

ΤΕΙ ΠΕΙΡΑΙΑ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ &
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΕ ΘΕΜΑ: “Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ
ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
(ΔΛΠ – IAS 1, 7)”

ΤΟΥ ΙΩΑΝΝΗ Γ. ΚΑΤΑΡΑ (Α. Μ. 9623)

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΠΑΠΑΔΕΑΣ ΒΑΣ. ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2014

**ΤΕΙ ΠΕΙΡΑΙΑ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ &
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΜΕ ΘΕΜΑ:

**“Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ
ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
(ΔΛΠ - IAS 1, 7)”**

ΤΟΥ ΙΩΑΝΝΗ Γ. ΚΑΤΑΡΑ (Α. Μ. 9623)

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΠΑΠΑΔΕΑΣ ΒΑΣ.
ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ**

ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2014

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Εισαγωγή.....	5
---------------	---

ΜΕΡΟΣ Α

Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1. Γενικά.....	13
2. Η Κατάσταση του Ισολογισμού Τέλους Χρήσεως.....	15
2.1. Ερμηνεία και Σκοπός.....	15
2.2. Ανάλυση Δομής.....	15
2.3. Γενικές Νομικές Διατάξεις που διέπουν τον Ισολογισμό Τέλους Χρήσεως.....	23
2.4. Υπόδειγμα Ισολογισμού Τέλους Χρήσεως.....	24
3. Η Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως.....	34
3.1. Ερμηνεία και Σκοπός.....	34
3.2. Ανάλυση Δομής.....	35
3.3. Γενικές Νομικές Διατάξεις που διέπουν την Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως.....	37
3.4. Υπόδειγμα Κατάστασης του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως.....	38
4. Ο Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων.....	40
4.1. Ερμηνεία και Σκοπός.....	40
4.2. Ανάλυση Δομής.....	40
4.3. Γενικές Νομικές Διατάξεις που διέπουν τον Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων.....	41
4.4. Υπόδειγμα Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων.....	42
5. Η Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης.....	44
5.1. Ερμηνεία και Σκοπός.....	44
5.2. Ανάλυση Δομής.....	45
5.3. Γενικές Νομικές Διατάξεις που διέπουν την Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης.....	46
5.4. Υπόδειγμα Κατάστασης του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης.....	46
6. Το Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως.....	52
6.1. Σκοπός του Προσαρτήματος.....	52
6.2. Περιεχόμενο του Προσαρτήματος.....	52
6.3. Γενικές Νομικές Διατάξεις που διέπουν το Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως.....	56

ΜΕΡΟΣ Β

**Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ - IAS 1, 7)**

7. Γενικά	59
8. Κατάσταση Οικονομικής Θέσης – Ισολογισμός	65
8.1. Ερμηνεία και Σκοπός.....	65
8.2. Ανάλυση Δομής.....	65
8.3. Υπόδειγμα Οικονομικής Θέσης – Ισολογισμού.....	69
9. Κατάσταση Συνολικών Εσόδων	72
9.1. Ερμηνεία και Σκοπός.....	72
9.2. Ανάλυση Δομής.....	72
9.3. Υπόδειγμα Κατάστασης Συνολικών Εσόδων.....	74
10. Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων	78
10.1. Ερμηνεία και Σκοπός.....	78
10.2. Ανάλυση Δομής.....	78
10.3. Υπόδειγμα Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων.....	79
11. Κατάσταση Ταμειακών Ροών	82
11.1. Ερμηνεία και Σκοπός.....	82
11.2. Ανάλυση Δομής.....	83
11.3. Ειδικά Θέματα.....	87
11.3.1. Συναλλαγές σε Ξένο Νόμισμα.....	87
11.3.2. Τόκοι και Μερίσματα.....	88
11.3.3. Φόροι Εισοδήματος.....	88
11.3.4. Επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες.....	89
11.3.5. Αγορές και Εκποιήσεις θυγατρικών και άλλων συγγενών Επιχειρήσεων.....	89
11.3.6. Μη Ταμειακές Συναλλαγές.....	90
11.3.7. Άλλες Γνωστοποιήσεις.....	90
11.4. Υποδείγματα Καταστάσεων Ταμειακών Ροών.....	91
12. Επεξηγηματικές Σημειώσεις – Προσάρτημα Οικονομικών Καταστάσεων	94
12.1. Σκοπός και Περιεχόμενο των Επεξηγηματικών Σημειώσεων.....	94

ΜΕΡΟΣ Γ

**ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ
ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

13. Ομοιότητες και Διαφορές κατά την Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων μεταξύ Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	99
13.1. Ομοιότητες και Διαφορές μεταξύ των Συντασσόμενων Οικονομικών Καταστάσεων.....	99
13.2. Νομοθετικό Πλαίσιο Εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα.....	101
13.3. Εκτιμήσεις για την Επίδραση της Καθιέρωσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα.....	101
Βιβλιογραφία	105

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σκοπός της παρούσας μελέτης, είναι να διερευνήσουμε τις Οικονομικές Καταστάσεις που δημοσιεύονται από τις επιχειρήσεις στην Ελλάδα και τον τρόπο που ακολουθείται κατά την κατάρτισή τους και να τις συγκρίνουμε με τις Οικονομικές Καταστάσεις, οι οποίες προβλέπονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στο πρώτο μέρος της μελέτης, θα ασχοληθούμε αναλυτικά με τις Οικονομικές Καταστάσεις που προβλέπονται από την Ελληνική Νομοθεσία και θα δούμε εκείνες τις νομικές διατάξεις που διέπουν την σύνταξη και την παρουσίαση των Καταστάσεων αυτών.

Στο δεύτερο μέρος, θα κάνουμε μία εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στην συνέχεια θα ασχοληθούμε με τα Πρότυπα και τις Αρχές που διέπουν την κατάρτιση και την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, καθώς επίσης θα κάνουμε και εκτενή ανάλυση της κάθε Κατάστασης.

Στο τρίτο και τελευταίο μέρος, συγκρίνοντας τις δύο διαφορετικές αυτές προσεγγίσεις, θα παρουσιάσουμε τις ομοιότητες και τις διαφορές που διαπιστώνονται, κατά την σύνταξη και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, μεταξύ των Ελληνικών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Ωστόσο, κρίνεται σκόπιμο, για την ευκολότερη κατανόηση του περιεχομένου της μελέτης από τον αναγνώστη, να κάνουμε αναφορά ορισμένων βασικών εννοιών και γεγονότων.

Ορισμος και σκοποι της Λογιστικης επιστημης

“Λογιστική είναι η ιδιόρρυθμος τεχνική, διά της οποίας, επιδιώκεται και επιτυγχάνεται η συστηματική ταξινόμηση και καταγραφή των περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως και του εις ταύτα επενδυθέντος ιδίου και ξένου κεφαλαίου, η παρακολούθησις των συντελουμένων κατά την διάρκειαν της λογιστικής χρήσεως μεταβολών των ως άνω στοιχείων και κεφαλαίου, τέλος η εξακρίβωσις του αποτελέσματος της κατά την διάρκειαν της χρήσεως ταύτης εκδηλωθείσης εν τη επιχειρήσει παραγωγικής δραστηριότητος¹”.

Ο παραπάνω ορισμός της Λογιστικής αποδίδεται από τον πρώην Τακτικό Καθηγητή της Οικονομικής των Επιχειρήσεων του Αριστοτελείου Πανεπιστημίου της Θεσσαλονίκης, Αντώνιο Ν. Δαμασκηνίδη στο σύγγραμμά του “Αρχαί Γενικής Λογιστικής” και περιγράφει επακριβώς την Λογιστική διαδικασία.

¹ Δαμασκηνίδης Αντ., “Αρχαί Γενικής Λογιστικής”(2^η Έκδοση), Εκδοτικός Οίκος Αφοί Π. Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη, 1973, σ. 17

Με την προαναφερθείσα τεχνική της Λογιστικής, καταλήγουμε στην σύνοψη των πληροφοριών της διάρκειας της χρήσεως, με την μορφή αποτελεσμάτων σε τυποποιημένους πίνακες, οι οποίοι καλούνται Χρηματοοικονομικές ή Οικονομικές Καταστάσεις και δημοσιεύονται, ώστε να γίνονται προσβάσιμες οι πληροφορίες που περιέχουν, τόσο στο εσωτερικό, όσο και στο εξωτερικό της επιχείρησης, δηλαδή, στην ομάδα της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας, στους τωρινούς και μελλοντικούς επενδυτές και πιστωτές, καθώς και σε άλλους χρήστες, για την λήψη ορθολογικών στρατηγικών, επενδυτικών, πιστωτικών και άλλων αποφάσεων, όπως είναι π.χ. η εκτίμηση και ο προσδιορισμός του ποσού και του χρόνου των μελλοντικών ταμειακών ροών της επιχείρησης, καθώς και της αβεβαιότητας των ροών αυτών. Με την παρουσίαση των Καταστάσεων αυτών σε ετήσια βάση, γίνεται επίσης εφικτή η σύγκριση της πορείας της επιχείρησης διαχρονικά, αλλά και η σύγκριση με άλλες επιχειρήσεις. Επιπλέον, οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις, πρέπει να περιλαμβάνουν επεξηγηματικές και ερμηνευτικές σημειώσεις και σχόλια, ώστε να διευκολύνονται οι χρήστες στην κατανόηση των εμφανιζόμενων σε αυτές πληροφοριών. Αυτό επιτυγχάνεται με το Προσάρτημα και άλλες καταστάσεις που μπορούν να συνοδεύουν τις βασικές Οικονομικές Καταστάσεις. Οπότε, με την βοήθεια της Λογιστικής, μπορούμε να επεξεργαστούμε, να αναλύσουμε και να ερμηνεύσουμε τις οικονομικές πληροφορίες, έτσι ώστε να πραγματοποιείται με αποτελεσματικό τρόπο ο έλεγχος της αποτελεσματικής διαχείρισης των πόρων και των κεφαλαίων της επιχείρησης, η επιλογή των παραγωγικών κατευθύνσεων και των αναγκαίων επενδύσεων, ο καθορισμός του όγκου της παραγωγής και ο προσδιορισμός του κόστους παραγωγής, η μέτρηση και αξιολόγηση του ετήσιου αποτελέσματος λειτουργίας κ.α.

Ο όρος “Λογιστική” σημαίνει “η τέχνη του κρατύν λογιστικά βιβλία” και προέρχεται από το επίθετο “λογιστικός” που σημαίνει “λογικός, έλλογος (= ο έχων νουν)”. Από το επίθετο αυτό προέρχεται και η λέξη “λογιστής” που στα αρχαία σήμαινε “ο διδάσκαλος της λογιστικής ή ο λογικά σκεπτόμενος”.

Μέχρι και τις αρχές της τελευταίας δεκαετίας του 20^{ου} αιώνα, ο επιχειρηματικός κόσμος πίστευε εσφαλμένα πως ο τομέας της Λογιστικής αποτελούσε ένα δημοσιονομικό όργανο, ταγμένο στις υπηρεσίες του κράτους, ενώ στην πραγματικότητα ο Λογιστής είναι ένας κρίσιμος συνεργάτης και σύμβουλος της επίχειρησης, ώστε η Διοίκησή της, υπό την καθοδήγησή του, να προβεί στην λήψη ορθολογικών και στρατηγικών αποφάσεων που θα οδηγήσουν όχι μόνο στην επιβίωσή της αλλά και στην αύξηση της συνολικής κερδοφορίας της (μέσω αύξησης μεριδίου αγοράς, απόκτησης ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος, κ.α.).

Ωστόσο, με την θέσπιση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ν. 1041/1980) και Π. Δ. 1123/1980 και των αντιστοιχών ανά τομέα Κλαδικών Σχεδίων αλλά και με την νομοθετική κατοχύρωση του επαγγέλματος “Λογιστή – Φοροτεχνικού” (Ν. 2515/1997) και Π. Δ. 340/1998, οι επιχειρήσεις ξεκίνησαν να εκμεταλλεύονται την χρησιμότητα της Λογιστικής πρακτικής στις πραγματικές της διαστάσεις.

Συνοψίζοντας, θα λέγαμε ότι οι λογιστικές πληροφορίες, οι οποίες αποτελούν το θεμέλιο του οικονομικού λογισμού, επιτρέπουν σε αυτούς που τις χρησιμοποιούν να προβαίνουν σε διαπιστώσεις, κρίσεις και αποφάσεις, τόσο για την ιδιωτική, όσο και για την κοινωνική και οικονομική πολιτική, καθώς με αυτές συνδέονται η Μικροοικονομία με την Μακροοικονομία.

Η διαρκής εξέλιξη των οικονομικών και κοινωνικών δομών, επέβαλλε σε κάθε οικονομική μονάδα, ανεξαρτήτως μεγέθους, την ανάγκη χρησιμοποίησης των υπηρεσιών της Λογιστικής, καθώς το σύνολο των συναλλαγών που πραγματοποιούνται σε κάθε διαχειριστική χρήση και αποτυπώνονται με αριθμητικά δεδομένα σε παραστατικά διαφόρων τύπων, πρέπει να συγκεντρώνεται, να ταξινομείται και να καταχωρείται στα

αντίστοιχα βιβλία, σύμφωνα με τον επιστημονικό και νόμιμο τρόπο, ο οποίος είναι οικείος στους επαγγελματίες Λογιστές.

Οι **σκοποί** της Λογιστικής είναι οι ακόλουθοι:

Η απεικόνιση της περιουσιακής συγκρότησης της οικονομικής μονάδας

Για την σωστή απεικόνισή της, διενεργείται πραγματική απογραφή στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, τα αποτελέσματα της οποίας, συγκρίνονται και εναρμονίζονται με τα υπόλοιπα των λογαριασμών των στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία έχουν δημιουργηθεί από την καταχώρηση των παραστατικών που αφορούν τις συναλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί.

Η παρακολούθηση των περιουσιακών μεταβολών

Κάθε οικονομική μονάδα, για να πραγματοποιήσει τον σκοπό για τον οποίο έχει συσταθεί, θέτει σε κίνηση μία περιουσία. Η σύνθεση της περιουσίας απεικονίζεται με διάφορες κατηγορίες στοιχείων και παρουσιάζονται ξεχωριστά τα στοιχεία που κατέχει η επιχείρηση (και οι απαιτήσεις της) και οι υποχρεώσεις που την βαραίνουν. Το κύριο έργο του Λογιστή είναι να παρακολουθεί και να απεικονίζει τις μεταβολές των στοιχείων αυτών, καθόλη την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.

Ο προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος

Το επίκεντρο του σκοπού της Λογιστικής είναι ο προσδιορισμός του ετήσιου οικονομικού αποτελέσματος, το οποίο προκύπτει από την αύξηση και την μείωση της αξίας των στοιχείων της περιουσίας της επιχείρησης, μέσα στην χρήση αυτή. Είναι πιθανό, λόγω διακυμάνσεων των τιμών των προϊόντων στην αγορά, πληθωρισμού, νομοθετικού πλαισίου αποσβέσεων και αποτίμησης αποθεμάτων τέλους χρήσης, να μην είναι ακριβής ο προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος. Όμως, αν τηρούνται επακριβώς οι λογιστικοί κανόνες των αποσβέσεων και της αποτίμησης, τα αποτελέσματα που θα προκύπτουν θα είναι συγκρίσιμα μεταξύ τους, τόσο για την ίδια την επιχείρηση διαχρονικά, όσο και μεταξύ άλλων επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου.

Η διασφάλιση του διαχειριστικού ελέγχου

Η ορθολογική και συστηματική καταχώρηση των πάσης φύσεως διαχειριστικών συναλλαγών της επιχείρησης εγγυάται την εξασφάλιση του ελέγχου της διαχείρισης της επιχείρησης. Λόγω της τεράστιας αύξησης του μεγέθους και των δραστηριοτήτων των οικονομικών μονάδων, έχει αναπτυχθεί ένας ιδιαίτερος κλάδος, ο κλάδος της Ελεγκτικής Λογιστικής, ο οποίος ασχολείται αποκλειστικά με τον έλεγχο της διοίκησης και διαχείρισης της κάθε μονάδας, μέσα από τα λογιστικά της δεδομένα.

Η πληροφόρηση για την λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων

Η Λογιστική συγκεντρώνει, ταξινομεί και επεξεργάζεται, όλο το πλήθος των οικονομικών πληροφοριών που δημιουργούνται από την δραστηριότητα της επιχείρησης και εν συνεχεία τις απεικονίζει σε λογιστικές καταστάσεις με τέτοιο τρόπο, ώστε να είναι δυνατή τόσο από τα στελέχη της επιχείρησης όσο και από διάφορους επενδυτές, η εξαγωγή συμπερασμάτων περί της παρούσας οικονομικής κατάστασής της αλλά και της προοπτικής της για το μέλλον.

