία μετοχών, που συμπεριλαμβάνει περιορισμούς στη διανομή μερισμάτων και στην επιστροφή του κεφαλαίου.
 - Μετοχές της επιχείρησης που κατέχονται από την ίδια ή από θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις.
 - Για κάθε κατηγορία του κεφαλαίου (μετοχών), θα αναφέρονται οι μετοχές που κρατούνται ή που δεν έχουν εκδοθεί και προβλέπεται να εκδοθούν με βάση Options ή άλλες συμβάσεις πώλησης, με αναφορά στους όρους των συμβάσεων.
- Περιγραφή της φύσεως και του σκοπού κάθε αποθεματικού που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια.
- Το ποσό των μερισμάτων που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν μετά την ημερομηνία Ισολογισμού αλλά πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση.
- Τα ποσά των σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών τα οποία δεν έχουν λογισθεί.

Μία επιχείρηση χωρίς μετοχικό κεφάλαιο, θα παρέχει για το κεφάλαιό της ισοδύναμες πληροφορίες με αυτές που παρέχουν οι εταιρίες που έχουν κεφάλαιο.

Εταιρίες που δεν έχουν Μετοχικό Κεφάλαιο π.χ. ομόρρυθμες εταιρίες, παρέχουν πληροφορίες ισοδύναμες με τις ανωτέρω.

8.2 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

Ο πίνακας της Καταστάσεως Αποτελεσμάτων πρέπει να περιλαμβάνει ως ελάχιστο, θέσεις στοιχείων που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια:

- ✚ Έσοδα.
- ✚ Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως.
- ✚ Χρηματοοικονομικά έξοδα.
- ✚ Κέρδη, ζημιές από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- ✚ Δαπάνη φόρου.
- ✚ Κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες.
- ✚ Έκτακτα κονδύλια.
- ✚ Δικαιώματα μειοψηφίας.
- ✚ Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως.

Κατ' αρχήν κάθε έσοδο και έξοδο που αναγνωρίζεται στην περίοδο εμφανίζεται στα αποτελέσματα. Τα έσοδα ή τα έξοδα που αφορούν διορθώσεις λαθών ή αλλαγή πολιτικών, αντιμετωπίζονται με βάση το Δ.Λ.Π. 8 και επομένως μπορεί να μην εμφανίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που αναγνωρίστηκαν. Ορισμένα "Έσοδα" ή "Έξοδα", μπορεί να μεταφέρονται κατευθείαν στην καθαρή θέση, ανάλογα με τις διατάξεις συγκεκριμένων προτύπων, όπως αποθεματικά αναπροσαρμογής, αντιστροφές προβλέψεων κλπ. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων διακεκριμένα θα εμφανίζονται α) τα κέρδη ή ζημιές που αφορούν τη μειοψηφία β) τα κέρδη ή ζημιές που αφορούν τους μετόχους της εταιρίας.

Επιπρόσθετες θέσεις στοιχείων, επικεφαλίδες και ημιαθροίσματα πρέπει να παρουσιάζονται όταν απαιτείται από συγκεκριμένο Δ.Λ.Π. ή όταν τέτοια εμφάνιση είναι αναγκαία για την ακριβοδίκαιη παρουσίαση της οικονομικής απόδοσης της επιχείρησης.

Ειδικότερα για τις δαπάνες, η επιχείρηση πρέπει, είτε στην κατάσταση αποτελεσμάτων, είτε στο Προσάρτημα, να προβαίνει σε περαιτέρω ανάλυση η οποία μπορεί να παρουσιάζεται με δύο τρόπους:

- Ανάλυση των δαπανών κατ' είδος.
- Ανάλυση των δαπανών κατά λειτουργία.

Όταν η επιχείρηση κάνει χρήση της δεύτερης μεθόδου, δηλαδή της κατά λειτουργίας ανάλυσης των δαπανών γνωστοποιεί πρόσθετες πληροφορίες για τις δαπάνες αποσβέσεων των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και για τις δαπάνες μισθοδοσίας.

Ενθαρρύνεται η ανάλυση των εξόδων κατά είδος ή λειτουργία να εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και να μην γίνεται στις σημειώσεις, αν και δεν υπάρχει σχετική υποχρέωση.

Τα σημαντικά κονδύλια εσόδων και εξόδων, πρέπει να αποκαλύπτονται είτε στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στις σημειώσεις. Πρέπει να αποκαλύπτονται:

- Οι προβλέψεις υποτίμησης αποθεμάτων και οι αναστροφές τους.
- Οι προβλέψεις υποτίμησης παγίων και οι αναστροφές τους.
- Η επίδραση στα αποτελέσματα από διάθεση λειτουργικών παγίων.
- Η επίδραση στα αποτελέσματα από διάθεση επενδύσεων.
- Οι επιδράσεις στα αποτελέσματα από διακοπείσες δραστηριότητες.
- Οι επιδράσεις στα αποτελέσματα από νομικούς διακανονισμούς.
- Όλες οι άλλες αναστροφές προβλέψεων.

8.3 ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Η κατάσταση αυτή πρέπει να εμφανίζει:

- 1) Το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως.
- 2) Κάθε έσοδο, έξοδο, κέρδος ή ζημία που καταχωρείται κατευθείαν στα Ίδια Κεφάλαια όταν αυτό απαιτείται από συγκεκριμένα Δ.Λ.Π.
- 3) Τη σωρευτική επίδραση των μεταβολών από επιδράσεις λογιστικών μεθόδων και βασικών λαθών σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.

Μία κατάσταση μεταβολής των Ίδιων Κεφαλαίων που δείχνει μόνο τις μεταβολές, λέγεται "κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων". Επιπλέον, πρέπει να παρουσιάζονται είτε στην κατάσταση αυτή είτε στο Προσάρτημα οι εξής πληροφορίες:

- Αυξήσεις κεφαλαίων και διανομές μερισμάτων.
- Το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημίας στην αρχή της χρήσης και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού καθώς και την κίνηση της χρήσεως.
- Συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου, για τη διαφορά υπέρ το άρτιο και για κάθε αποθεματικό, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

Αν υπάρχει μεταβολή στα Ίδια Κεφάλαια από εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 8 για λάθη και αλλαγές πολιτικών, πρέπει να εμφανίζεται χωριστά.

Το Δ.Λ.Π. 1 δεν ορίζει πρότυπο για την κατάσταση μεταβολής των ιδίων κεφαλαίων, αλλά τις πληροφορίες που πρέπει να παρέχονται.

8.4 ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης πρέπει:

- Να αναφέρει τις βάσεις κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και τις συγκεκριμένες λογιστικές αρχές που επελέγησαν για τις σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.
- Να γνωστοποιεί τι πληροφορίες που απαιτούνται από τα επί μέρους Δ.Λ.Π., οι οποίες δεν παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις.
- Να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την ακριβοδίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Το Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παρουσιάζεται με συστηματικό τρόπο. Κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του Προσαρτήματος. Η ακόλουθη σειρά παρουσιάσεως του προσαρτήματος βοηθά τους χρήστες να κατανοούν και να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις.

- ❖ Σημείωση συμμόρφωσης προς τα Δ.Λ.Π.
- ❖ Σημείωση βάσεως αποτίμησης και λογιστικών μεθόδων που εφαρμόστηκαν.
- ❖ Επεξηγηματικές ή συμπληρωματικές πληροφορίες για στοιχεία που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις με τη σειρά των στοιχείων αυτών στις οικονομικές καταστάσεις.
- ❖ Άλλες γνωστοποιήσεις για ενδεχόμενες υποχρεώσεις, συμβατικές δεσμεύσεις, και για πολιτικές διαχείρισης κινδύνου.
- ❖ Μη οικονομικές γνωστοποιήσεις.

Επιπλέον, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- Την έδρα της με τη διεύθυνση, τη νομική μορφή της, τη χώρα ίδρυσης και τη διεύθυνση του κύριου τόπου των δραστηριοτήτων της αν διαφέρει από την έδρα.
- Τη φύση των εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων της.
- Την επωνυμία της μητρικής εταιρίας του ομίλου των συγκεκριμένων Οικονομικών Καταστάσεων και την επωνυμία της τυχόν μητρικής της, που την ενοποιεί σε ανώτερο επίπεδο.
- Τον αριθμό των εργαζομένων στο τέλος της χρήσης ή τον μέσο όρο αυτών στη χρήση.

Μία ενδεικτική απαρίθμηση των λογιστικών μεθόδων που μία επιχείρηση θα μπορούσε να παρουσιάσει έχει ως εξής:

- ❖ Λογισμός εσόδων.
- ❖ Αρχές ενοποιήσεως.
- ❖ Ενοποιήσεις επιχειρήσεων.
- ❖ Κοινοπραξίες.
- ❖ Καταχώρηση και απόσβεση / απομείωση των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- ❖ Μεταφορά σε λογαριασμούς περιουσιακών στοιχείων δανειακού κόστους και άλλων εξόδων.