Ιστορική εξέλιξη της Λογιστικής επιστήμης

Οι ρίζες της Λογιστικής, υπήρχαν ακόμα πιο πριν και από την οργάνωση των ανθρώπων σε κοινωνίες. Ακόμα και στην πρωτόγονη εποχή, οι επιδρομείς έπρεπε να μοιράζουν ανάλογα τα λάφυρα από τις λεηλασίες τους, στον αρχηγό και στους υπόλοιπους. Η Λογιστική σκέψη προηγήθηκε ακόμα και από την ανακάλυψη των αριθμών και της γραφής. Σημάδια της Λογιστικής εμφανίζονται σε πολλούς αρχαίους πολιτισμούς. Το πρώτο στοιχείο σχετικό με την Λογιστική το οποίο εμφανίστηκε το 3000 π.Χ. περίπου,

είναι ο Κώδικας των νόμων του βασιλιά της Βαβυλώνας Χαμουραμί και αναφέρεται στην καταμέτρηση των αγαθών που παράγονται και καταναλώνονται. Έχει χαρακτηριστεί ως το πολυτιμότερο νομικό μνημείο της αρχαιότητας. Επίσης, άλλα στοιχεία σχετικά με την Λογιστική έχουν αποκαλυφθεί στην Ιουδαία, την Ν. Αμερική και στην Αίγυπτο και αφορούν την διαχείριση της περιουσίας των κρατών, των ναών και των βασιλιάδων.

Στην Αρχαία Ελλάδα, εμφανίζονται αρκετά λογιστικά τεκμήρια, καθώς χρησιμοποιούσαν λογιστικούς ελέγχους για την τήρηση της κίνησης των αποθηκών και των δημόσιων λογαριασμών. Στην Αρχαία Αθήνα, υπάρχουν ενδείξεις, για την θέσπιση λογαριασμών, ώστε να παρακολουθούνται οι διαχειριστές του δημόσιου χρήματος.

Στην Ρώμη συνεχίστηκε ο Αρχαίος Ελληνικός πολιτισμός και υπήρξε περαιτέρω ανάπτυξη της Λογιστικής τέχνης. Οι Ρωμαίοι, για τις δημόσιες εισπράξεις και δαπάνες χρησιμοποιούσαν έναν τύπο Ημερολογίου, όπου αναγράφονταν σε δύο στήλες, οι εισπράξεις και τα έξοδα. Οι Ρωμαίοι έμποροι χρησιμοποιούσαν έναν τύπο βιβλίου Ταμείου (Εσόδων – Εξόδων).

Από τον 13^ο μέχρι τον 15^ο αιώνα, η Λογιστική αρχίζει να ακμάζει στις Φλαμανδικές και Ιταλικές πόλεις, ως μέσο παρακολούθησης των εμπορικών συναλλαγών.

Το 1494, ο Φραγκισκανός μοναχός Μαθηματικός Luca Paciolo δημοσιεύει στην Βενετία το βιβλίο του “Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita”, το οποίο περιγράφει και καθιερώνει τους πρώτους διγραφικούς λογιστικούς κανόνες και ο ίδιος ο συγγραφέας ανακηρύχθηκε ως ο Πατέρας της Λογιστικής. Το έργο του Paciolo διαδόθηκε τον 16^ο αιώνα στην Ευρώπη και καθώς γράφτηκε στην Ιταλική γλώσσα, έγινε γνωστό ως Ιταλική Λογιστική και καθιέρωσε την Λογιστική ως επιστήμη.

Τα επόμενα χρόνια εκδίδονται αρκετά Λογιστικά συγγράμματα, τα οποία αφορούσαν την μετάφραση της Ιταλικής Λογιστικής και την τελειοποίηση της τεχνικής του Paciolo. Στην Γαλλία, τον 17^ο αιώνα, εφευρέθηκε η πρώτη υπολογιστική μηχανή, η οποία εξελίχθηκε στην σημερινή μηχανογράφηση. Στην ίδια χώρα, μέσα στους επόμενους δύο αιώνες, παρατηρείται αξιοσημείωτη πρόοδος, με την εισαγωγή νέων Λογιστικών Βιβλίων και τεχνικών.

Τον 19^ο αιώνα, λόγω της Βιομηχανικής Επανάστασης, είχαμε μία αλματώδη ανάπτυξη των Οικονομικών Οργανισμών, γεγονός που οδήγησε στην περαιτέρω έρευνα γύρω από την επιστήμη της Λογιστικής και στην Λογιστική παρακολούθηση, εκτός των μετρητών και προσωπικών δοσοληψιών, της περιουσίας και των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Μετά το τέλος του Α' Παγκοσμίου πολέμου, εξαλείφθηκε ο κοινωνικός χαρακτήρας της Λογιστικής. Το κράτος, χρησιμοποιούσε την Λογιστική για την επιβολή και εισπράξη φόρων, ενώ η επιχείρηση, για να προσδιορίσει τα οικονομικά της αποτελέσματα και να λάβει η διοίκηση τις αποφάσεις για την μελλοντική της πορεία. Οπότε, ξεκινά η τήρηση διπλών βιβλίων, αυτά που αφορούσαν το φορολογικό αποτέλεσμα και εκείνα που προσδιόριζαν το οικονομικό αποτέλεσμα. Η Λογιστική, δεν λειτουργεί πλέον ως αυτόνομη επιστήμη, αλλά παρέχει πληροφορίες στις δύο νέες επιστημονικές κατευθύνσεις που δημιουργούνται, την Οργάνωση της Διοίκησης και την Οικονομική των Επιχειρήσεων.

Μετά το τέλος του Β' Παγκοσμίου πολέμου, η Λογιστική γίνεται και πάλι μέθοδος οικονομικής παρατήρησης που οδηγεί στην επιστημονική οργάνωση.

Τα τελευταία 40 χρόνια περίπου, συντελέστηκαν σημαντικές και καινοτόμες εξελίξεις στην Λογιστική επιστήμη, γεγονός που οφείλεται στο ότι οι επιχειρήσεις εκτός από οικονομικούς σκοπούς, έχουν αποκτήσει και κοινωνικούς, στην ανάπτυξη των επιστημών που ασχολούνται με την συμπεριφορά του ανθρώπου στο φυσικό και κοινωνικό του περιβάλλον, στην αλματώδη και διαρκή ανάπτυξη της τεχνολογίας των πληροφοριακών μέσων, στον κρατικό παρεμβατισμό και στα προγράμματα οικονομικής ανάπτυξης των

κρατών κ.α.

Ορισμος και σκοποι της Λογιστικής Τυποποίησης

Με την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας και το άνοιγμα των εθνικών αγορών, οι επενδύσεις σε επιχειρήσεις ξένων χωρών, έχουν αυξηθεί. Οι επιχειρήσεις, προκειμένου να αντλήσουν κεφάλαια στρέφονται στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Η βασικότερη πηγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών είναι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οικονομικών οργανισμών. Είναι επιτακτική ανάγκη λοιπόν, για την συγκρισιμότητα των λογιστικών στοιχείων, οι οικονομικοί οργανισμοί να εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές, μεθόδους και διαδικασίες επεξεργασίας των αριθμητικών μεγεθών τους, όταν καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους. Συνεπώς, είναι αναγκαία η **Τυποποίηση της Λογιστικής διαδικασίας**.

Λογιστική Τυποποίηση είναι κανόνες, αρχές, μέθοδοι αποτίμησης και παρουσίασης που καθιερώθηκαν με συναίνεση, έχουν εγκριθεί από έναν αναγνωρισμένο φορέα και παρέχονται για κοινή και επαναλαμβανόμενη χρήση, με σκοπό την επίτευξη του βέλτιστου βαθμού τάξης στο λογιστικό πλαίσιο εφαρμογής.

Με την Λογιστική Τυποποίηση διεθνώς, εξαλείφονται οι λογιστικές διαφορές που υπάρχουν μεταξύ χωρών που πηγάζουν από διαφορετική νομοθεσία και κανονισμούς της Λογιστικής πρακτικής και επιτυγχάνεται η ομοιομορφία και συγκρισιμότητα των λογιστικών καταστάσεων, ώστε να καταστούν χρήσιμες στην λήψη επιχειρηματικών και άλλων αποφάσεων.

Ιστορική αναδρομή της Λογιστικής Τυποποίησης

Η ιδέα της Λογιστικής Τυποποίησης γεννήθηκε στα τέλη του 19^{ου} αιώνα στην Γαλλία. Το 1909, ο Gabriel Faure συντάσσει το πρώτο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Το 1918, στις ΗΠΑ, δημοσιεύονται από το Ινστιτούτο των Λογιστών, μέθοδοι κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμών), ύστερα από πρόταση των ορκωτών λογιστών για Uniform Accounting. Το 1914, στην Γερμανία, ο Γερμανοελβετός καθηγητής Schaer δημοσιεύει σχέδιο λογαριασμών. Το 1923, ο καθηγητής Schmalenbach, παρουσιάζει το πρώτο ολοκληρωμένο λογιστικό σύστημα με το έργο του “Μέθοδος Ταξινόμησης των Λογαριασμών”, το οποίο, με ορισμένες τροποποιήσεις εφαρμόστηκε σαν ενιαίο Λογιστικό σχέδιο στην Γερμανία από το 1937.

Ωστόσο, το πιο ολοκληρωμένο Λογιστικό σχέδιο, λόγω της διάταξης των λογαριασμών του (δεκαδικό σύστημα), της καινοτομίας του (αυτονομία της αναλυτικής λογιστικής από την γενική λογιστική και την σύνδεσή τους με τους υπολογιστικούς λογαριασμούς), της τεχνολογίας του (σύνταξη του λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως) και της ικανότητας συλλειτουργίας του με κλαδικά λογιστικά σχέδια, αποτελεί το Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο συντάχθηκε το 1942 από τον καθηγητή της Οικονομικής σχολής του πανεπιστημίου των Παρισίων Andre Brunet και ολοκληρώθηκε η εφαρμογή του το 1947.

Στα μέσα του 20^{ου} αιώνα, ξεκινάει διεθνώς μία έντονη προσπάθεια για Λογιστική Τυποποίηση. Πρόκειται για την αρχή της τεχνολογικής εφαρμογής της Λογιστικής. Εμφανίζονται και εφαρμόζονται, σε εθνικό επίπεδο, τα ενιαία Λογιστικά σχέδια. Εφαρμόστηκαν με χρονολογική σειρά, στην Γερμανία (1937), στην Αυστρία (1937), στην Ελβετία (1945), στη Γαλλία (1947), στην Ουγγαρία (1948), στην Αυστραλία (1950), στο Βέλγιο (1965) και στην Ισπανία (1973). Στην Ρωσία, το 1928, αμέσως μετά το ξεκίνημα της εφαρμογής του “υπαρκτού σοσιαλισμού”, εφαρμόστηκε ενιαίο λογιστικό σχέδιο. Στις

Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής δεν εφαρμόστηκε ενιαίο Λογιστικό σχέδιο, αλλά από το 1933, εφαρμόζονται πολλά κλαδικά λογιστικά σχέδια, σε όλους τους κλάδους της οικονομίας.

Στην χώρα μας, πριν από τον Β' παγκόσμιο πόλεμο, δεν υπήρχε λογιστικό υπόβαθρο, ούτε στην δημόσια διοίκηση, ούτε στην ιδιωτική οικονομία. Ορισμένα θέματα της Λογιστικής κάλυπτε στοιχειωδώς ο Εμπορικός Νόμος. Κάποια πρόοδος συντελέστηκε με τον Νόμο Ν.602/1915 "Περί Συνεταιρισμών", ωστόσο, ο πρώτος Ελληνικός νόμος που θέσπισε τους βασικούς κανόνες καταρτίσεως του Ισολογισμού, ήταν ο Ν.1348/1918 "Περί εποπτείας των Ανωνύμων Εταιρειών". Αξιοσημείωτη πρόοδος ουσιαστικά συντελέστηκε με τον Ν.2190/1920 "Περί Ανωνύμων Εταιριών", στον οποίο συμπεριελήφθησαν και όλες οι διατάξεις του Ν.1348/1918. Το 1948, καθιερώθηκε για πρώτη φορά το σύστημα τηρήσεως Λογιστικών Βιβλίων, πέρα από τους Συνεταιρισμούς και τις Α.Ε., με το Νομοθετικό Διάταγμα Ν.Δ.578/1948 "Περί τηρήσεως Λογιστικών Βιβλίων υπό των Επιτηδευματιών" και τον Αναγκαστικό Νόμο Α.Ν.810/1948. Το 1952, με το Βασιλικό Διάταγμα Β.Δ. 7.7.1952 και με τροποποίηση των δύο προηγούμενων νομοθετημάτων, θεσπίζεται ο "Κώδιξ Φορολογικών Στοιχείων", με κύριο στόχο την φορολογία, αλλά στις διατάξεις του διακρίνονται και κάποιοι υποτυπώδεις λογιστικοί κανόνες. Το 1954, δημοσιεύεται και κυκλοφορεί στην χώρα μας το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο υποδέχθηκε θερμά σύσσωμος, ο πανεπιστημιακός και χρηματοοικονομικός κόσμος. Το 1955, δημοσιεύεται ο Ν.3329/1955, ο οποίος θεσμοθετεί στην χώρα μας το επάγγελμα του Ορκωτού Λογιστή καθώς επίσης και ο Ν.3190/1955 "Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης", ο οποίος αφορά όλα τα θέματα των συγκεκριμένης μορφής εταιρειών.

Σε διεθνές επίπεδο, με στόχο την δημιουργία κοινών Λογιστικών κανόνων και την σύγκλιση της Λογιστικής διαδικασίας, συστήνεται το 1973, με έδρα το Λονδίνο, ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων 10 χωρών (Αυστραλίας, Γαλλίας, Γερμανίας, ΗΠΑ, Ηνωμένου Βασιλείου, Ιαπωνίας, Ιρλανδίας, Καναδά, Μεξικού και Ολλανδίας) η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standard Committee - IASC). Η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αποσκοπεί στην δημιουργία μίας ολοκληρωμένης και αποτελεσματικής αγοράς κεφαλαίων, μέσω της αύξησης της δυνατότητας σύγκρισης των Οικονομικών Καταστάσεων των επιχειρήσεων στην ενιαία αγορά, προκειμένου να δοθεί νέα ώθηση στον ανταγωνισμό και στην κυκλοφορία των κεφαλαίων.

Σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, για την εναρμόνιση των κανόνων που διέπουν την σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων των κρατών-μελών της, εκδίδεται το 1978, η κατευθυντήρια οδηγία 78/660/ΕΟΚ, γνωστή και ως τέταρτη οδηγία, η οποία αναφέρεται στις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται και το 1983, η κατευθυντήρια οδηγία 83/349/ΕΟΚ, γνωστή και ως έβδομη οδηγία, που αναφέρεται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και στους ενοποιημένους λογαριασμούς. Η εφαρμογή των παραπάνω οδηγιών συνέβαλε σε αξιοσημείωτο βαθμό, στον εκσυγχρονισμό της Λογιστικής διαδικασίας, όμως, ο περιορισμός εφαρμογής τους εντός των γεωγραφικών ορίων της Ένωσης, δυσκολεύει τις σχέσεις με τις αγορές κεφαλαίων εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Παράλληλα, στην Ελλάδα σημειώνονται σημαντικές εξελίξεις, καθώς, το 1980, με τον Ν.1041/1980 καθιερώνεται το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και με το Π.Δ. 1123/1980 δημοσιεύεται το περιεχόμενό του, γεγονός που έδωσε μία νέα πνοή στην προώθηση της Ελληνικής Λογιστικής πρακτικής.

Σε διεθνές επίπεδο και πάλι, η επιτυχία της λειτουργίας της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC), με 140 περίπου αντιπροσωπευτικά Λογιστικά Σώματα από 100 περίπου χώρες ως μέλη (μεταξύ αυτών και το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών της

Ελλάδος), είχε ως αποτέλεσμα, την στενότερη συνεργασία με την Αμερικανική Οργάνωση Τυποποίησης της Λογιστικής (Financial Accounting Standard Board - FASB), αλλά και την Επιτροπή της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η οποία από το 1989, αποτελεί και μέλος της συμβουλευτικής ομάδας της IASC.