- ❖ Συμβάσεις κατασκευής έργων.
- ❖ Επενδύσεις σε ακίνητα.
- ❖ Χρηματοπιστωτικά μέσα.
- ❖ Μισθώσεις.
- ❖ Δαπάνες έρευνας και αναπτύξεως.
- ❖ Αποθέματα.
- ❖ Φόροι και αναβαλλόμενοι φόροι.
- ❖ Προβλέψεις.
- ❖ Κόστος παροχών στο προσωπικό.
- ❖ Μετατροπή ξένων νομισμάτων και αντιστάθμιση συναλλαγματικών κινδύνων.
- ❖ Γεωγραφικοί και επιχειρηματικοί τομείς.
- ❖ Ορισμός ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων.
- ❖ Λογιστική πληθωρισμού.
- ❖ Κρατικές επιχορηγήσεις.

Θα γνωστοποιούνται οι βάσεις αποτίμησης και οι λοιπές λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν.

Αν για την επιλογή μίας λογιστικής πολιτικής απαιτήθηκε κρίση από τη διοίκηση, όπως π.χ. γιατί δεν ενοποιείται μία θυγατρική, η κρίση πρέπει να κοινοποιείται. Αυτές οι κρίσεις δεν σχετίζονται με τις εκτιμήσεις μεγεθών των Οικονομικών Καταστάσεων.

Τέλος, σημειώνεται ότι οι απαιτούμενες για κάθε ειδικό θέμα γνωστοποιήσεις, αναφέρονται ιδιαιτέρως στο αντίστοιχο με το θέμα Δ.Λ.Π.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ (Δ.Λ.Π. 7)

Για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, οι πληροφορίες που προκύπτουν από τις ταμιακές ροές είναι πολύ χρήσιμες. Τους παρέχουν μία βάση ώστε να έχουν τη δυνατότητα να εκτιμούν τις ανάγκες της επιχείρησης να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές αλλά να εκτιμούν και τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά ισοδύναμα και ταμιακά διαθέσιμα. Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες απαιτούν μία εκτίμηση της δυνατότητας μιας επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και του χρόνου και της βεβαιότητας της δημιουργίας των διαθέσιμων.

Σκοπός του Δ.Λ.Π.7 είναι να απαιτεί την παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές ταμιακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμιακές ροές της χρήσης σε ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Παραθέτουμε αρχικά τους παρακάτω ορισμούς:

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

Ταμιακά ισοδύναμα: είναι οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους. Όπως για παράδειγμα, οι επενδύσεις με λήξη μικρότερη των τριών μηνών από την κατάκτησή τους.

Ταμιακές ροές: νοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδύναμων.

Η Κατάσταση Ταμιακών Ροών θεωρείται ως αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, η οποία απεικονίζει τις ταμιακές ροές κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Οι Ταμιακές ροές κάθε επιχείρησης ταξινομούνται σε τρεις επί μέρους κατηγορίες:

9.1 Επιχειρηματικές δραστηριότητες

Το ποσό των ταμιακών ροών που προέρχεται από επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης κλειδί της έκτασης στην οποία οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης έχουν δημιουργήσει επαρκείς ταμιακές ροές για να εξοφλούν δάνεια, να διατηρούν την επιχειρηματική ικανότητα της επιχείρησης, να πληρώνουν μερίσματα και να γίνουν νέες επενδύσεις χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης. Πληροφορίες σχετικά με τα ειδικά συστατικά στοιχεία των προηγούμενων επιχειρηματικών ταμιακών ροών είναι χρήσιμες, σε συνδυασμό με άλλες πληροφορίες για την πρόβλεψη μελλοντικών επιχειρηματικών ταμιακών ροών.

Οι ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες προέρχονται βασικά από τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης. Συνεπώς, προέρχονται γενικά από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που υπεισέρχονται στον προορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας. Τέτοιες δραστηριότητες είναι :

- Εισπράξεις από πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών.
- Εισπράξεις από δικαιώματα, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα.
- Πληρωμές προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών.
- Πληρωμές προς εργαζόμενους και για λογαριασμό αυτών.
- Εισπράξεις και πληρωμές τοις μετρητοίς μιας ασφαλιστικής επιχείρησης για αποζημιώσεις και ασφάλιστρα, συντάξεις και άλλες ασφαλιστικές παροχές.
- Πληρωμές ή επιστροφές φόρων εισοδήματος.
- Εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς.

Μερικές συναλλαγές, όπως η πώληση ενός ενσώματου παγίου μπορεί να δημιουργήσουν ένα κέρδος ή μία ζημία, που συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας. Ωστόσο, οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με τέτοιου είδους συναλλαγές συνιστούν ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες.

9.1.1. Εμφάνιση ταμιακών ροών από επιχειρηματικές δραστηριότητες

Το Δ.Λ.Π. 7 δίνει τη δυνατότητα σε εταιρίες να επιλέξουν όποια μέθοδο πιστεύουν ότι ανταποκρίνεται στις ανάγκες τους, χωρίς κανένα περιορισμό. Η Έμμεση Μέθοδος είναι αυτή που χρησιμοποιείται περισσότερο παρόλο που η Άμεση Μέθοδος παρέχει περισσότερες πληροφορίες στους αναλυτές για την πρόβλεψη μελλοντικών ταμιακών ροών. Στην τεχνική κατάρτιση των ταμιακών ροών οι δύο μέθοδοι διαφέρουν μόνο στον τρόπο προσδιορισμού των καθαρών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες.

Η επιχείρηση πρέπει να εμφανίζει τις ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας:

- (α) είτε την άμεση μέθοδο, κατά την οποία γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών τοις μετρητοίς,
- (β) είτε την έμμεση μέθοδο, κατά την οποία το καθαρό κέρδος ή ζημία αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμιακής φύσης, των αναβαλλόμενων ή των δουλευμένων οργανικών εισπράξεων ή πληρωμών, όπως επίσης και των στοιχείων εσόδων ή εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές ταμιακές ροές.

Οι επιχειρήσεις προτρέπονται να εμφανίζουν τις ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες χρησιμοποιώντας την άμεση μέθοδο. Η άμεση μέθοδος παρέχει πληροφορίες, που μπορεί να είναι χρήσιμες στην εκτίμηση μελλοντικών ταμιακών ροών και οι οποίες δεν είναι προσιτές με την έμμεση μέθοδο. Σύμφωνα με την άμεση μέθοδο, πληροφορίες για τις κύριες κατηγορίες

ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών τοις μετρητοίς μπορεί να αντλούνται:

(α) είτε από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης,

(β) είτε με την αναμόρφωση των πωλήσεων, του κόστους πωλήσεων (ή των τόκων και συναφών εσόδων και εξόδων και παρόμοιων επιβαρύνσεων, προκειμένου για χρηματοπιστωτικό ίδρυμα) και άλλων στοιχείων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων με βάση:

(i) τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις οργανικές απαιτήσεις και λογαριασμούς πληρωτέους,

(ii) άλλα μη ταμιακά στοιχεία και

(iii) άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμιακές συνέπειες συνίστανται σε ταμιακές ροές επενδυτικής ή χρηματοοικονομικής φύσης.

Σύμφωνα με την έμμεση μέθοδο, οι καθαρές ταμιακές ροές από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες προσδιορίζονται με την αναμόρφωση του καθαρού κέρδους ή ζημίας με βάση τις επιδράσεις από:

(α) τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου στα αποθέματα και στις οργανικές απαιτήσεις και λογαριασμούς πληρωτέους,

(β) τα μη ταμιακά στοιχεία, όπως οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις, οι αναβαλλόμενοι φόροι, τα μη πραγματοποιημένα κέρδη και ζημίες από ξένα νομίσματα, τα αδιανέμητα κέρδη συγγενών επιχειρήσεων και τα δικαιώματα της μειοψηφίας και

(γ) όλα τα άλλα στοιχεία για τα οποία οι ταμιακές συνέπειες συνίστανται σε ταμιακές ροές επενδυτικής ή χρηματοοικονομικής φύσης.

Εναλλακτικά, με την έμμεση μέθοδο μπορεί να παρουσιάζονται οι καθαρές ταμιακές ροές από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, εμφανίζοντας τα έσοδα και τα έξοδα, που απεικονίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, καθώς και τις μεταβολές κατά τη διάρκεια της περιόδου, στα αποθέματα και στις οργανικές απαιτήσεις και λογαριασμούς πληρωτέους.

9.2 Επενδυτικές δραστηριότητες

Η ιδιαίτερη γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί οι ταμιακές ροές αντιπροσωπεύουν την έκταση κατά την οποία έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές. Παραδείγματα ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι:

- Πληρωμές για την απόκτηση ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι πληρωμές συμπεριλαμβάνουν και εκείνες που σχετίζονται με κεφαλαιοποίηση κόστους ανάπτυξης και ιδιοκατασκευαζόμενα ενσώματα πάγια.
- Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.
- Πληρωμές τοις μετρητοίς για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών τίτλων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από πληρωμές τοις μετρητοίς για

μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα ή για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς).

- Εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων ή χρεωστικών τίτλων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από τις εισπράξεις για μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα και για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς).
- Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται σε τρίτους (άλλα εκτός από προκαταβολές και δάνεια που δίδονται από ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα).
- Εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων, που είχαν δοθεί σε τρίτους (άλλες εκτός από προκαταβολές και δάνεια ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος).
- Πληρωμές τοις μετρητοίς για συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, για συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps), εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς ή οι πληρωμές τοις μετρητοίς κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.
- Εισπράξεις από συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps), εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Όταν μία σύμβαση λογιστικοποιείται για αντιστάθμιση μιας συγκεκριμένης θέσεως, τότε οι ταμιακές ροές της σύμβασης κατατάσσονται κατά τον ίδιο τρόπο, όπως οι ταμιακές ροές της αντισταθμιζόμενης θέσης.