Το 1988 σημειώθηκε άλλη μία σημαντική εξέλιξη στην Ελλάδα, με την σύσταση στο Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, ενός ειδικού οργάνου, με τον τίτλο Εθνικό Συμβούλιο λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ), στο οποίο ανατέθηκαν σημαντικές αρμοδιότητες, όπως, να γνωμοδοτεί για θέματα οικονομικά, λογιστικά και για το περιεχόμενο της διδασκαλίας των Αρχών, του Σχεδίου Λογαριασμών και των Οικονομικών Καταστάσεων του ΕΓΛΣ που διδάσκονται στην δευτεροβάθμια και τριτοβάθμια εκπαίδευση, να καταρτίζει Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια σύμφωνα με το ΕΓΛΣ, να αναθεωρεί ή να τροποποιεί τις διατάξεις του ΕΓΛΣ και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, να οργανώνει εκπαιδευτικά σεμινάρια περί Λογιστικής Τυποποίησης και να γνωμοδοτεί δίνοντας λύσεις στα διάφορα Λογιστικά θέματα που προκύπτουν. Επίσης, αξίζει να αναφέρουμε, την ίδρυση του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών της Ελλάδος (Σ.Ο.Ε.), που έλαβε χώρα το 1991, με τον Ν.1969/1991 και είχε ως σκοπό τον έλεγχο των μεγάλων επιχειρήσεων και οργανισμών. Με τον Ν.2733/1999 το Σ.Ο.Ε. μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.). Τέλος, το 1992, με το Προεδρικό Διάταγμα Π.Δ.186/1992, ο “Κώδιξ Φορολογικών Στοιχείων” μετονομάστηκε σε “Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων” και εξελίχθηκε στην σημερινή του μορφή.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση, σε συμβούλιό της που έλαβε χώρα το 2000 στην Λισαβόνα, αποφάνθηκε ότι οι κατευθυντήριες οδηγίες 78/660/ΕΟΚ και 783/349/ΕΟΚ, δεν ήταν αρκετές για την εναρμόνιση των κανόνων σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων των κρατών-μελών και έκφρασε την προτίμησή της για την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Έτσι, δύο χρόνια μετά, δημοσιεύεται στην επίσημη εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, ο Κανονισμός ΕΚ 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με το οποίο, από 1-1-2005, οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους, καταρτίζουν ενοποιημένους λογαριασμούς και κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού τους, οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση στο Χρηματιστήριο, θα πρέπει να καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Το 2002, η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), ανασυστήνεται σε μη κερδοσκοπικό οργανισμό, με την επωνυμία “Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων” (IASB Foundation) και με έδρα την πολιτεία του Delaware των ΗΠΑ και αποφασίστηκε ότι όλα τα Πρότυπα που θα εκδίδονται πλέον, θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Financial Reporting Standards), ενώ όσα έχουν εκδοθεί μέχρι το 2001, θα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τα επόμενα χρόνια, η Ευρωπαϊκή Ένωση επικύρωσε και υιοθέτησε όλα σχεδόν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, καθώς επίσης και τις Διερμηνείες τους.

ΜΕΡΟΣ Α

Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1. Γενικά

Επίκεντρο του σκοπού της Λογιστικής, θεωρείται ότι είναι ο ακριβής προσδιορισμός του ετήσιου οικονομικού αποτελέσματος. Το οικονομικό αυτό αποτέλεσμα, θετικό ή αρνητικό, προέρχεται, μέσα στη χρήση, από την αύξηση ή την μείωση των στοιχείων που αποτελούν την περιουσία της οικονομικής μονάδας και συνιστά την επιτυχή ή όχι δραστηριότητα της μονάδας αυτής. Ειδικότερα, για να παρακολουθήσουμε τις μεταβολές ενός περιουσιακού στοιχείου, χρησιμοποιούμε έναν πίνακα, ο οποίος παρουσιάζει συγκεντρωμένα και ταξινομημένα χρονολογικά, τα λογιστικά γεγονότα του στοιχείου αυτού και απο τον οποίο συνάγεται το λογιστικό-οικονομικό συμπέρασμα. Ο πίνακας αυτός ονομάζεται **λογαριασμός**. Ο λογαριασμός μπορεί να αναφέρεται, είτε σε ένα περιουσιακό στοιχείο, είτε σε μία ομάδα στοιχείων που παρουσιάζουν τα ίδια γνωρίσματα και χαρακτηριστικά μεταξύ τους.

Το οικονομικό αποτέλεσμα μπορεί να εξάγεται σε μηνιαία, τριμηνιαία, εξαμηνιαία και ετήσια βάση, με την σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων. Οι Οικονομικές Καταστάσεις είναι οι λογιστικοί πίνακες, στους οποίους παρουσιάζεται με συνοπτικό αλλά ευκρινή τρόπο, το αποτέλεσμα των οικονομικών συναλλαγών της οικονομικής μονάδας που δημιουργήθηκε μέσα στη διαχειριστική χρήση. Η σύνταξή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο και μέσα σε συγκεκριμένα χρονικά περιθώρια.

Είναι όμως δυνατόν, το προσδιοριζόμενο κάτ' έτος αποτέλεσμα να μην είναι ακριβές. Οι διακυμάνσεις των τιμών των αγαθών στην αγορά, ο πληθωρισμός, το νομοθετικό πλαίσιο των αποσβέσεων και της αποτίμησης των αποθεμάτων, δημιουργούν κατά βέβαιο τρόπο αποκλίσεις από τα πραγματικά αποτελέσματα της χρήσεως. Όμως, όταν οι λογιστικοί κανόνες των αποσβέσεων και της αποτίμησης των αποθεμάτων τηρούνται πάγια και με ακρίβεια, τα κάτ' έτος αποτελέσματα θα είναι οπωσδήποτε συγκρίσιμα μεταξύ τους, τόσο μέσα στην ίδια την οικονομική μονάδα από έτος σε έτος, όσο και μεταξύ ομοειδών οικονομικών μονάδων κάτ' έτος.

Οι υποχρεωτικές Οικονομικές Καταστάσεις που συντάσσονται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσεως, είναι:

1. Η Κατάσταση του Ισολογισμού τέλους χρήσεως
2. Η Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως
3. Ο Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων
4. Η Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης

5. Το Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως

Ο τρόπος σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων είναι συγκεκριμένος και υποδεικνύεται επακριβώς από τους ακόλουθους νόμους: **Νόμος Ν. 2190/1920 “Περί Ανωνύμων Εταιρειών”** και τα Π.Δ.409/1986 και Π.Δ.498/1987, **Νόμος Ν. 3190/1955 “Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης”** και το Π.Δ.419/1986, **Νόμος Ν. 1041/1980 “Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”** και το Π.Δ.1123/1980 και τέλος το Προεδρικό Διάταγμα Π.Δ. 186/1992 **“Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων”**.

Από τις παραπάνω Οικονομικές Καταστάσεις, οι τρεις πρώτες δημοσιεύονται υποχρεωτικά στον ημερήσιο πολιτικό και οικονομικό τύπο, στην περίπτωση που οι οικονομικές μονάδες έχουν την νομική μορφή της Ε.Π.Ε. και της Α.Ε., έτσι ώστε να λαμβάνουν γνώση οι τρίτοι που συναλλάσσονται με αυτές.

Το τμήμα ή ο κλάδος της Λογιστικής που ασχολείται με την προετοιμασία και τη δημοσίευση των Λογιστικών ή Οικονομικών Καταστάσεων, ονομάζεται **Χρηματοοικονομική ή Γενική Λογιστική**.

Μέχρι και σήμερα, οι **Οικονομικές Καταστάσεις**, οι οποίες απαρτίζουν το λογιστικό σύστημα μίας επιχείρησης, **αποτελούν την σημαντικότερη πηγή χρηματοοικονομικών πληροφοριών**, τόσο για τους εσωτερικούς μελετητές της επιχείρησης, δηλαδή τα πρόσωπα που βρίσκονται μέσα στην επιχείρηση και έχουν ως έργο τους τη διοίκηση και τη διαχείρισή της, όπως π.χ. οι ιδιοκτήτες, διευθυντές, σύμβουλοι, λογιστές, όσο και για τους εξωτερικούς μελετητές, όπου είναι τα πρόσωπα που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση ή ακόμα και μέσα, αλλά χωρίς να έχουν διοικητικά καθήκοντα για να προβαίνουν σε εσωτερικές μελέτες, όπως είναι π.χ. η Τοπική Αυτοδιοίκηση, Επαγγελματικά Σωματεία, Τράπεζες, επενδυτές κ.λ.π.

Τα **πλεονεκτήματα** των Οικονομικών Καταστάσεων έναντι άλλων πηγών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είναι τα εξής:

- Οι Λογιστικές Καταστάσεις αποτελούν μία πηγή πληροφόρησης χαμηλού κόστους. Στις περισσότερες χώρες οποιοσδήποτε μπορεί να προμηθευτεί τις Καταστάσεις διαφόρων επιχειρήσεων χωρίς κόστος εφόσον αυτές υποβάλλονται υποχρεωτικά σε δημοσίευση. Από την άλλη μεριά, οργανισμοί που ειδικεύονται στην παροχή τέτοιου είδους πληροφοριών, χρεώνουν σημαντικά ποσά για την πρόσβαση τρίτων στις πληροφοριακές τους βάσεις.
- Οι πληροφορίες των Οικονομικών Καταστάσεων είναι πιο έγκαιρες από αυτές άλλων πηγών. Η διοίκηση της επιχείρησης συνήθως τις δημοσιεύει νωρίτερα από ότι αυτές διατίθενται από άλλες πηγές και σε τακτά χρονικά διαστήματα.
- Οι πληροφορίες των Οικονομικών Καταστάσεων κατά την διαδικασία λήψης αποφάσεων οικονομικής φύσεως είναι περισσότερο σχετικές με το αντικείμενο μελέτης. Όταν το αντικείμενο είναι η αξιολόγηση εναλλακτικών επενδυτικών ευκαιριών που παρουσιάζονται κυρίως με τη μορφή οικονομικών μονάδων και επιχειρήσεων, είναι φυσικό οι Καταστάσεις αυτές, οι οποίες αποτελούν το προϊόν των κατά περίπτωση και ειδικά για αυτές σχεδιασμένων λογιστικών συστημάτων των επιχειρήσεων, να αποδίδουν πληρέστερα, αμεσότερα και ευκρινέστερα την αναζητούμενη εικόνα των αντίστοιχων μονάδων.
- Αποτελούν την πιο αξιόπιστη πηγή πληροφοριών ως προς το στόχο και τις ανάγκες για πληροφόρηση οικονομικής φύσης, αφού αποτελούν την βάση ενημέρωσης και των εντός της επιχείρησης στελεχών. Αν και η σύγκρουση συμφερόντων μεταξύ των εντός της επιχείρησης και εξωτερικών ομάδων θα μπορούσε να επηρεάσει την αντικειμενικότητα των πληροφοριών, είναι μάλλον εξαιρετικά δύσκολο να αλλοιωθεί σημαντικά από την διοίκηση, η πληροφοριακή βάση του λογιστικού συστήματος της

επιχείρησης, χωρίς να χαθεί ανεπανόρθωτα η αρχική εικόνα και ο έλεγχος της οικονομικής μονάδας, από την ίδια την διοίκηση.

2. Η Κατασταση του Ισολογισμού Τέλους Χρήσεως

2.1 Ερμηνεία και Σκοπος

Η Κατασταση του Ισολογισμού Τέλους Χρήσεως, είναι μία συνοπτική Οικονομική Κατάσταση μίας οικονομικής μονάδας, η οποία παρουσιάζει, σε μία δεδομένη στιγμή και με ενιαίο νόμισμα, α) τα περιουσιακά στοιχεία (κατά είδος και αξία), τις απαιτήσεις και τα διαθέσιμα της επιχείρησης, β) τις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τρίτους (ξένο κεφάλαιο) και γ) τα ποσά που οι ιδιοκτήτες της επένδυσαν σε αυτή με τη μορφή εισφορών ή μη αναληφθέντων κερδών (ίδιο κεφάλαιο). Όλα τα παραπάνω στοιχεία αποτιμώνται, ομαδοποιούνται και παρουσιάζονται στην Κατάσταση αυτή, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές Λογιστικές Αρχές, τις οποίες αναλύσαμε σε προηγούμενο κεφάλαιο, καθώς και τις εκάστοτε ισχύουσες νομικές, φορολογικές και οικονομικές συνθήκες. Ο Ισολογισμός απορρέει από την απογραφή και αποτελεί ουσιαστικά περίληψή της.

Θα μπορούσαμε να πούμε, λοιπόν, πως ο Ισολογισμός είναι μία **στατική** Οικονομική Κατάσταση, ένα φωτογραφικό στιγμιότυπο εκφρασμένο σε λογιστικούς όρους, που δείχνει την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης, **σε μία δεδομένη χρονική στιγμή**. Γι' αυτό το λόγο του αποδίδεται και ο τίτλος «**Κατάσταση Οικονομικής Θέσεως**». Συνεπώς, οποιαδήποτε συναλλαγή λάβει χώρα μετά την σύνταξη του Ισολογισμού, μεταβάλλει τον Ισολογισμό αυτό. Οπότε, εμφανίζεται το κόστος κτήσεως των περιουσιακών στοιχείων στο παρελθόν και οι πηγές των κεφαλαίων που διατέθηκαν για την απόκτηση των στοιχείων αυτών και όχι η τρέχουσα αξία των περιουσιακών στοιχείων ή η αγοραία αξία της επιχείρησης ως σύνολο. Γεγονός που καθιστά πολύ δύσκολη την εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικών με την κερδοσκοπική ικανότητα, την αποδοτικότητα και την αποτελεσματικότητα της επιχείρησης, της οποίας ο Ισολογισμός μελετάται. Βεβαίως, ο όρος του φωτογραφικού στιγμιότυπου αμβλύνεται κάπως από το γεγονός της προετοιμασίας του υλικού της φωτογραφίας στο διάστημα μίας ολόκληρης χρήσεως. Επιπλέον, καθώς ο σχηματισμός μίας ταινίας με την παράθεση σειράς διαδοχικών φωτογραφιών επιτρέπει την απεικόνιση της κινήσεως, έτσι και η συγκριτική παράθεση σειράς διαδοχικών Ισολογισμών, επιτρέπει την πληρέστερη αναπαράσταση της λειτουργίας της επιχείρησης σε χρονικό ορίζοντα ετών. Αξίζει να αναφέρουμε εδώ, πως για να εκμαιεύσουμε ακόμη περισσότερες και εγκυρότερες πληροφορίες για μια επιχείρηση, εκτός από τους διαδοχικούς Ισολογισμούς, ένα εξαιρετικά σημαντικό εργαλείο είναι και η **Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως**, την οποία και θα αναλύσουμε στην πορεία του παρόντος κεφαλαίου.

2.2 Αναλυση Δομης

Ο Ισολογισμός περιλαμβάνει 3 γενικές κατηγορίες στοιχείων ή λογαριασμών, οι οποίες είναι οι εξής:

- α) Ενεργητικό ή στοιχεία Ενεργητικού ή Ενεργητικά στοιχεία**
- β) Παθητικό ή στοιχεία Παθητικού ή Υποχρεώσεις**
- γ) Κεφάλαιο ή Καθαρή Περιουσία ή Καθαρή Θέση ή Ίδια Κεφάλαια**

Κάθε μία από τις παραπάνω κατηγορίες του Ισολογισμού, περιλαμβάνει και τους δικούς της λογαριασμούς, οι οποίοι χαρακτηρίζονται ανάλογα, ως **λογαριασμοί Ενεργητικού, Παθητικού και Κεφαλαίου**. Αυτοί αποτελούν τους λογαριασμούς του Ισολογισμού, και σύμφωνα με το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. – σχέδιο το οποίο χωρίζεται σε 10 ομάδες – οι **λογαριασμοί του Ισολογισμού περιλαμβάνονται στις ομάδες από 1^η έως 5^η**. Στην 1^η, 2^η και 3^η περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του **Ενεργητικού** και στην 4^η και 5^η οι αντίστοιχοι του **Παθητικού**. Τα χρεωστικά και τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών των ομάδων αυτών, όπως εμφανίζονται στο τέλος της χρήσεως, συνθέτουν τον **Ισολογισμό Τέλους Χρήσεως**, ο οποίος εδράζεται στην ακόλουθη **βασική Λογιστική Εξίσωση**:

Ενεργητικό (Ε) = Παθητικό (Π) + Καθαρή Περιουσία (ΚΠ) (ή Κεφάλαιο ή Καθαρή Θέση)

$$E = \Pi + ΚΠ$$

Η βασική αυτή σχέση ισχύει και διατηρείται μετά από κάθε συναλλαγή και μεταβολή της περιουσιακής κατάστασης της οικονομικής μονάδας.

Ο Ισολογισμός μπορεί να είναι:

α) Θετικός ή Ενεργητικός. Όταν το Ενεργητικό είναι μεγαλύτερο του Παθητικού ($E > \Pi$) ή το Παθητικό είναι ίσο με μηδέν, η Καθαρή Θέση είναι θετική και λέγεται Καθαρή Περιουσία. Σε αυτή την περίπτωση η παραπάνω εξίσωση ισχύει ως έχει. ($E = \Pi + ΚΠ$)

β) Ουδέτερος, στην περίπτωση όπου το Ενεργητικό είναι ίσο με το Παθητικό ($E = \Pi$) και δεν υπάρχει Καθαρή Θέση.

γ) Αρνητικός ή Παθητικός. Όταν το Ενεργητικό είναι μικρότερο από το Παθητικό ($E < \Pi$) ή το Ενεργητικό είναι ίσο με μηδέν, η Καθαρή Θέση είναι αρνητική και λέγεται αρνητική Καθαρή Θέση ή αρνητική Καθαρή Περιουσία ή έλλειμμα ή ζημία και παραπάνω εξίσωση μεταβάλλεται ως εξής: $E + ΚΘ = \Pi$.

Το **αριστερό σκέλος** της Λογιστικής Εξίσωσης, δείχνει τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η επιχείρηση και τα οποία χρησιμοποιεί για την επίτευξη των διαφόρων αντικειμενικών σκοπών της. Ενώ συνήθως η επιχείρηση έχει την κυριότητα των στοιχείων αυτών, σήμερα ούτε η κυριότητα, ούτε η κατοχή, θα πρέπει να θεωρούνται αναγκαία και απαραίτητα στοιχεία για τον καθορισμό αυτών των στοιχείων του Ενεργητικού.

Το **δεξιό σκέλος** της εξίσωσης, δείχνει τις πηγές των κεφαλαίων, δηλαδή τις πηγές χρηματοδότησης των περιουσιακών στοιχείων της. Για την απόκτηση των στοιχείων αυτών η επιχείρηση χρηματοδοτήθηκε είτε από διάφορους χρηματοδότες τρίτους προς αυτήν (εξωτερικός δανεισμός, που δείχνει το παθητικό και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τρίτους) είτε από τους ίδιους τους φορείς της, όπως ιδιοκτήτες, μέτοχοι κ.α. (συνεισφορά που αποτελεί την καθαρή της περιουσία).

Έτσι, από τη μία μεριά της εξίσωσης εμφανίζονται τα περιουσιακά στοιχεία και από την άλλη οι υποχρεώσεις της επιχείρησης τόσο προς τους τρίτους, όσο και προς τους ίδιους τους ιδιοκτήτες της.

Επομένως, ο Ισολογισμός είναι μία κατάσταση που περιλαμβάνει τα στοιχεία του Ενεργητικού, του Παθητικού και της Καθαρής Περιουσίας. Υπάρχουν όμως ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και αξίες της επιχείρησης που δεν εμφανίζονται σε αυτόν, καθώς η αποτίμησή τους θεωρείται ιδιαίτερα δύσκολη. Τέτοια είναι, η αξία του ειδικευμένου προσωπικού και των διοικητικών στελεχών της, η τεχνογνωσία της, η φήμη και η πελατεία της κ.α. **Αυτό που μπορούμε να κάνουμε** προς αυτή την κατεύθυνση, ώστε να απόκτησουμε μία πιο ολοκληρωμένη εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης, **είναι να συνοδεύεται ο Ισολογισμός από σημειώσεις** που μπορούν να

αναφέρονται: α) σε πιθανές και ενδεχόμενες υποχρεώσεις, όπως εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, β) σε συμβατικές υποχρεώσεις, γ) σε διαπραγματεύσεις και συμφωνίες υπογραφής ή ακύρωσης σημαντικών συμβάσεων και δ) σε διάφορα άλλα γεγονότα οικονομικής φύσεως που αφορούν την επιχείρηση κατά τον χρόνο της σύνταξης του Ισολογισμού και που τον συμπληρώνουν σημαντικά και δίνουν μια πιο πλήρη εικόνα της γενικής οικονομικής της κατάστασης.

Όσον αφορά τον χρόνο σύνταξής του, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, ο Ισολογισμός γενικά καταρτίζεται μέσα σε 3 μήνες, ή αν πρόκειται για Α.Ε. ή Συνεταιρισμό σε 4 μήνες και για αλλοδαπές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία, μέσα σε 6 μήνες από την λήξη της διαχειριστικής χρήσεως και λέγεται Τελικός Ισολογισμός της κλειόμενης χρήσης και Αρχικός εκείνης που ανοίγει. Κρίνεται σκόπιμο όμως, κατά την διάρκεια της χρήσεως, να συντάσσονται Ισολογισμοί σε σύντομα χρονικά διαστήματα, ώστε να πληροφορείται η διοίκηση για την πορεία της επιχείρησης. Οι Ισολογισμοί αυτοί δεν καταχωρούνται στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών.

Στην συνέχεια θα αναλύσουμε περαιτέρω τις έννοιες αλλά και τις δομές του Ενεργητικού και του Παθητικού.

Ενεργητικό ή στοιχεία Ενεργητικού, είναι το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων (υλικά, άυλα ή δικαιώματα), τα οποία:

- α) έχουν κάποια αξία εκφρασμένη σε χρήμα και τα οποία χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών της επιχείρησης,
- β) αναγνωρίζονται και μπορούν να αποτιμηθούν αντικειμενικά σε νομισματικές μονάδες σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές,
- γ) δίνουν την δυνατότητα παροχής στην επιχείρηση μελλοντικών οικονομικών ωφελειών ή υπηρεσιών. Μελλοντικά οφέλη προσδοκούνται όταν το στοιχείο έχει την δυνατότητα να συμβάλλει στην παραγωγή νέων στοιχείων
- δ) η επιχείρηση έχει στην κυριότητά της ή απλά ελέγχει και χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση των σκοπών της, όπως π.χ. οι μακροχρόνιες μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων (Leasing). Παλαιότερα, απαραίτητο στοιχείο για τον ορισμό ενός στοιχείου ως ενεργητικό, ήταν η κυριότητα της επιχείρησης επί του στοιχείου αυτού.

Το Ενεργητικό, σύμφωνα με το τυποποιημένο σχέδιο που προβλέπεται από το ΕΓΛΣ, αναλύεται στις εξής ομάδες:

A. ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Είναι το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που δεν έχει κληθεί ακόμη για να καταβληθεί και από εκείνο που έχει κληθεί, οι δόσεις που είναι καταβλητέες μετά το τέλος της επόμενης του Ισολογισμού χρήσεως και εγγράφεται στο Ενεργητικό για να εξουδετερωθεί η ισόποση ανευ αντικρύσματος διόγκωση των ιδίων κεφαλαίων του Παθητικού.

B. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ

Πρόκειται για έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την ίδρυση και την αρχική οργάνωση της επιχείρησης, οι οποίες εξυπηρετούν την επιχείρηση για μεγάλη χρονική περίοδο, οπωσδήποτε μεγαλύτερη του ενός έτους και γι' αυτό το λόγο θεωρούνται πάγια και αποσβένονται τμηματικά, ώστε να κατανέμονται και να βαρύνουν περισσότερες από μία χρήσεις. Επειδή τα έξοδα αυτά συμβάλλουν στην πραγματοποίηση εσόδων όχι μόνο στην χρήση που πραγματοποιούνται, αλλά σε περισσότερες χρήσεις, η επιστήμη δέχεται ότι δεν

πρέπει να αποτελούν έξοδο μίας χρήσης, αλλά να βαρύνουν τα αποτελέσματα όλων των χρήσεων που ωφελούνται από αυτά.

Επίσης, εδώ εντάσσονται τα έξοδα αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου, τα έξοδα συγχωνεύσεως με άλλη επιχείρηση, οι ενδεχόμενες πρόσθετες επιβαρύνσεις από την μεταβολή των συναλλαγματικών ισοτιμιών, στην περίπτωση συνάψεως δανείων σε ξένα νομίσματα για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και οι τόκοι που επιβαρύνουν τα δάνεια κατά τα έτη υλοποίησης των επενδύσεων (πριν αρχίσει η παραγωγική λειτουργία τους).

Γ. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Γ.(I) Ασώματες Ακίνητοποιήσεις ή Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Περιλαμβάνει οικονομικά αγαθά διάρκειας χρήσεως μεγαλύτερης του ενός έτους, τα οποία δεν έχουν φυσική υπόσταση, είναι δεκτικά αποτίμησης και μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενα συναλλαγής, είτε μόνα, είτε μαζί με την επιχείρηση. Διακρίνονται σε δικαιώματα, όπως είναι π.χ. τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα εμπορικά σήματα, η πνευματική ιδιοκτησία κ.λ.π. και σε πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία και η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση, η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών, κ.α. Τα στοιχεία αυτά συνθέτουν την «υπεραξία» της επιχείρησης και προσδίδουν σε αυτή συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων της.

Γ.(II) Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις ή Ενσώματα Πάγια Στοιχεία

Περιλαμβάνει οικοδομήσιμες και οικοδομημένες εκτάσεις (γήπεδα, οικόπεδα), πρωτογενώς εκμεταλλεύομενες εκτάσεις (ορυχεία, μεταλλεία, λατομεία, αγροί, φυτείες), κτίρια, μηχανήματα, τεχνικές εγκαταστάσεις και μηχανολογικό εξοπλισμό, μεταφορικά μέσα, έπιπλα και λοιπό εξοπλισμό, τις υπό εκτέλεση ακίνητοποιήσεις και προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων.

Πρόκειται για το κατ' εξοχήν παραγωγικό κεφάλαιο, του οποίου την κυριότητα έχει η οικονομική μονάδα, προορίζεται να παραμείνει σε λειτουργία για σημαντικό αριθμό ετών και απαρτίζεται κατά το μέγιστο κομμάτι του από αποσβέσιμα στοιχεία.

Γ.(III) Συμμετοχές και άλλες Μακροπρόθεσμες Χρηματιστικές Απαιτήσεις

Εδώ περιλαμβάνονται οι μετοχές Ανωνύμων Εταιριών, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε. και οι εταιρικές μερίδες των άλλης νομικής μορφής εταιριών, που η διαρκής κατοχή τους είναι ιδιαίτερα κρίσιμη για την δραστηριότητα της επιχείρησης, κυρίως διότι της εξασφαλίζουν άσκηση επιρροής στις αντίστοιχες εταιρίες. Αυτοί οι τίτλοι συμμετοχής σε άλλες εταιρίες, εμφανίζονται στην χρηματιστηριακή τιμή τους, όταν αυτή είναι χαμηλότερη από την τιμή απόκτησής τους. Συμπεριλαμβάνονται επίσης και διάφορα δάνεια της εταιρίας προς αυτές τις κατηγορίες επιχειρήσεων, καθώς και οι τόκοι τους.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να αναφέρουμε ότι για να χαρακτηριστούν τα παραπάνω ως επενδύσεις πάγιας μορφής πρέπει κατά την απόκτησή τους να υπάρχει σκοπός για διαρκή κατοχή τους και το ποσοστό συμμετοχής να υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου κάθε εταιρείας. **Διαφορετικά**, χαρακτηρίζονται ως Χρεόγραφα και παρακολουθούνται στον αντίστοιχο λογαριασμό που θα μελετήσουμε παρακάτω.

Κρίνεται σκόπιμο εδώ να εισάγουμε έναν νέο όρο, αυτόν των Συνδεδεμένων Επιχειρήσεων. Τέτοιου είδους επιχειρήσεις θεωρούνται α) δύο επιχειρήσεις, όπου η μία διαθέτει άμεσα ή έμμεσα (μέσω άλλων εξαρτημένων εταιριών), την πλειοψηφία του κεφαλαίου και των ψήφων της άλλης, ή έχει τη δυνατότητα να διορίζει περισσότερα από τα μισά μέλη του οργάνου διοίκησής της, β) οι Συγγενείς εταιρίες, δηλαδή εκείνες όπου η

μία εταιρία διαθέτει άμεσα ή έμμεσα τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των ψήφων της άλλης και γ) εκείνες που δεν είναι συνδεδεμένες με βαθμό εξάρτησης, αλλά έχουν τεθεί κάτω από ενιαία διεύθυνση. Όταν λοιπόν υπάρχουν συμμετοχές σε τέτοιου είδους επιχειρήσεις, παρακολουθούνται στον λογαριασμό 18.00 «Συμμετοχές σε Συνδεδεμένες επιχειρήσεις».

Στην ομάδα αυτή ανήκουν επίσης και διάφορες άλλες μακροπρόθεσμες απαιτήσεις, δηλαδή απαιτήσεις, για τις οποίες η προθεσμία εξόφλησης λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Αυτές μπορούν να είναι γραμμάτια εισπρακτέα μακροπρόθεσμης λήξεως (αφαιρούνται οι μη δεδουλευμένοι τόκοι), ομολογίες εταιρειών μετατρέψιμες σε μετοχές ύστερα από ορισμένα έτη ή άλλες εγγυήσεις. Τα στοιχεία της ομάδας αυτής είναι μεν ακινητοποιημένα για μεγάλη διάρκεια, καθώς η επιχείρηση δεν επιθυμεί ή δεν δύναται να τα ρευστοποιήσει αμέσως, αλλά δεν είναι αποσβέσιμα και ορισμένα εξ αυτών επιδέχονται προβλέψεις για υποτιμήσεις της αξίας τους.

Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Δ.(I) Αποθέματα

Τα αποθέματα διακρίνονται σε υποομάδες, κυρίως ανάλογα με τον βαθμό επεξεργασίας τους. Οι ομάδες αυτές ξεκινούν από τις Πρώτες και βοηθητικές ύλες, στην συνέχεια έχουμε την Παραγωγή σε εξέλιξη, και καθώς προχωράει η παραγωγική διαδικασία, τα Ημιτελή και έτοιμα προϊόντα. Ξεχωριστή ομάδα αποτελούν τα Εμπορεύματα, που αποκτώνται από την επιχείρηση για μεταπώληση, καθώς επίσης και οι προκαταβολές της επιχείρησης έναντι αγορών αποθεμάτων.

Τα αποθέματα αποτελούν ένα ευαίσθητο τμήμα του Ενεργητικού και απαιτούν την ιδιαίτερη προσοχή των στελεχών της χρηματοδότησης, διότι όταν είναι διογκωμένα, επιβαρύνουν το αποτέλεσμα της οικονομικής μονάδας και μπορούν να την θέσουν ακόμα και σε κίνδυνο.

Τα αποθέματα αποτελούν μία μορφή ημιακινητοποίησης κεφαλαίου, διαφέροντας από τις κανονικές ακινητοποιήσεις στο γεγονός ότι ρευστοποιούνται ταχύτερα, χωρίς βέβαια την δυνατότητα υπολογισμού αποσβέσεων επ' αυτών, παρά μόνο με την δυνατότητα σύστασης προβλέψεων για υποτίμηση της αξίας τους.

Δ.(II) Απαιτήσεις

Αφορά τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της επιχείρησης (δικαιώματα που δημιουργεί η επιχείρηση επί τρίτων κατά την λειτουργική διαδικασία της), δηλαδή εκείνες που είναι απαιτητές μέσα στο επόμενο του Ισολογισμού έτους. Εμφανίζονται στον Ισολογισμό με διάφορους τίτλους έτσι ώστε να καλυφθεί το πλέγμα των σχέσεων της εταιρίας με τους προσωπικούς λογαριασμούς πελατών, κανονικών και επισφαλών, οργάνων της διοίκησης της εταιρείας και μετόχων (είσπραξη κεφαλαίου), καθώς και διαφόρων χρεωστών, των σχέσεων με τις συνδεδεμένες και συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεις και για να παρακολουθείται η διεκπεραίωση εκκρεμοτήτων με γραμμάτια εισπρακτέα, γραμμάτια καθυστερούμενα κ.α.

Οι διάφορες αυτές κατηγορίες των απαιτήσεων απαιτούν προσεκτική ανάλυση από τα στελέχη της χρηματοδότησης, καθώς η ομάδα αυτή αποτελεί την τελευταία φάση του κύκλου εκμεταλλεύσεως πριν την ρευστοποίηση, αλλά και το μέτρο και τον δείκτη ορθότητας της πιστωτικής πολιτικής της επιχείρησης.

Δ.(III) Χρεόγραφα

Αποτελούν τίτλους βραχυπρόθεσμων τοποθετήσεων διαθέσιμων ρευστών για πρόσκαιρη αμοιβή τους, μέχρι να επανενταχθούν τα σχετικά κεφάλαια στο κύκλο εκμετάλλευσης της επιχείρησης. Στον Ισολογισμό διακρίνουμε 4 κατηγορίες χρεογράφων:

- α) Μετοχές διαφόρων εταιρειών εισηγμένων ή μη στο Χρηματιστήριο
- β) Ίδιες μετοχές, όταν επιτρέπεται η απόκτησή τους από την επιχείρηση, (συνήθως εντός του ορίου 10%)
- γ) Ομολογίες ελληνικών και ξένων δανείων
- δ) Λοιπά Χρεόγραφα, όπως έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων κ.α.

4.(IV) Διαθέσιμα

Εδώ περιλαμβάνονται τα μετρητά του Ταμείου, οι εισπρακτικές επιταγές, τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών καταθέσεων όψεως και προθεσμίας σε τράπεζες και τα εισπρακτέα ληγμένα τοκομερίδια. Αποτελεί το άμεσο ρευστό της οικονομικής μονάδας, με το οποίο αντιμετωπίζει τις τρέχουσες χρηματικές ανάγκες της.

E. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Γενικά, οι Μεταβατικοί λογαριασμοί συμβάλλουν αποφασιστικά στον αντικειμενικό προσδιορισμό του ετήσιου αποτελέσματος από την λειτουργία της επιχείρησης. Είναι γνωστό, πως η λογιστική καταγράφει έσοδα και έξοδα με βάση τη χρονολογική σειρά άφιξης των σχετικών παραστατικών και ενδέχεται μερικά εκ των αναγραφόμενων ποσών να μην αντιστοιχούν στην κλειόμενη χρήση. Εδώ έγκειται η χρησιμότητα των Μεταβατικών λογαριασμών, καθώς με την συμβολή τους, **προκύπτουν αποτελέσματα για την επιχείρηση, τα οποία περιλαμβάνουν μόνο τα έσοδα και τα έξοδα που πράγματι αφορούν την συγκεκριμένη χρήση.**

Συγκεκριμένα, οι Μεταβατικοί λογαριασμοί του Ενεργητικού αφορούν έξοδα επόμενων χρήσεων που πραγματοποιήθηκαν στην κλειόμενη χρήση (π.χ. πληρωμή τον Δεκέμβριο ενοικίου αποθήκης για 3 μήνες) και έσοδα της χρήσεως που δεν εισπράχθηκαν στο ταμείο (π.χ. αναλογούντες τόκοι δεσμευμένης καταθέσεως εξαμήνου που ξεκινάει από τον Δεκέμβριο).

Το Παθητικό ή τα στοιχεία Παθητικού, εκφράζουν το σύνολο των υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τους χρηματοδότες της. Ανάλογα με την σχέση αυτή, οι υποχρεώσεις διακρίνονται σε:

α) **Υποχρεώσεις προς τρίτους**, όπου είναι οφειλές της εταιρίας που θα εξοφληθούν στο μέλλον μέσω της εκχωρήσεως στοιχείων του Ενεργητικού ή μέσω της παροχής υπηρεσιών. Οι υποχρεώσεις κατά κανόνα δεν συνδέονται άμεσα με τα συγκεκριμένα στοιχεία του Ενεργητικού, αλλά είναι απαιτήσεις των τρίτων έναντι της συνολικής ομάδας των στοιχείων του Ενεργητικού.

β) **Υποχρεώσεις προς τους φορείς της επιχείρησης** (Καθαρή Θέση της επιχείρησης), όπου είναι η διαφορά μεταξύ του Ενεργητικού και Υποχρεώσεων προς τρίτους. Η Καθαρή Θέση ή Ίδια Κεφάλαια της επιχείρησης, εκφράζουν τις υποχρεώσεις αυτής προς τους φορείς της (ή τα δικαιώματα των φορέων στην επιχείρηση) και είναι αόριστης λήξεως.

Το Παθητικό, σύμφωνα με το τυποποιημένο σχέδιο που προβλέπεται από το ΕΓΛΣ, **αναλύεται στις εξής ομάδες:**

A. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

A.(I) Κεφάλαιο

Περιλαμβάνει το κεφάλαιο που εισέφεραν οι ιδρυτές της επιχείρησης κατά την εκκίνησή της ή μεταγενέστερα, μέσω αυξήσεων του μετοχικού κεφαλαίου. Αν πρόκειται για Ανώνυμη εταιρία, αναφέρεται ο αριθμός των μετοχών και η ονομαστική τους αξία. Εάν δεν έχει καταβληθεί ολόκληρο το μετοχικό κεφάλαιο, σημειώνονται ξεχωριστά το καταβληθέν και το οφειλόμενο τμήμα του. Επιπλέον, σημειώνεται και το αποσβεσμένο κομμάτι του κεφαλαίου (δηλαδή, το ενδεχόμενο μέρος του, που έχει επιστραφεί στους μετόχους).

A.(II) Διαφορά από Εκδοχή Μετοχών Υπέρ το Άρτιο

Περιλαμβάνει τα ποσά που προκύπτουν αθροίζοντας τις διαφορές πέραν της ονομαστικής αξίας της μετοχής, όταν έχουμε διάθεση νέων μετοχών, σε τιμή υψηλότερη της ονομαστικής τους.

A.(III) Διαφορές Αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις Επενδύσεων

Οι Διαφορές αναπροσαρμογής μπορούν να προκύψουν, από την ανατίμηση της αξίας είτε των τίτλων συμμετοχής σε άλλες εταιρίες και των διαθέσιμων χρεογράφων, είτε των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Οι Επιχορηγήσεις επενδύσεων περιλαμβάνουν τις ενισχύσεις που λαμβάνει η επιχείρηση κυρίως από το Κράτος ή από την Ευρωπαϊκή Ένωση, για την εξαγορά ή την κατασκευή ακινητοποιήσεων, κατά το μέρος που αυτές δεν έχουν αποσβεστεί, καθώς το ποσό των Επιχορηγήσεων αυτών μειώνεται από χρόνο σε χρόνο, λόγω της επίπτωσης των αποσβέσεων αυτών.

A.(IV) Αποθεματικά Κεφάλαια

Εδώ εντάσσονται διάφορα κεφάλαια, την σύσταση των οποίων προβλέπει ο νόμος ή το καταστατικό (τακτικό αποθεματικό, αποθεματικά καταστατικού), καθώς και διάφορα έκτακτα και ειδικά αποθεματικά, τα οποία συγκροτούνται κατά την λειτουργική διαδικασία της επιχείρησης ή αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται με ειδικές διατάξεις νόμων (κυρίως σε περιπτώσεις μειώσεως φορολογικών επιβαρύνσεων). Εντάσσεται, τέλος, το σχηματιζόμενο ποσό για μελλοντική απόκτηση ιδίων μετοχών της επιχείρησης.

A.(V) Αποτελέσματα Εις Νέον

Εδώ καταχωρούνται το ενδεχόμενο αδιανέμητο υπόλοιπο κερδών της χρήσεως που κλείνει και αφαιρετικά οι ζημίες της χρήσεως και το μεταφερόμενο άθροισμα ζημιών προηγούμενων χρήσεων.

A.(VI) Ποσά Προορισμένα για Άυξηση Κεφαλαίου

Εδώ εγγράφονται οι καταθέσεις μετόχων ή εταίρων και τα διατιθέμενα μερίσματα από τους δικαιούχους, με σκοπό την ανταπόκρισή τους σε ενδεχόμενη μελλοντική πρόσκληση της εταιρίας για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της.

Οι παραπάνω υποομάδες συνιστούν τα Ίδια Κεφάλαια της επιχείρησης, τα οποία παραμένουν διαρκώς στην διάθεσή της, χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση επενδύσεων ή ως τμήμα του κεφαλαίου κινήσεως και αποτελούν εγγύηση για τις τράπεζες και γενικά για τους πιστωτές της επιχείρησης.

Τα Ίδια Κεφάλαια συγκροτούν την Καθαρή Θέση ή Καθαρή Περιουσία της οικονομικής μονάδας.

B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ

Αφορούν προβλέψεις που γίνονται για την κάλυψη εξόδων και ζημιών από κινδύνους. Ειδικότερα, οι προβλέψεις, κατά ένα μέρος, προορίζονται για την αποζημίωση του προσωπικού, το οποίο ενδέχεται να αποχωρήσει από την επιχείρηση κατά τις επόμενες χρήσεις και κατά το άλλο μέρος αναφέρονται ως Λοιπές Προβλέψεις. Στις τελευταίες εντάσσονται:

α) ποσά για την κάλυψη συναλλαγματικών κινδύνων, όταν η επιχείρηση έχει τρέχουσες δοσοληψίες σε συνάλλαγμα

β) ποσά που ενδέχεται να απαιτηθούν για αντιμετώπιση διαφορών στην εκτέλεση επενδύσεων (π.χ. δικαστική δικαίωση εργολάβου)

γ) ποσά για έκτακτες επισκευές (π.χ. ζημιές από πλημμύρες)

Ο σχηματισμός του κονδυλίου των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού, με σκοπό την αντιμετώπιση των συγκεκριμένων έκτακτων εξόδων και κινδύνων, οι οποίοι ενδέχεται να συμβούν εντός της επόμενης χρήσεως και αφορούν υποχρεώσεις της κλειόμενης ή παρελθουσών χρήσεων.

Αν οι υποτιθέμενοι κίνδυνοι δεν επαληθευθούν στο προβλεπόμενο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, τότε οι προβλέψεις που είχαν συσταθεί με αφαίρεση τμήματος από τα κέρδη, αποδίδονται ως έκτακτο κέρδος. Λόγω της αμφιβολίας που υπάρχει γύρω από το κεφάλαιο των προβλέψεων, αυτό τοποθετείται στο Παθητικό μεταξύ των Ιδίων Κεφαλαίων και των χρεών, αφού μπορεί να μεταπέσει από τη μία μορφή στην άλλη.

Οφείλουμε να σημειώσουμε σε αυτό το σημείο, πως για την επιτυχή αντιμετώπιση πιθανών κινδύνων, παρόμοιες προβλέψεις υπάρχουν και στο **Ενεργητικό**, όπως π.χ. υποτίμηση τίτλων συμμετοχής, απώλεια αξίας των αποθεμάτων, επισφαλείς πελάτες.

Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Γ.(I) Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τα ποσά που αντλήθηκαν για μεγαλύτερο από μία λογιστική χρήση διάστημα από τράπεζες και άλλες προσδιοριζόμενες χρηματοδοτικές πηγές, δηλαδή διάφορες υποχρεώσεις, οι οποίες λήγουν μετά την λήξη της επόμενης του Ισολογισμού χρήσεως.

Υποχρεώσεις που καλύπτονται με γραμμάτια πληρωτέα μακροπρόθεσμης λήξεως, καταχωρούνται μειωμένες κατά τα ποσά των μη δεδουλευμένων τόκων.

Γ.(II) Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τα ποσά που αντλήθηκαν για μικρότερο της λογιστικής χρήσης διάστημα από τράπεζες, προμηθευτές, πελάτες και συνδεδεμένες επιχειρήσεις, καθώς και υποχρεώσεις προς το Κράτος (φόροι), τους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς κ.λ.π., δηλαδή υποχρεώσεις, οι οποίες λήγουν μέσα στην επόμενη του Ισολογισμού χρήση.

Υποχρεώσεις που καλύπτονται με γραμμάτια πληρωτέα βραχυπρόθεσμης λήξεως, καταχωρούνται μειωμένες κατά τα ποσά των μη δεδουλευμένων τόκων.

Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

Ο σκοπός των αυτού του είδους λογαριασμών, όπως αναφέραμε και στην αντίστοιχη ανάλυση των στοιχείων του Ενεργητικού, είναι η ορθή απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, που επιτυγχάνεται, καταχωρώντας τα λογιστικά γεγονότα μέσα σε εκείνη την διαχειριστική χρήση που αφορούν.

Συγκεκριμένα, στους Μεταβατικούς λογαριασμούς Παθητικού εγγράφονται προεισπραττόμενα έσοδα, τα οποία ανήκουν στην επόμενη χρήση, όπως π.χ. η είσπραξη ενουκίου αποθήκης την 1^η Δεκεμβρίου για 6 μήνες και έξοδα, τα οποία πραγματοποιήθηκαν στην χρήση που κλείνει, χωρίς όμως να έχουν εξοφληθεί, όπως π.χ. η μη πληρωμή της κατανάλωσης του ηλεκτρικού ρεύματος κατά τον Νοέμβριο και τον Δεκέμβριο, καθώς το σχετικό τιμολόγιο θα εκδοθεί τον Ιανουάριο.

Από ότι διαπιστώνουμε, **το Παθητικό εμφανίζεται απλούστερο και βραχύτερο από πλευράς πλήθους τίτλων εγγραφών έναντι του Ενεργητικού**. Μπορεί να συνοψισθεί με τους εξής δύο όρους, «Ίδια Κεφάλαια» και «Ξένα Κεφάλαια», ή ακόμα με τους όρους «Διαρκή Κεφάλαια» και «Βραχυχρόνια Κεφάλαια», όταν οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, που αποτελούν μέρος των Ξένων Κεφαλαίων, ενσωματωθούν στα Ίδια Κεφάλαια για να αποτελέσουν τα Διαρκή ή Μόνιμα Κεφάλαια.

Τέλος, πρέπει να επισημάνουμε ότι παρά τον χαρακτηρισμό του Παθητικού ως καταλόγου των πόρων της επιχείρησης, δεν εμφανίζεται σε αυτό μία σημαντική πηγή αυτοχρηματοδότησης, **οι αποσβέσεις**, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά στις **ακινήτοποιήσεις του Ενεργητικού**.

Εκτός από τους λογαριασμούς του Ενεργητικού και του Παθητικού, στον Ισολογισμό εμφανίζονται και κάποιοι άλλοι ειδικοί λογαριασμοί, οι Λογαριασμοί Τάξεως, οι οποίοι είναι αντιστοίχως χρεωστικοί και πιστωτικοί και στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν δεσμεύσεις, **χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, η οποία όμως (ποσοτική μεταβολή) είναι δυνατόν να επέλθει στο μέλλον**.

Στους Λογαριασμούς Τάξεως παρακολουθούνται:

- ☞ Τα αλλότρια περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η επιχείρηση
- ☞ Οι εγγυήσεις που λαμβάνει και παραχωρεί η επιχείρηση για την εξασφάλιση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεών της
- ☞ Οι αμφοτεροβαρείς και άλλης φύσεως συμβάσεις κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους
- ☞ Διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., στην ομάδα 10 του σχεδίου λογαριασμών, παρακολουθούνται οι Λογαριασμοί Τάξεως.

Λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 0 (01 έως 09), χωρίς να υπάρχει δυνατότητα συλλειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας της Γενικής Λογιστικής (λογαριασμοί ομάδων 1 - 8) και της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (λογαριασμοί ομάδας 9).

Εμφανίζονται **ξεχωριστά** στον Ισολογισμό, οι μεν χρεωστικοί λογαριασμοί Τάξεως κάτω από το άθροισμα του Ενεργητικού και οι πιστωτικοί κάτω από το άθροισμα του Παθητικού. Το άθροισμά τους **δεν** προστίθεται στα συνολικά αθροίσματα Ενεργητικού και Παθητικού.

Χρεωπιστώνονται πάντα με την ίδια τιμή, είναι δηλαδή αμιγείς λογαριασμοί. Η τιμή αυτή μπορεί να είναι η πραγματική, ή προϋπολογιστική, ή να είναι λογιστικό ισότιμο, δηλαδή μια συμβατική λογιστική τιμή. Είναι προτιμότερο να εμφανίζονται με την τρέχουσα αξία τους, ώστε να δίνουν πληροφορίες που ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

2.3 Γενικές Νομικές Διατάξεις που διέπουν τον Ισολογισμό Τελους Χρησεως

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και σχετικά με τον Ισολογισμό Τέλους Χρήσεως, καθιερώνονται οι ακόλουθοι γενικοί κανόνες:

- Η Κατάσταση του Ισολογισμού καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως, σύμφωνα με το υπόδειγμα της § 4.1.103 του Π.Δ.1123/1980.
- Η Κατάσταση του Ισολογισμού καταχωρείται στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται μαζί με την Κατάσταση του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως, τον Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων και το Προσάρτημά τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.
- Στην Κατάσταση του Ισολογισμού περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα στοιχεία του υποδείγματος της § 4.1.103 του Π.Δ.1123/1980, εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην οικονομική μονάδα. Επιτρέπεται μεγαλύτερη ανάλυση των κονδυλίων, στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί, όπως π.χ. το κονδύλι του Παθητικού Α.(ΙV)5 «Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων» επιτρέπεται να αναλυθεί σε περισσότερα κονδύλια. Η σύμπτυξη κονδυλίων, στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί, επιτρέπεται, εφόσον είναι ασήμαντα και στο Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως, γίνεται ανάλυση των συμπτυγμένων κονδυλίων.
- Όλα τα στοιχεία της Καταστάσεως του Ισολογισμού απεικονίζονται σε δύο στήλες, στις αξίες που εμφανίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς: 1) κατά το τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρεται ο Ισολογισμός και 2) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσεως.
- Τα αποσβεστέα στοιχεία του Ενεργητικού, δηλαδή οι ομάδες Β, Γ.(Ι) και Γ.(ΙΙ), απεικονίζονται στην αξία κτήσεώς τους (ή αναπροσαρμογής). Για τα ίδια στοιχεία απεικονίζονται οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι τέλος της χρήσεως, στην οποία αναφέρεται ο Ισολογισμός και η αναπόσβεστη αξία καθενός από αυτά και κατά κατηγορίες αυτών, όπως φαίνεται από το υπόδειγμα της § 4.1.103 του Π.Δ.1123/1980.
- Στην Κατάσταση του Ισολογισμού που καταχωρείται στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι, στο οποίο αντιστοιχεί αραβικός αριθμός γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο υπόδειγμα της § 4.1.103 του Π.Δ.1123/1980. Κατά την δημοσίευση της καταστάσεως αυτής, οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», ορίζεται ότι, προκειμένου για επιχειρήσεις που δεν ξεπερνούν τα δύο από τα τρία κριτήρια, τα οποία αναφέρονται στην § 1.2 του 1^{ου} κεφαλαίου του παρόντος συγγράμματος, σε δύο συνεχείς χρήσεις, δίδεται η δυνατότητα να δημοσιεύουν **Συνοπτικό** Ισολογισμό, που να εμφανίζει μόνο τους λογαριασμούς, οι οποίοι, στο υπόδειγμα του άρθρου 42γ του παρόντος νόμου, χαρακτηρίζονται με γράμματα και λατινικούς αριθμούς, θέτοντας ως όρο, οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις να διαχωρίζονται σε μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες.