9.3 Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

Οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι χρήσιμες για την προεκτίμηση των ταμιακών ροών από τους χρηματοδότες της επιχείρησης. Παραδείγματα ταμιακών ροών, που προέρχονται από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι:

- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων.
- Πληρωμές τοις μετρητοίς στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της επιχείρησης.
- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων.
- Εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων.
- Πληρωμές τοις μετρητοίς του μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου χρηματοδοτικής μίσθωσης.

9.3.1 Εμφάνιση ταμιακών ροών από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

Οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και πληρωμών από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες πρέπει να εμφανίζονται χωριστά. Οι εν λόγω

εισπράξεις και πληρωμές στις περιπτώσεις εισπράξεων πληρωμών για λογαριασμό πελατών μπορεί να εμφανίζονται καθαρές όταν αυτές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη.

9.4 Ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα πρέπει να αναγνωρίζονται στο νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος τη συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της ταμιακής ροής.

Μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημίες, που προέρχονται από μεταβολές στις ισοτιμίες των ξένων νομισμάτων, δεν είναι ταμιακές ροές. Όμως, η επίδραση των μεταβολών των ισοτιμιών ξένου νομίσματος στα ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, που κατέχονται ή οφείλονται σε ξένο νόμισμα, καταχωρείται στην κατάσταση ταμιακών ροών για λόγους συμφωνίας των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων μεταξύ έναρξης και τέλους περιόδου. Αυτό το ποσό παρουσιάζεται ξεχωριστά από τις ταμιακές ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες και συμπεριλαμβάνει τις τυχόν διαφορές, στην περίπτωση που αυτές οι ταμιακές ροές είχαν καταχωρηθεί με τις κατά το τέλος της περιόδου συναλλαγματικές ισοτιμίες.

9.5 Έκτακτα κονδύλια

Οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με έκτακτα κονδύλια πρέπει να κατατάσσονται ως προερχόμενες από επιχειρηματικές, επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, όπως αρμόζει κατά περίπτωση και να γνωστοποιούνται ξεχωριστά. Οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με έκτακτα κονδύλια εμφανίζονται στην κατάσταση ταμιακών ροών ξεχωριστά, ως προερχόμενες από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, ώστε να είναι σε θέση οι χρήστες να αντιληφθούν τη φύση τους και την επίδρασή τους στις παρούσες και μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης.

9.6 Τόκοι και μερίσματα

Ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα που έχουν εισπραχθεί πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά από τόκους και μερίσματα που έχουν καταβληθεί. Οι ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα πρέπει να κατατάσσονται κατά ένα σταθερό τρόπο από περίοδο σε περίοδο, ως επιχειρηματικές ή επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Για ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, οι τόκοι που καταβλήθηκαν και οι τόκοι και τα μερίσματα που εισπράχθηκαν συνήθως κατατάσσονται ως επιχειρηματικές ταμιακές ροές. Όμως, δεν υπάρχει κοινή συναίνεση στην κατάταξη αυτών των ταμιακών ροών από άλλες επιχειρήσεις. Τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορεί να καταταγούν στις επιχειρηματικές ταμιακές

ροές, γιατί υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας. Εναλλακτικά, τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοοικονομικές ταμιακές ροές και επενδυτικές ταμιακές ροές αντίστοιχα, γιατί αποτελούν τα κόστη εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων ή τις αποδόσεις των επενδύσεων.

9.7 Φόροι εισοδήματος

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από φόρους εισοδήματος πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά και πρέπει να κατατάσσονται ως ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες, εκτός αν είναι δυνατόν ειδικώς να συσχετιστούν με τις χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες. Μπορεί όμως ο φόρος εισοδήματος να εμφανίζεται σε περισσότερες από μία δραστηριότητες.

9.8 Επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες

Όταν η λογιστικοποίηση μιας επένδυσης σε συγγενή ή σε θυγατρική γίνεται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης ή της μεθόδου του κόστους, ο επενδυτής περιορίζει την αναφορά της επένδυσης αυτής στην κατάσταση ταμιακών ροών, μόνο σε ότι αφορά στις μεταξύ αυτού και της συγγενούς ή της θυγατρικής ταμιακές ροές, όπως για παράδειγμα, στα μερίσματα και στις προκαταβολές.