2.4 Υπόδειγμα Ισολογισμού Τέλους Χρήσεως

Παραθέτουμε το ακόλουθο υπόδειγμα Κατάστασης Ισολογισμού Τέλους Χρήσεως, σύμφωνα με τις υποδείξεις της παραγράφου 4.1.103 του άρθρου 1 του Π.Δ.1123/1980 και στο οποίο απεικονίζονται ο αντίστοιχοι σε κάθε κατηγορία λογαριασμοί:

Υπόδειγμα εναρμονισμένο με το άρθρο 9 της 4^{ης} Οδηγίας της ΕΟΚ (78/660/ΕΟΚ)

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31^{ης}

10^η ΕΤΑΙΡΙΚΗ ΧΡΗΣΗ (1 ΙΑΝΟΥ)

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

		Ποσα Κλειομενης Χρησεως 2003 σε Ευρω			Ποσα Προηγουμενης Χρησεως 2002 σε Ευρω		
		<u>XXX</u>			<u>XXX</u>		
		<u>Χρησεως 2003</u>			<u>Χρησεως 2002</u>		
		Αξια Κτησεως	Αποσβε- σεις	Αναπο- σβεστη Αξια	Αξια Κτησεως	Αποσβε- σεις	Αναπο- σβεστη Αξια
A.	ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ (απο το οποιο εχει κληθει να καταβληθει μετα το τελος της επομενης χρησεως ποσον Ευρω...) (18.12)						
B.	ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ						
16.10	1. Εξοδα ιδρυσεως και πρωτης εγκ/σεως	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
16.15	2. Συναλλαγματικες διαφορες δανειων για κτησεις παγιων στοιχειων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
16.18	3. Τοκοι δανειων κατασκευαστικης περιόδου	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
(16.13- 14+16.16- 17 +16.19)	4. Λοιπα εξοδα εγκαταστασεως	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
Γ.	ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						
	I. Ασωματες Ακινητοποιησεις						
16.11-12	1. Εξοδα ερευνων και αναπτυξης	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
16.01-03	2. Παραχωρησεις και δικαιωματα βιομηχανικης ιδιοκτησιας	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
16.00	3. Υπεραξια επιχειρησεως (Goodwill)	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
16.98	4. Προκαταβολες κτησεως ασωματων ακινητοποιησεων	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
16.04-05	5. Λοιπες ασωματες ακινητοποιησεις	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	II. Ενσωματες Ακινητοποιησεις						
(10.00+10 .10)	1. Γηπεδα – Οικοπεδα	XXX					
44.10	Μειον: Προβλεψεις απαξιωσεων και υποτιμησεων	<u>XX</u>	XXX	-	XXX	-	XXX
(10.01- 06+ 10.11-16 - 10.99)	2. Ορυχεια-Μεταλλεια-Λατομεια- Αγροι-Φυτειες-Δαση	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX

(Συνέχεια στην σελίδα 28)

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2003

ΑΡΙΟΥ – 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2003)

ΠΑΘΗΤΙΚΟ

		Ποσα Κλειόμενης Χρησεως 2003 σε Ευρω	Ποσα Προηγούμενης Χρησεως 2002 σε Ευρω
A. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ			
I. Κεφάλαιο (μετοχικό, κ.λ.π.) (... μετοχές των ... ευρώ)			
40.00-01	1. Καταβεβλημένο	XXX	XXX
40.02-03	2. Οφειλόμενο (απο το οποίο έχει κληθεί να καταβληθεί ποσο ευρώ...)	XXX	XXX
40.04-05	3. Αποσβεσμένο	<u>XXX</u> <u>XXX</u>	<u>XXX</u> <u>XXX</u>
II. Διαφορά απο Εκδόση Μετοχών Υπερ το Άρτιο (41.00)		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
III. Διαφορές Αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις Επενδύσεων			
41.06	1. Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογραφών	XXX	XXX
41.07	2. Διαφορές απο αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων	XXX	XXX
41.10	3. Επιχορηγήσεις επενδύσεων παγίου ενεργητικού	<u>XXX</u> <u>XXX</u>	<u>XXX</u> <u>XXX</u>
IV. Αποθεματικά Κεφάλαια			
41.02	1. Τακτικό αποθεματικό	XXX	XXX
41.03	2. Αποθεματικά καταστατικού	XXX	XXX
41.04	3. Ειδικά αποθεματικά	XXX	XXX
41.05	4. Εκτακτά αποθεματικά	XXX	XXX
41.08	5. Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διαταξεων νομών	XXX	XXX
41.09	6. Αποθεματικό για ίδιες μετοχές	<u>XXX</u> <u>XXX</u>	<u>XXX</u> <u>XXX</u>
V. Αποτελεσματα Εις Νεον			
42.00	1. Υπολοιπο κερδων χρησεως εις νεον	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
42.01	2. Υπολοιπο ζημιων χρησεως εις νεον	(-XXX)	(-XXX)
42.02	3. Υπολοιπο ζημιων προηγουμενων χρησεων	<u>(-XXX)</u> <u>(-XXX)</u>	<u>(-XXX)</u> <u>(-XXX)</u>
VI. Ποσα Προορισμενα για Αυξηση Κεφαλαιου			
43.00-01	1. Καταθεσεις μετοχων η εταιρων	XXX	XXX
43.02	2. Διαθεσιμα μερισματα χρησεως για αυξηση μετοχικου κεφαλαιου	XXX	XXX
43.90	3. Αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου	<u>XXX</u> <u>XXX</u>	<u>XXX</u> <u>XXX</u>
Συνολο Ιδίων Κεφαλαίων (AI + AII + AIII + AIV + AV + AVI)		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

(Συνέχεια στην σελίδα 29)

(Συνέχεια από σελίδα 26)

11	3. Κτιρια και τεχνικα εργα	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
12	4. Μηχανηματα-τεχνικες εγκαταστασεις και λοιπος μηχανολογικος εξοπλισμος	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
13	5. Μεταφορικα μεσα	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
14	6. Επιπλα και λοιπος εξοπλισμος	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
(15+32.00 +Χρ.Υπολ 50.08)	7. Ακινήτοποιησεις υπο εκτελεση και προκαταβολες	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Συνολο Ακινήτοποιησεων (ΓΙ + ΓΙΙ)	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

Συνολο Χρησεως 2010

Συνολο Χρησεως 2009

ΠΙ. Συμμετοχες και αλλες Μακροπροθεσμες Χρηματοοικονομικες Απαιτησεις

18.00	1. Συμμετοχες σε συνδεδεμενες επιχειρησεις		XXX				
18.01	2. Συμμετοχες σε λοιπες επιχειρησεις		<u>XXX</u>				
			XXX				
53.06	Μειον: Οφειλομενες δοσεις	XX					
(18.00.99 +18.01.99)	Προβλεψεις για υποτιμησεις	<u>XX</u>	<u>XX</u>	XXX			XXX
(18.02+ 18.03)	3. Μακροπροθεσμες απαιτησεις κατα συνδεδεμενων επιχειρησεων			XXX			XXX
(18.04 + 18.05)	4. Μακροπροθεσμες απαιτησεις κατα λοιπων συμμετοχικου ενδιαφεροντος επιχειρησεων			XXX			XXX
18.07-08	5. Γραμματια εισπρακτα μακροπροθεσμης ληξεως		XXX				
18.09-10	Μειον: Μη δεδουλευμενοι τοκοι		<u>XX</u>	XXX			XXX
18.15-16	6. Τιτλοι με χαρακτηρα ακινήτοποιησεων			XXX			XXX
(18.06 + 18.11 + 18.13-14)	7. Λοιπες μακροπροθεσμες απαιτησεις			<u>XXX</u>			<u>XXX</u>
				<u>XXX</u>			<u>XXX</u>
	Συνολο Παγιου Ενεργητικου (ΓΙ + ΓΙΙ + ΓΙΙΙ)			<u>XXX</u>			<u>XXX</u>

Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ**Ι. Αποθεματα**

20	1. Εμπορευματα		XXX				XXX
(21+22)	2. Προϊοντα ετοιμα και ημιτελη-Υποπροϊοντα και Υπολειμματα			XXX			XXX
23	3. Παραγωγη σε εξελιξη			XXX			XXX
(24+25+ 26+28)	4. Πρωτες και βοηθητικες υλες-Αναλωσιμα υλικά-Ανταλλακτικά και ειδη συσκευασιας			XXX			XXX

(Συνέχεια στην σελίδα 30)

(Συνέχεια από σελίδα 27)

Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ

44.00	1. Προβλεψεις για αποζημιωση προσωπικου λογω εξοδου απο την υπηρεσια		XXX	XXX
(44.09 + 44.12-99)	2. Λοιπες προβλεψεις		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
40.04-05	3. Αποσβεσμενο		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Ι. Μακροπροθεσμες Υποχρεωσεις

45.00-05	1. Ομολογιακα δανεια		XXX	XXX
45.10-12	2. Δανεια Τραπεζων		XXX	XXX
45.13	3. Δανεια Ταμιευτηριων		XXX	XXX
45.14-15	4. Μακροπροθεσμες υποχρεωσεις προς συνδεδεμενες επιχειρησεις		XXX	XXX
45.16-17	5. Μακροπροθεσμες υποχρεωσεις προς λοιπες συμμετοχικου ενδιαφεροντος επιχειρησεις		XXX	XXX
45.10.12 (μερος)	6. Τραπεζες λ/μακροπροθεσμων χρηματοδοτησεων με εγγυηση γραμματιων εισπρακτεων		XXX	XXX
45.19-21	7. Γραμματια πληρωτα μακρ. Ληξεως	XXX		
45.24-26	Μειον: Μη δεδουλευμενοι τοκοι	<u>XX</u>	XXX	XXX
Υπολ.Λ/45	8. Λοιπες μακροπροθεσμες υποχρεωσεις		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

ΙΙ. Βραχυπροθεσμες Υποχρεωσεις

Πιστ.Υπολ. 50	1. Προμηθευτες		XXX	XXX
51.00-02	2. Γραμματια πληρωτα	XXX		
51.03-05	Μειον: Μη δεδουλευμενοι τοκοι	<u>XX</u>	XXX	XXX
53.90	2 ^α . Επιταγες πληρωτες (μεταχρονολογημενες)		XXX	XXX
52	3. Τραπεζες λ/βραχυπροθεσμων υποχρεωσεων		XXX	XXX
Πιστ.Υπολ. 30	4. Προκαταβολες Πελατων		XXX	XXX
54	5. Υποχρεωσεις απο φορους-τελη		XXX	XXX
55	6. Ασφαλιστικοι Οργανισμοι		XXX	XXX
53.17-18	7. Μακροπροθεσμες υποχρεωσεις πληρωτες στην επομενη χρηση		XXX	XXX
53.10-11	8. Υποχρεωσεις προς συνδεδεμενες επιχειρησεις		XXX	XXX
53.12-13	9. Υποχρεωσεις προς λοιπες συμμετοχικου ενδιαφεροντος επιχειρησεις		XXX	XXX
53.01	10. Μερισματα πληρωτα		XXX	XXX
Υπολ.Λ/53	11. Πιστωτες διαφοροι		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

Συνολο Υποχρεωσεων (ΓΙ + ΓΙΙ)

XXX XXX

Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

56.00	1. Εσοδα επομενων χρησηων		XXX	XXX
56.01	2. Εξοδα χρησηως δεδουλευμενα		XXX	XXX
Υπολ.Λ/56	3. Λοιποι μεταβατικοι λ/σμοι παθητικου		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

(Συνέχεια στην σελίδα 31)

(Συνέχεια από σελίδα 28)

(32.01-03 + Χρ.Υπολ.50 πλην 50.08)	5. Προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
Π. Απαιτήσεις				
Χρ.Υπολ.30 πλην 30.97- 99	1. Πελάτες	XXX		
44.11	Μειον: Προβλεψεις	<u>XX</u>	XXX	XXX
(31.00+ 31.07-31.04- 31.05-31.11- 31.12)	2. Γραμματια εισπρακτα - Χαρτοφυλακιου (μειον τα προε ξοφλημενα-μεταβιβασμενα ποσου ευρω...)	XXX		
(31.01 + 31.08)	- Στις Τραπεζες για εισπραξη	XXX		
(31.02 + 31.09)	- Στις Τραπεζες για εγγυηση	<u>XXX</u>		
		XXX		
(31.06 + 31.13)	Μειον: Μη δεδουλευμενοι τοκοι	<u>XX</u>	XXX	XXX
(31.90 - 31.95)	2α. Υποσχετικες επιστολες και λοιποι τιτλοι		XXX	XXX
(31.03 + 31.10)	3. Γραμματια σε καθυστερηση		XXX	XXX
33.90	3α. Επιταγες εισπρακτεες (μεταχρον.)		XXX	XXX
33.91	3β. Επιταγες σε καθυστερηση (σφραγισμενες)		XXX	XXX
33.04-05	4. Κεφαλαιο εισπρακτεο στην επομενη χρηση		XXX	XXX
33.11-12	5. Βραχυπροθεσμες απαιτησεις κατα συνδεδεμενων επιχειρησεων		XXX	XXX
33.21-22	6. Βραχυπροθεσμες απαιτησεις κατα λοιπων συμμετοχικου ενδιαφεροντος επιχειρησεων		XXX	XXX
33.07-10	7. Απαιτησεις κατα οργανων διοικησεως		XXX	XXX
(32.04 + 33.17-18)	8. Δεσμευμενοι λ/σμοι καταθεσεων		XXX	XXX
(33.19-20)	9. Μακροπροθεσμες απαιτησεις εισπρακτεες στην επομενη χρηση		XXX	XXX
(30.97-99 + 33.97-99)	10. Επισφαλεις-Επιδικοι πελατες και χρεωστες	XXX		
44.11	Μειον: Προβλεψεις	<u>XX</u>	XXX	XXX
(33.00-02 + 33.13-16 + 33.95-96)	11. Χρεωστες διαφοροι		XXX	XXX
35	12. Λογαριασμοι διαχειρισεως προκαταβολων και πιστωσεων		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

(Συνέχεια στην σελίδα 32)

(Συνέχεια από σελίδα 29)

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
(A + B + Γ + Δ)			
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ			
05	1. Δικαιούχοι αλλοτριων περιουσιακων στοιχειων	XXX	XXX
06	2. Πιστωτικοι λογαριασμοι εγγυησεων και εμπραγματων ασφαλειων	XXX	XXX
07	3. Υποχρεωσεις απο αμφοτεροβαρεις συμβασεις	XXX	XXX
08	4. Λοιποι λογαριασμοι ταξεως	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

(Συνέχεια από σελίδα 30)

III. Χρεογραφα

(34.00-03 + 34.10-13 + 34.20-21)	1. Μετοχες	XXX			
(34.05-06 + 34.22-23)	2. Ομολογιες	XXX			
Υπολ. Λ/34	3. Λοιπα χρεογραφα	XXX			
34.25	4. Ιδιες μετοχες	<u>XXX</u>			
		XXX			
	Μειον: Οφειλομενες δοσεις	XX			
	Προβλεψεις για υποτιμησεις	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

IV. Διαθεσιμα

38.00	1. Ταμειο		XXX		XXX
38.02	2. Ληγμενα τοκομεριδια εισπρακτα		XXX		XXX
38.03-06	3. Καταθεσεις οψεως και προθεσμιας		<u>XXX</u>		<u>XXX</u>
			<u>XXX</u>		<u>XXX</u>
	Συνολο Κυκλοφορουντος Ενεργητικου (ΔΙ + ΔΙΙ + ΔΙΙΙ + ΔΙΥ)		<u>XXX</u>		<u>XXX</u>

**Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ**

36.00	1. Εξοδα επομενων χρησεων		XXX		XXX
36.01	2. Εσοδα χρησεως εισπρακτα		XXX		XXX
Υπολ. Λ/36	3. Λοιποι μεταβατικοι λ/σμοι ενεργητικου		<u>XXX</u>		<u>XXX</u>
			<u>XXX</u>		<u>XXX</u>
	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (Α + Β + Γ + Δ + Ε)		<u>XXX</u>		<u>XXX</u>

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ

01	1. Αλλοτρια περιουσιακα στοιχεια		XXX		XXX
02	2. Χρεωστικοι λογαριασμοι εγγυησεων και εμπραγματων ασφαλειων		XXX		XXX
03	3. Απαιτησεις απο αμφοτεροβαρεις συμβασεις		XXX		XXX
04	4. Λοιποι λογαριασμοι ταξεως		<u>XXX</u>		<u>XXX</u>
			<u>XXX</u>		<u>XXX</u>

3. Η Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως

3.1 Ερμηνεία και Σκοπός

Η Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως, καταρτίζεται στο τέλος κάθε χρήσεως, με βάση τον λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσεως», ο οποίος προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. Είναι η δεύτερη μετά τον Ισολογισμό, υποχρεωτικά δημοσιευόμενη οικονομική κατάσταση και η δημοσίευση περιλαμβάνει τουλάχιστον τα στοιχεία του υποδείγματος του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως, σε συνδυασμό με τον Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων που θα αναλυσουμε παρακάτω, εκφράζει τις μεταβολές που επήλθαν στα αδιανέμητα κέρδη μεταξύ δύο διαδοχικών Ισολογισμών, είναι δηλαδή ο συνδυαστικός κρίκος αυτών. Μάλιστα, η διαφορά αυτή μεταξύ δύο Ισολογισμών απεικονίζει το καθαρό κέρδος της μεταξύ αυτών χρήσεως (με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη δεν διανεμήθηκαν και δεν πραγματοποιήθηκαν ατομικές απολήψεις).