Μια επιχείρηση που παρουσιάζει τα δικαιώματά της σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα χρησιμοποιώντας την αναλογική ενοποίηση, συμπεριλαμβάνει στη δική της ενοποιημένη κατάσταση ταμιακών ροών το αναλογικό μερίδιό της από τις ταμιακές ροές της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Μια επιχείρηση που παρουσιάζει ένα τέτοιο δικαίωμα, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβάνει στη δική της κατάσταση ταμιακών ροών τις ταμιακές ροές από την επένδυσή της στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, καθώς και τις διανομές και άλλες πληρωμές ή εισπράξεις μεταξύ αυτής και της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

9.9 Αποκτήσεις και διαθέσεις θυγατρικών και άλλων επιχειρηματικών μονάδων

Ταμιακές ροές από τέτοιες πράξεις πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά στις επενδυτικές δραστηριότητες.

Τόσο για τις αποκτήσεις θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, όσο και για τις διαθέσεις τέτοιων μονάδων κατά τη διάρκεια της περιόδου, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό για κάθε ένα από τα ακόλουθα:

(α) Το συνολικό αντάλλαγμα της αγοράς ή της διάθεσης.

(β) Την αναλογία του ανταλλάγματος αγοράς ή πώλησης που καλύπτεται από ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα.

(γ) Το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε.

(δ) Το ποσό των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, εκτός των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε, συνοπτικά για κάθε κύρια κατηγορία.

Το συνολικό ποσό των ταμιακών διαθεσίμων που καταβλήθηκαν ή εισπράχθηκαν, ως αντάλλαγμα αγοράς ή πώλησης, καταχωρείται στην κατάσταση ταμιακών ροών μετά την αφαίρεση των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων που αποκτήθηκαν ή διατέθηκαν.

9.10 Μη ταμιακές συναλλαγές

Επενδυτικές και χρηματοοικονομικές συναλλαγές που δεν επηρεάζουν ταμιακά διαθέσιμα ή ταμιακών ισοδυνάμων, δεν εμφανίζονται στην κατάσταση ταμιακών ροών. Οι συναλλαγές αυτές πρέπει να γνωστοποιούνται με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις, κατά τρόπο που να παρέχονται όλες οι σχετικές πληροφορίες για αυτές τις επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Πολλές επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες δεν έχουν άμεσο αντίκτυπο στις τρέχουσες ταμιακές ροές, μολονότι επηρεάζουν την κεφαλαιακή και την περιουσιακή δομή μιας επιχείρησης. Ο αποκλεισμός των μη ταμιακών συναλλαγών από την κατάσταση ταμιακών ροών είναι συνεπής με το αντικείμενο της κατάστασης ταμιακών ροών, καθώς αυτές οι συναλλαγές δεν συνεπάγονται ταμιακές ροές στην τρέχουσα περίοδο. Παραδείγματα μη ταμιακών συναλλαγών είναι:

- Η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε με την ανάληψη άμεσα συνδεδεμένων υποχρεώσεων είτε μέσω μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης.
- Η απόκτηση μιας επιχείρησης με έκδοση μετοχών.
- Η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαιο.

9.11 Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- ❖ Τη σύνθεση των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων καθώς και να παρουσιάζει συμφωνία των ποσών της καταστάσεως των ταμιακών ροών της με τα αντίστοιχα κονδύλια του ισολογισμού.
- ❖ Τα ποσά των σημαντικών υπολοίπων των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων που κατέχονται από την επιχείρηση και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο.

ΜΕΡΟΣ Γ:

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΤΑ Δ.Λ.Π.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: ΒΑΣΙΚΕΣ ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ΚΑΙ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

Παρακάτω, θα παρουσιάσω τις κυριότερες διαφορές παρουσίασης χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) από αυτά που ορίζει η ελληνική νομοθεσία. Θα αναφερθώ στο θέμα που διαπραγματεύεται κάθε Πρότυπο, όπως επίσης και στα στοιχεία που ορίζει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Ξεκινώντας τη σύγκριση, παρατηρούμε ότι και οι δύο διαφορετικές λογιστικές παρουσιάσεις αποτελούνται από πέντε χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα.

Ε.Γ.Λ.Σ.	Δ.Λ.Π.
1)ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	1) ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ
2)ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	2)ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ
3)ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	3)ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ
4)ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ	4)ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ
5)ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ	5)ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ

10.1 Διαφορές Δ.Λ.Π.1 με Ε.Γ.Λ.Σ.