Η δημιουργία εσόδων αποτελεί την βασικότερη επιδίωξη των περισσότερων επιχειρήσεων και η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως έχει ως σκοπό, να δώσει μία εκτίμηση του κατά πόσο επιτυχής υπήρξε η επιχείρηση στην επιδίωξη αυτού του στόχου, μέσα σε μία δεδομένη χρονική περίοδο. Επισημαίνεται ότι η κατάσταση αυτή, είναι μία δυναμική οικονομική κατάσταση, καθώς εκφράζει τη ροή των εσόδων και των εξόδων της επιχείρησης για ολόκληρη την διαχειριστική χρήση, και παρουσιάζει τα αποτελέσματα της εισοδηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης. Ειδικότερα, απαριθμεί τα έσοδα και τα έξοδα της οικονομικής μονάδας που αντιστοιχούν στην ίδια διαχειριστική περίοδο και εμφανίζει την μεταξύ τους διαφορά, η οποία αποτελεί το καθαρό κέρδος ή την ζημία. Αντίθετα, ο Ισολογισμός, όπως έχουμε ήδη αναφέρει, αποτελεί μία στατική οικονομική κατάσταση, ένα φωτογραφικό στιγμιότυπο της επιχείρησης, γιατί εμφανίζει την οικονομική κατάστασή της, σε μία δεδομένη στιγμή. Ενδεικτικά αναφέρουμε πως μέχρι και πριν λίγες δεκαετίες, ο Ισολογισμός θεωρείτο από τον κόσμο των επιχειρήσεων ως η κύρια οικονομική κατάσταση, επειδή τα περιουσιακά ενεργητικά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, θεωρούντο ως οι πιο σημαντικοί δείκτες της δυναμικότητας της επιχείρησης. Έκτοτε, δόθηκε βαθμιαία έμφαση στην ικανότητα αυτής να πραγματοποιεί κέρδη και μετρητά και συνεπώς, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως άρχισε να θεωρείται σπουδαιότερης σημασίας έναντι του Ισολογισμού.

Πρέπει να τονίσουμε, ότι η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως, εκφράζει το αποτέλεσμα της χρήσεως, με βάση τις Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές, στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους.

Πιο συγκεκριμένα, τα συνοψισμένα και ταξινομημένα πληροφοριακά στοιχεία που αναγράφονται στον λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσεως, είναι χρήσιμα για την εκτίμηση:

- α) της επιτυχίας της διοίκησης της εταιρίας στη συγκεκριμένη χρήση. Το αποτέλεσμα είναι ο πιο σημαντικός δείκτης της επιτυχίας αυτής.
- β) της αξίας της επιχείρησης, γιατί μέσα από την ανάλυση των κερδών που πραγματοποιεί η επιχείρηση σε οργανικά, τακτικά και ανόργανα και έκτακτα, είναι δυνατό να εκτιμηθούν τα μελλοντικά λειτουργικά κέρδη της εταιρίας και συνεπώς, η αξία της.
- γ) της δυνατότητας επιστροφής στους μετόχους του κεφαλαίου που επένδυσαν στην επιχείρηση.
- δ) της εκτάσεως που τα κεφάλαια της εταιρίας απασχολούνται στις λειτουργικές ανάγκες αυτής.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο επιχειρηματικός κόσμος, οι τράπεζες, οι προμηθευτές, οι επενδυτές και οι χρηματοδότες χρησιμοποιούν την Κατάσταση του λογαριασμού των Αποτελεσμάτων Χρήσεως (σε συνδυασμό και με άλλες οικονομικές καταστάσεις), προκειμένου να ενημερωθούν και να εκτιμήσουν την επενδυτική αξία, την αξιοπιστία δανειοδοτήσεως και την αποδοτικότητα της εκάστοτε επιχείρησης.

3.2 Αναλυση Δομης

Όσον αφορά την δομή της Κατάστασης αυτής, πρόκειται για πίνακα απλής εισόδου με δύο στήλες αριθμών, που αντιστοιχούν στα μεγέθη του τέλους δύο διαδοχικών λογιστικών χρήσεων, της κλειόμενης και της προηγούμενης. Κατά την κατακόρυφη διάταξή της, απαρτίζεται από δύο κύρια μέρη. Το πρώτο, αναλύει τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως και το δεύτερο τα έκτακτα αποτελέσματα. Πρόκειται λοιπόν για το πρώτο δημοσίευμα με επεξηγηματικές διαστάσεις για τα αποτελέσματα, αφού συνοψίζει όλες τις κινήσεις εσόδων και εξόδων ολόκληρης της λογιστικής χρήσεως.

Ειδικότερα, η Κατάσταση αυτή περιλαμβάνει τις ακόλουθες κατηγορίες λογιστικών κονδυλίων:

1. Στην κατηγορία «Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)» περιλαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα από τις πωλήσεις εμπορευμάτων, έτοιμων και ημιτελών προϊόντων, λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού και τέλος από τις πωλήσεις υπηρεσιών, τα οποία απεικονίζονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς 70 «Πωλήσεις εμπορευμάτων», 71 «Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών», 72 «Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού» και 73 «Πωλήσεις υπηρεσιών» (έσοδα από παροχή υπηρεσιών).

Είναι το πλέον αντιπροσωπευτικό μέγεθος για την επιχείρηση και το ύψος του, αντικατοπτρίζει τον όγκο των εργασιών που έγιναν με τους τρίτους στην διάρκεια μίας χρήσεως, κατά την ομαλή και τρέχουσα άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της εταιρείας.

2. Στην κατηγορία «Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμεταλλεύσεως» περιλαμβάνονται τα μικτά αποτελέσματα της εκμεταλλεύσεως, τα οποία προσδιορίζονται μετά από τον διαχωρισμό, από τα καθαρά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, των μη προσδιοριστικών τους εξόδων (λογαριασμός 80.02) και εσόδων (λογαριασμός 80.03). Τα μικτά αυτά αποτελέσματα απεικονίζονται στον υπολογαριασμό 86.00.00, στον οποίο μεταφέρονται από τον υπολογαριασμό 80.01 του λογαριασμού 80 «Γενική εκμετάλλευση».

3. Στην κατηγορία «Κόστος πωλήσεων» περιλαμβάνεται η διαφορά μεταξύ των κονδυλίων «Κύκλος εργασιών» και «Μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως». Στον προσδιορισμό του κονδυλίου αυτού υπεισέρχονται εκτιμήσεις, όπως συμβαίνει κατά κανόνα με τα αποθέματα. Αν πρόκειται π.χ. μόνο για εμπορεύματα (αγορά προς μεταπώληση, χωρίς οποιαδήποτε μεταποίηση), το κόστος πωλήσεων είναι ίσο με το αλγεβρικό άθροισμα των αξιών «Αποθέματα εμπορευμάτων αρχής + Αγορές εμπορευμάτων – Αποθέματα εμπορευμάτων τέλους».

4. Στην κατηγορία «Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως» περιλαμβάνονται τα έσοδα εκμεταλλεύσεως του υπολογαριασμού 86.00.01. Τα έσοδα αυτά συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων», 75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών» και 78.05 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως».

5. Στις κατηγορίες «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας», «Έξοδα λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως» και «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» περιλαμβάνονται τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών 86.00.02, 86.00.04 και 86.00.04 αντίστοιχα. Τα έξοδα των κατηγοριών αυτών συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 92.01, 92.02 και 92.03 της

ομάδας 9 της αναλυτικής λογιστικής. Τα έξοδα αυτά, όταν λειτουργεί λογιστικό σύστημα αναλυτικής λογιστικής, προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία που προκύπτουν από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής.

6. Στην κατηγορία «Έσοδα συμμετοχών» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.00. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 76.00 «Έσοδα συμμετοχών».

7. Στην κατηγορία «Έσοδα χρεογράφων» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.01. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στον λογαριασμό 76.01 «Έσοδα χρεογράφων».

8. Στην κατηγορία «Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.02. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στον λογαριασμό 76.04 «Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων».

9. Στην κατηγορία «Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.03. Τα έσοδα της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 76.02 «Δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων» έως 76.98 «Λοιπά έσοδα κεφαλαίων», πλην του 76.04 «Διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων».

10. Στην κατηγορία «Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων» περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.07. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στον λογαριασμό 64.11 «Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων».

11. Στην κατηγορία «Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων» περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.08. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στους λογαριασμούς 64.10 «Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων» και 64.12 «Διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων».

12. Στην κατηγορία «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα» περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.01.09. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στους υπολογαριασμούς του 65 «Τόκοι και συναφή έξοδα».

13. Τα Ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλλεύσεως, τα οποία προκύπτουν από το άθροισμα των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως από εργασίες και των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων, δηλαδή από την ομαλή άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, απεικονίζονται στους λογαριασμούς 86.00 και 86.01 αντίστοιχα. Τα αποτελέσματα αυτά της εκμεταλλεύσεως απεικονίζονται και στον λογαριασμό 80 «Γενική εκμετάλλευση» πριν από τη μεταφορά τους στον λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα χρήσεως».

14. Στην κατηγορία «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.00. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στον λογαριασμό 81.01 «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα».

15. Στην κατηγορία «Έκτακτα κέρδη» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.01. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στον λογαριασμό 81.03 «Έκτακτα κέρδη».

16. Στην κατηγορία «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.02. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στο λογαριασμό 82.01 «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων».

17. Στην κατηγορία «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» περιλαμβάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.03. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στον λογαριασμό 84 «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

18. Στην κατηγορία «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα» περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.07. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στον λογαριασμό 81.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα».

19. Στην κατηγορία «Έκτακτες ζημίες» περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.08. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στον λογαριασμό 81.02 «Έκτακτες ζημίες».

20. Στην κατηγορία «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων» περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.09. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στον λογαριασμό 82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

21. Στην κατηγορία «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» περιλαμβάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο του υπολογαριασμού 86.02.10. Τα κονδύλια της κατηγορίας αυτής συγκεντρώνονται στον λογαριασμό 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους».

22. Από το αλγεβρικό άθροισμα των ολικών αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως και των έκτακτων αποτελεσμάτων των λογαριασμών της ομάδας 8, προκύπτουν τα συνολικά αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας, πριν από την αφαίρεση των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων.

23. Στην κατηγορία «Σύνολο αποσβέσεων πάγιων στοιχείων» περιλαμβάνονται, τόσο οι αποσβέσεις που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος (τακτικές), όσο και εκείνες που δεν ενσωματώνονται (π.χ. πρόσθετες αποσβέσεις κινήτρων επενδύσεων). Οι αποσβέσεις που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, συγκεντρώνονται στον λογαριασμό 66 «Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και μεταφέρονται στον λογαριασμό 80 «Γενική εκμετάλλευση». Οι αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, συγκεντρώνονται στον λογαριασμό 85 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» και μεταφέρονται στον λογαριασμό 86.03 «Μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων».

24. Η διαφορά των συνολικών αποτελεσμάτων και των μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεων, απεικονίζει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως της οικονομικής μονάδας, πριν από την αφαίρεση του τυχόν φόρου εισοδήματος-εισφοράς ΟΓΑ και των τυχόν μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος λοιπών φόρων (π.χ. φόρου ακίνητης περιουσίας). Τα καθαρά αυτά αποτελέσματα απεικονίζονται στον λογαριασμό 86.99 «Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως».

3.3 Γενικές Νομικές Διατάξεις που διέπουν την Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και σχετικά με την Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως, καθιερώνονται οι ακόλουθοι γενικοί κανόνες:

- Η Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως, σύμφωνα με το υπόδειγμα της § 4.1.202 του Π.Δ.1123/1980.
- Η Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως καταχωρείται στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες νομοθεσίες.
- Στην Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως περιλαμβάνονται υποχρεωτικά, τουλάχιστον τα στοιχεία του υποδείγματος της § 4.1.202 του Π.Δ.1123/1980, εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην οικονομική μονάδα. Επιτρέπεται μεγαλύτερη ανάλυση των κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί. Η σύμπτυξη κονδυλίων, στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί

επιτρέπεται, εφόσον είναι ασήμαντα και στο προσάρτημα του Ισολογισμού των Αποτελεσμάτων Χρήσεως γίνεται ανάλυση των συμπτυγμένων κονδυλίων.

- Όλα τα στοιχεία της Κατάστασης του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως απεικονίζονται σε δύο στήλες, στις αξίες που εμφανίζονται στους οικείους υπολογαρισμούς του 86 «Αποτελέσματα χρήσεως»: α) κατά το τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα και β) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσεως.
- Στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως που καταχωρείται στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλιο γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο υπόδειγμα της § 4.1.202 του Π.Δ.1123/1980. Κατά τη δημοσίευση της Καταστάσεως αυτής, οι κωδικοί αριθμοί συσχετίσεως είναι δυνατό να παραλείπονται. (Στην πράξη πάντοτε παραλείπονται.)

3.4 Υπόδειγμα Κατάστασης του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως

Παρακάτω παραθέτουμε υπόδειγμα της Κατάστασης του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως, το οποίο καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα της § 4.1.202 του Π.Δ.1123/1980 και στο οποίο απεικονίζονται οι αντίστοιχοι σε κάθε κατηγορία λογαριασμοί, στους οποίους συγκεντρώνονται τα κονδύλιά της:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ (Λ/86)

31^{ης} ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2003 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2003)Υπόδειγμα εναρμονισμένο με το άρθρο 25 της 4^{ης} Οδηγίας της ΕΟΚ (78/660/ΕΟΚ)