- Ο Ισολογισμός εντοπίζεται με την ίδια ονομασία στο Ε.Γ.Λ.Σ αλλά και στα Δ.Λ.Π. με τη διαφορά ότι στα Δ.Λ.Π. παρουσιάζεται με πιο αναλυτικές πληροφορίες από ότι στο Ε.Γ.Λ.Σ. Επίσης:
 - Στον ατομικό ισολογισμό επιχειρήσεων, κατά τα ΔΛΠ οι συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρείες εμφανίζονται με τη μέθοδο της ενοποίησης και οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρείες με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, ενώ τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι του παθητικού, εκτός των ιδίων κεφαλαίων. Σύμφωνα όμως με το ΕΓΛΣ στον ατομικό ισολογισμό των επιχειρήσεων οι συμμετοχές, αποτιμώνται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας και τα δικαιώματα μειοψηφίας εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι εντός των ιδίων κεφαλαίων.

- Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, στον ισολογισμό δε δίνεται η ανάλυση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων σε επιμέρους κατηγορίες όπως συμβαίνει στο ΕΓΛΣ, αλλά αναφέρονται μόνο τα συνολικά μεγέθη. Η ανάλυση σε κατηγορίες και τα ποσά των αποσβέσεων δίνονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις.
- Όσον αφορά τη Γενική Εκμετάλλευση συντάσσεται μόνο στο Ε.Γ.Λ.Σ., αλλά δεν δημοσιεύεται επειδή εμπεριέχεται στα Αποτελέσματα Χρήσεως. Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. δεν υπάρχει η συγκεκριμένη χρηματοοικονομική κατάσταση, χωρίς αυτό να δημιουργεί κενό αφού αυτό καλύπτεται από τα Αποτελέσματα Χρήσεως.
- Όπως παρατηρούμε στον παραπάνω πίνακα ενώ στο Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρεται ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων, στα Δ.Λ.Π. αυτός δεν εντοπίζεται. Αντικαθίσταται με τον Πίνακα Μεταβολών Ίδιων Κεφαλαίων.

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., η Κατάσταση Μεταβολών Ίδιων Κεφαλαίων εμφανίζει αναλυτικότερα τις μεταβολές μέσα στη χρήση, ενώ με βάση τα Ε.Γ.Λ.Σ. ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων εμφανίζει εγκεκριμένα ποσά της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων στο πρώτο εξάμηνο μετά το κλείσιμο της χρήσης. Έτσι, για τη χρήση 2010 η Γενική Συνέλευση των μετόχων μπορεί να αποφασίσει για τη διανομή μερισμάτων τον Ιούνιο του 2011. Αυτή η διανομή θα εμφανιστεί με τα Δ.Λ.Π. στην Κατάσταση Μεταβολών Ίδιων Κεφαλαίων του 2011 και θα δημοσιευθεί το 2012 ή και με το Ε.Γ.Λ.Σ. στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων του 2010 και θα δημοσιευθεί το 2011.

Κατά τα ΔΛΠ, τα δικαιώματα μειοψηφίας επί των Ίδιων Κεφαλαίων εμφανίζονται ως ξεχωριστός λογαριασμός, έξω από τα Ίδια Κεφάλαια, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις του ΕΓΛΣ κατά τα οποία πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στα Ίδια Κεφάλαια.

- Διαφορά δεν υπάρχει μόνο στην ονομασία του Προσαρτήματος, το οποίο στα Δ.Λ.Π. ονομάζεται "Επεξηγηματικές Σημειώσεις", αλλά και στο περιεχόμενό του, όπου τα ΔΛΠ απαιτούν να περιλαμβάνονται πολύ περισσότερες πληροφορίες από όσες απαιτεί η ελληνική νομοθεσία (ενδεικτικά, τα ΔΛΠ απαιτούν την παροχή πληροφοριών, μεταξύ άλλων σχετικά με τις συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις, τον μισθωμένο με χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) εξοπλισμό και τον χρονικό διαχωρισμό των σχετικών μελλοντικών πληρωμών κτλ).

Τέλος, θα πρέπει να επισημανθεί ότι η υιοθέτηση του ΔΛΠ1 δεν επηρεάζει την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως της εταιρείας που τα εφαρμόζει.

10.2 Διαφορές Δ.Λ.Π.7 με Ε.Γ.Λ.Σ.

- Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ η σύνταξη της Κατάστασης των Ταμιακών Ροών δεν προβλέπεται. Αντιθέτως τα ΔΛΠ τις θεωρούν όσο αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων. Παρόλα αυτά πολλές είναι οι επιχειρήσεις οι οποίες συντάσσουν ανεπίσημα τις Ταμιακές Ροές, τις

οποίες θεωρούν πολύ σημαντικές αφού τους παρέχουν τη δυνατότητα να έχουν μία σαφή εικόνα της πραγματικής οικονομικής κατάστασης τους. Αυτός είναι άλλωστε και ο λόγος όπου η σύνταξη κατάστασης Ταμειακών Ροών θεωρείται η σπουδαιότερη διαφορά παρουσίας χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Τέλος, με το πέρασμα του χρόνου το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν ήταν ικανό να καλύψει όλες τις ανάγκες των επιχειρήσεων οι οποίες έπρεπε να προσαρμοστούν στα διεθνή πρότυπα και τους διεθνείς κανόνες. Τις ανάγκες αυτές έρχονται να καλύψουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.)-Greek Accounting Standards(GAS), τα οποία αποτελούνται σε μεγαλύτερο βαθμό από τα Δ.Λ.Π. συνδυασμένα με το Ε.Γ.Λ.Σ. Ο συνδυασμός αυτών των δύο βασικών συνισταμένων αποτέλεσε αρωγή για τις επιχειρήσεις ώστε να προσαρμοστούν αποτελεσματικά σε ένα ακόμα πιο απαιτητικό περιβάλλον.

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. τα κριτήρια μεγέθους οντοτήτων είναι τα εξής:

Κατηγορίες Οντοτήτων	Μέσος Όρος Προσωπικού	Σύνολο Ενεργητικό	Καθαρός Κύκλος Εργασιών	Σύνταξη Χρ/κων Καταστάσεων
1. Πολύ μικρές άρθρου 1,περ.γ (δηλαδή ΟΕ,ΕΕ, ατομική κλπ)	-	-	≤1.500.000	Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφία)
2. Πολύ μικρές άρθρου 30,περ.11(πρατ.υγρ.καυσ.,πε τρ.θερ.)	-	-	≤8.000.000	Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφία)
3. Πολύ μικρές άρθ.1 περ.α και β (ΑΕ, ΕΠΕ,ΙΚΕ,ΕΕ κατά μετόχ.)	≤10	≤350.000	≤700.000	Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Προσάρτημα (Σημειώσεις)
4. Μικρές άρθ.1 περ.γ,(δηλαδή ΟΕ,ΕΕ,ατομική κλπ)	-	-	>1.500.000	Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Προσάρτημα (Σημειώσεις)
5. Μικρές άρθ.1 περ.α και β (ΑΕ, ΕΠΕ,ΙΚΕ,ΕΕ κατά μετόχ.)	≤50	≤4.000.000	≤8.000.000	Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Προσάρτημα (Σημειώσεις)
6. Μεσαίες(όλες)	≤250	≤20.000.000	≤40.000.000	Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Προσάρτημα (Σημειώσεις), Κατάσταση Μεταβολών ΚΘ(ΙΚ)
7. Μεγάλες (όλες)	>250	>20.000.000	>40.000.000	Ισολογισμός, Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Προσάρτημα (Σημειώσεις), Κατάσταση Μεταβολών ΚΘ(ΙΚ), κατάσταση Ταμιακών Ροών ΚΤΡ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΕΝΩΣΗ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΙΛΚΙΣ, ΑΡΘΡΟ «ΑΠΟ ΤΟ ΕΓΛΣ ΣΤΑ ΕΛΠ», ΔΗΜΟΣΙΟΠΟΙΗΘΗΚΕ 6/10/2014.
- ΚΟΝΤΑΚΟΣ Α., «ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΕΥΡΩ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, 2006.
- ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ, «ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡ/ΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (Δ.Π.Χ.Π.)2006», ΕΚΔΟΣΗ 2007.
- ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ., «ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ-ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΑΘΗΝΑ 2008.
- ΠΑΠΑΔΕΑΣ Π, «ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ-ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΦΠΑ & ΕΛΠ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΘΗΝΑ 2015.
- ΠΑΠΑΔΕΑΣ Π, «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ», ΑΘΗΝΑ 2013.
- ΠΗΛΙΟΥΝΗ Α.,ΒΑ-ΜΒΑ, ΑΡΘΡΟ «ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ», ΔΗΜΟΣΙΕΥΜΕΝΟ 2/10/2014.
- ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ Ν., ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ Π., «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ», ΣΟΕΛ, ΑΘΗΝΑ 2002.
- ΡΕΒΑΝΟΓΛΟΥ Α,ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ Ι., «ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ ΕΓΛΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΥΔΟΞΟΣ, 2003.
- ΤΣΑΜΗΣ Α., «Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ», ΔΗΜΟΣΙΕΥΜΕΝΟ ΑΡΘΡΟ, 2002, ΕΝΩΣΗ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ.
- ΦΙΛΟΣ Ι., ΑΠΟΣΤΟΛΟΥ Α., «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΛΕΙΔΑΡΙΘΜΟΣ, 2011.
- www.astbooks.gr, AST BOOKS (ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΝΟΜΙΚΗ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ), «ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΠ», ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΟΜΑΔΑ AST BOOKS, ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2015.
- www.logistis.gr
- www.taxheaven.gr