		Ποσα Κλειομένης Χρήσεως 2003			Ποσα Προηγούμενης Χρήσεως 2002		
I. Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως							
70, 71, 72, 73 (70 έως 73) - 86.00.00 (80.01)	Κυκλος εργασιων (πωλησεις) Μειον: Κοστος Πωλησεων		XXX			XXX	XXX
			<u>XXX</u>			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
86.00.00 (80.01)	Μικτα αποτελεσματα (κερδη η ζημιες) εκμεταλλευσεως		XXX			XXX	XXX
86.00.01 (74, 75, 78.05)	Πλεον: 1. Αλλα εσοδα εκμεταλλευσεως		XX			XX	XX
86.00.06 (95)	2. Αποκλισεις απο το προτυπο κοστος		XX			XX	XX
86.00.07 (97)	3. Διαφορες ενσωματωσεως και καταλογισμου		<u>XX</u>			<u>XX</u>	<u>XX</u>
	Συνολο		XXX			XXX	XXX
86.00.02 (92.01)	Μειον: 1. Εξοδα διοικητικης λειτουργιας	XXX				XXX	
86.00.03 (92.02)	2. Εξοδα λειτουργιας ερευνων-αναπτυξεως	XXX				XXX	
86.00.04 (92.03)	3. Εξοδα λειτουργιας διαθεσεως	XXX				XXX	
86.00.05 (92.00)	4. Εξοδα λειτουργιας παραγωγης μη κοστολογηθεντα (κοστος υποαπασχολησεως-αδρανειας)	XXX				XXX	
86.00.06 (95)	5. Αποκλισεις απο το προτυπο κοστος	XXX				XXX	
86.00.07 (97)	6. Διαφορες ενσωματωσεως και καταλογισμου	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Μερικα αποτελεσματα (κερδη η ζημιες) εκμεταλλευσεως		XX			XX	XX
	Πλεον (η μειον):						
86.01.00 (76.00)	1. Εσοδα συμμετοχων	XX				XX	
86.01.01 (76.01)	2. Εσοδα χρεογραφων	XX				XX	
86.01.02 (76.04)	3. Κερδη πωλησεως συμμετοχων και χρεογραφων	XX				XX	
86.01.03 (76.02 εως 76.98, πλην 76.04)	4. Πιστωτικοι τοκοι και συναφη εσοδα	<u>XX</u>				<u>XX</u>	
			XX			XX	
	Μειον:						
86.01.07 (68.01)	1. Προβλεψεις υποτιμησεως συμμετοχων και χρεογραφων	XX				XX	
86.01.08 (64.10 + 64.12)	2. Εξοδα και ζημιες συμμετοχων και χρεογραφων	XX				XX	
86.01.09 (65 + 92.04)	3. Χρεωστικοι τοκοι και συναφη εξοδα	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
86.00 + 86.01 (Λογ. 80.00)	Ολικα αποτελεσματα (κερδη η ζημιες) εκμεταλλευσεως		XX			XX	XX
	II. Πλεον (η μειον): Εκτακτα αποτελεσματα						
86.02.00 (81.01)	1. Εκτακτα και ανοργανα εσοδα	XX				XX	
86.02.01 (81.03)	2. Εκτακτα κερδη	XX				XX	
86.02.02 (82.01)	3. Εσοδα προηγουμενων χρησεων	XX				XX	
86.02.03 (84)	4. Εσοδα απο προβλεψεις προηγουμενων χρησεων	<u>XX</u>				<u>XX</u>	
			XX			XX	
	Μειον:						
86.02.07 (81.00)	1. Εκτακτα κα ανοργανα εξοδα	XX				XX	
86.02.08 (81.02)	2. Εκτακτες ζημιες	XX				XX	
86.02.09 (82.00)	3. Εξοδα προηγουμενων χρησεων	XX				XX	
86.02.10 (83)	4. Προβλεψεις για εκτακτους κινδυνους	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
	Οργανικα και εκτακτα αποτελεσματα (κερδη η ζημιες)		XX			XX	XX
	Μειον:						
66 + 85	Συνολο αποσβεσεων παγιων στοιχειων	XX				XX	
66	Μειον: Οι απο αυτες ενσωματωμενες στο λειτουργικο κοστος		<u>XX</u>	<u>XX</u>		<u>XX</u>	<u>XX</u>
86.99	ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ (κερδη η ζημιες) ΧΡΗΣΕΩΣ Προ Φορων		<u>XX</u>			<u>XX</u>	<u>XX</u>

4. Ο Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων

4.1 Ερμηνεία και Σκοπός

Ο Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων είναι η τρίτη και τελευταία υποχρεωτικά δημοσιευόμενη ετήσια λογιστική κατάσταση και καταρτίζεται στην περίπτωση όπου υπάρχουν αποτελέσματα προς διάθεση.

Το πρώτο τμήμα (ανώτερο) του Πίνακα, υπηρετεί τον σκοπό κατανομής των αποτελεσμάτων, εφόσον είναι κέρδη, μεταξύ Κράτους (φόροι) και επιχείρησης. Στα καθαρά αποτελέσματα της χρήσεως (κέρδη ή ζημίες), στα οποία κατέληξε η προηγούμενη κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως, προστίθονται τα μεταφερόμενα υπόλοιπα προηγούμενων χρήσεων (κέρδη ή ζημίες), οι ενδεχόμενες διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων, (θετικές ή αρνητικές) και τα ποσά αποθεματικών κεφαλαίων, τα οποία πρόκειται να διανεμηθούν. Από το αλγεβρικό άθροισμα των τελευταίων κονδυλίων θα αφαιρεθούν όσοι φόροι δεν ενσωματώθηκαν στο λειτουργικό κόστος και στο υπόλοιπο, εφόσον είναι θετικό, θα υπολογισθούν οι νόμιμοι φόροι επί των κερδών. Η εμφάνιση ζημιών κάνει υποχρεωτική τη μεταφορά τους στην επόμενη χρήση.

Το δεύτερο τμήμα (κατώτερο) του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων, πληροφορεί για την διάθεση των κερδών μετά την φορολογία τους, εντός της επιχείρησης και στους μετόχους της. Πρώτα συγκροτείται το τακτικό αποθεματικό και έπειτα ακολουθούν, η ικανοποίηση των μετόχων με το πρώτο ή και πρόσθετο μέρος, η δημιουργία πρόσθετων αποθεματικών (καταστατικού, ειδικών και έκτακτων, αφορολόγητων), η πρόσθετη αμοιβή των μελών του διοικητικού συμβουλίου και η ενδεχόμενη μεταφορά υπολοίπου κερδών στην επόμενη χρήση.

4.2 Αναλυση Δομης

Ο Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων περιλαμβάνει τις ακόλουθες κατηγορίες κονδυλίων:

1. Στην κατηγορία «Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως» περιλαμβάνονται τα καθαρά αποτελέσματα του λογαριασμού 88.00 «Καθαρά κέρδη χρήσεως» ή του λογαριασμού 88.01 «Ζημίες χρήσεως», τα οποία μεταφέρονται σε αυτούς από τον λογαριασμό 86.99 «Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως».

2. Στην κατηγορία «Υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων» περιλαμβάνονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέο» ή 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών εις νέο» και όλο ή μέρος του υπολοίπου του λογαριασμού 42.02 «Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων», τα οποία μεταφέρονται από τους προαναφερθέντες λογαριασμούς στους 88.02 «Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως», 88.03 «Ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη» και 88.04 «Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη» αντίστοιχα.

3. Στην κατηγορία «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» περιλαμβάνεται το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 42.04 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων», το οποίο μεταφέρεται στον λογαριασμό 88.06 που φέρει τον ίδιο τίτλο.

4. Στην κατηγορία «Αποθεματικά προς διάθεση» περιλαμβάνονται τα αποθεματικά ή μέρος αυτών, των υπολογισμών του 41 «Αποθεματικά - Διαφορές Αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων», για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους, είτε για διανομή

μερισμάτων, είτε για κάλυψη ζημιών και για αυτό το λόγο μεταφέρονται στον λογαριασμό 88.07 «Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση».

5. Από το αλγεβρικό άθροισμα των τεσσάρων παραπάνω κατηγοριών, αφαιρούνται ο φόρος εισοδήματος - εισφορά ΟΓΑ του λογαριασμού 88.08 «Φόρος εισοδήματος» και οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι του λογαριασμού 88.09 που φέρει αυτόν ακριβώς τον τίτλο. Το υπόλοιπο του λογαριασμού, αν είναι κέρδη, διαθέτεται σύμφωνα με την απόφαση που λαμβάνεται από το αρμόδιο όργανο.

4.3 Γενικές Νομικές Διαταξεις που διέπουν τον Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και σχετικά με τον Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων, καθιερώνονται οι ακόλουθοι γενικοί κανόνες:

- Ο Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων καταχωρείται στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά, στο τέλος κάθε χρήσεως, σύμφωνα με την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία.
- Στον Πίνακα αυτό περιλαμβάνονται υποχρεωτικά, τουλάχιστον τα στοιχεία του υποδείγματος της § 4.1.302 Π.Δ.1123/1980, εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην οικονομική μονάδα.
- Όλα τα στοιχεία του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στην χρήση του Ισολογισμού και στην προηγούμενη αυτού χρήση.
- Στον Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων που καταχωρείται στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο υπόδειγμα της § 4.1.302 Π.Δ.1123/1980. Κατά τη δημοσίευση του πίνακα αυτού, οι κωδικοί αριθμοί συσχετίσεως είναι δυνατό να παραλείπονται.

Ο νόμος Ν.2190/1920 “Περί Ανωνύμων Εταιρειών”, ορίζει τα εξής περί του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων:

- Σύμφωνα με την διάταξη της § 1 του άρθρου 42α του άνωθεν νόμου, ο Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων περιλαμβάνεται μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων που υποχρεούται να καταρτίζει η επιχείρηση. Η κατάσταση αυτή αποτελεί ένα τμήμα ενός ενιαίου συνόλου που απαρτίζεται και από τον Ισολογισμό, την Κατάσταση του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως, και το προσάρτημα.
- Σύμφωνα με την διάταξη της § 2 του άρθρου 42δ του ίδιου νόμου, ο Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων καταρτίζεται, εφόσον πραγματοποιείται διάθεση αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το υπόδειγμα της § 4.1.302 Π.Δ.1123/1980, σε συνδυασμό με όσα ορίζονται στην § 4.1.301 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος, αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε επιμέρους κατηγορίας του Πίνακα αυτού. Με την διάταξη αυτή, ο νόμος καθιστά υποχρεωτική την δομή και το περιεχόμενο του υποδείγματος του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων που περιλαμβάνεται στο Ε.Γ.Λ.Σ., με τη διαφορά, ότι η στήλη των κωδικών αριθμών του υποδείγματος αυτού, δεν είναι υποχρεωτική και συνεπώς μπορεί να παραλειφθεί.

4.4 Υπόδειγμα του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων

Παραθέτουμε στην συνέχεια, το υπόδειγμα του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων, όπως αυτό ορίζεται από την § 4.1.302 του Π.Δ.1123/1980 και στο οποίο απεικονίζονται οι λογαριασμοί, από τους οποίους λαμβάνονται τα σχετικά κονδύλια για την κατάρτιση του Πίνακα αυτού, καθώς και οι σχετικοί λογαριασμοί στους οποίους μεταφέρονται τα διάφορα κονδύλια της διαθέσεως:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (Λ/88)

				Ποσα Κλειομενης Χρησεως 2003	Ποσα Προηγουμενης Χρησεως 2002
88.00 ή 88.01 (86.99)	Καθαρά Αποτελεσματα (κερδη η ζημιες) Χρησεως			XXX	XXX
88.02 - 04 (42.00 - 02)	(+)η(-): Υπολοιπο αποτελεσματος (κερδων η ζημιων) προηγουμενων χρησεων			XXX	XXX
88.06 (42.04)	(+)η(-): Διαφορες φορολογικου ελεγχου προηγουμενων χρησεων			(-XXX)	(-XXX)
88.07 (Υπολ/σμοι 41)	(+): Αποθεματικά προς διαθεση			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Συνολο			XXX	XXX
88.08	Μειων: 1. Φορος εισοδηματος	XXX	XXX		
88.09 (63.00)	2. Λοιποι μη ενσωματωμενοι στο λειτουργικο κοστος φοροι	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
88.99	Κερδη προς διαθεση			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	η				
88.98	Ζημιες εις νεο			<u>(-XXX)</u>	<u>(-XXX)</u>
	Η διαθεση των κερδων γινεται ως εξης:				
41.02	1. Τακτικό αποθεματικό			XXX	XXX
53.01	2. Πρωτο μερισμα			XXX	XXX
41.09	2α. Αποθεματικό για ιδιες μετοχες			XXX	XXX
53.01	3. Προσθετο μερισμα			XXX	XXX
41.03	4. Αποθεματικά καταστατικού (αναφέρονται οι σχετικές διαταξεις)			XXX	XXX
41.04 - 05	5. Ειδικα και εκτακτα αποθεματικά (αναφereται ο σκοπος)			XXX	XXX
41.08	6. Αφορολογητα αποθεματικά (αναφέρονται οι σχετικές διαταξεις)			XXX	XXX
41.90	6α. Αποθεματικά απο απαλλασσομενα της φορολογιας εσοδα			XXX	XXX
41.91	6β. Αποθεματικά απο εσοδα φορολογηθ. κατ' ειδικο τροπο			XXX	XXX
41.92	6γ. Αποθεματικά απο κερδη τεχνικων και οικοδομικων επιχειρησεων			XXX	XXX
53.08	7. Αμοιβες απο ποσοστα μελων διοικητικου συμβουλιου			XXX	XXX
42.00	8. Υπολοιπο κερδων εις νεο			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
				<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

5. Η Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης

5.1 Ερμηνεία και Σκοπός

Η Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης είναι μία **εξαιρετικά σημαντική Οικονομική Κατάσταση**, καθώς παρέχει σπουδαίες πληροφορίες, οι οποίες δεν παρέχονται από τις υπόλοιπες καταστάσεις που έχουμε αναλύσει. Ειδικότερα, η Κατάσταση αυτή:

α) **Παρουσιάζει** αυτό που αναφέρουμε ως οργανικό αποτέλεσμα, ή αλλιώς, το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης της επιχείρησης (το αποτέλεσμα από τις τακτικές – οργανικές εργασίες της επιχείρησης. Το αποτέλεσμα αυτό είναι η διαφορά μεταξύ των εσόδων που προέκυψαν από το κύριο αντικείμενο της επιχείρησης και τις παρεπόμενες δραστηριότητες της και των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν αντιστοίχως, για την πραγματοποίηση των εσόδων αυτών.

β) **Εμφανίζει** τα αναλυτικά στοιχεία του μικτού κέρδους, αφού παρουσιάζονται σε αυτόν οι αγορές, οι πωλήσεις και τα αποθέματα αρχής και τέλους χρήσης, καθώς και τα κατ' είδος οργανικά έξοδα της χρήσης.

γ) **Παρέχει** συνοπτική εικόνα της δραστηριότητας που συντελέστηκε από την επιχείρηση και αποτελεί πηγή πληροφοριών, τόσο για την ίδια την επιχείρηση, όσο και για όσους συναλλάσσονται με αυτή.

δ) **Παρέχει** την εικόνα της κυκλοφορίας των αποθεμάτων που συνιστούν τα στοιχεία βάσεως για την επιχείρηση.

ε) **Παρέχει** την δυνατότητα συσχετισμών των στοιχείων που καταχωρούνται σε αυτή και την εξαγωγή γόνιμων σχέσεων.

ζ) **Παρέχει** τη δυνατότητα στατιστικής και λογιστικής επεξεργασίας των στοιχείων που αναγράφονται σε αυτή (ανάλυση μικτού κέρδους κατά είδος κ.λ.π.) και μέχρι ενός σημείου είναι δυνατό να αντικαταστήσει την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως.

Σύμφωνα με τον νόμο Ν.2190/1920 “Περί Ανωνύμων Εταιρειών”, οι επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται να καταρτίζουν την Κατάσταση αυτή. Ωστόσο, μία επιχείρηση έχει δικαίωμα να την καταρτίζει προαιρετικά, χωρίς να υποχρεούται να την καταχωρεί στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών, ούτε να την δημοσιεύει. Όσες επιχειρήσεις όμως, εφαρμόζουν το Ε.Γ.Α.Σ., υποχρεούνται στην κατάρτιση της Οικονομικής αυτής Κατάστασης και στην καταχώρησή της στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών, όχι όμως και στην δημοσίευσή της. Είναι ευνόητο πως οι εταιρίες που προαιρετικά εφαρμόζουν το Ε.Γ.Α.Σ, δεν έχουν υποχρέωση κατάρτισής της. Αξίζει να αναφέρουμε, πως πριν μπει σε ισχύ το Π.Δ.134/1996(ΦΕΚ 105 Α’/4-6-96), το οποίο τροποποίησε και συμπλήρωσε τον Κ.Β.Σ., ο Λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης δεν καταχωρούνταν στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών, ούτε δημοσιευόταν, καθώς δεν υπήρχε σχετική νομοθετική υποχρέωση. Το άρθρο 16 του προαναφερθέντος Προεδρικού Διατάγματος όμως, τροποποίησε την παράγραφο 1 του άρθρου 29 του Κ.Β.Σ. ορίζοντας πως: «Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας συντάσσει για κάθε χρήση και καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών, τον ισολογισμό της επιχείρησής του, λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, σύμφωνα με τα υποδείγματα των παραγράφων 4.1.103, 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του Π.Δ.1123/1980». Συνεπώς, ούτε με αυτό το Προεδρικό Διάταγμα, επήλθε νομοθετική υποχρέωση δημοσίευσης του Λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης.

Ο Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης, περιλαμβάνει, στην πλευρά της χρέωσής του, δύο μεγάλες ομάδες εγγραφών. Η πρώτη έχει σχέση με την κίνηση των αποθεμάτων από

την αρχή μέχρι και την λήξη της χρήσεως, παρουσιάζοντας σε τρεις υποομάδες για αλγεβρική άθροιση τα αποθέματα ενάρξεως της χρήσεως, τις αγορές κατά την διάρκεια της χρήσεως και τα αποθέματα στο τέλος αυτής. Η άλλη μεγάλη ομάδα περιλαμβάνει όλα τα οργανικά έξοδα. Έτσι προκύπτει το συνολικό κόστος των εσόδων της χρήσεως, το οποίο, αφού διορθωθεί με την αφαίρεση της ιδιοπαραγωγής και τις βελτιώσεις παγίων, καταλήγει στο συνολικό κόστος των εσόδων της εκμετάλλευσης.

Στην πλευρά της πίστωσης του Λογαριασμού καταχωρούνται οι παντός είδους πωλήσεις αποθεμάτων (εμπορευμάτων και προϊόντων όλων των επιπέδων μεταποίησης, αναλώσιμων, ανταλλακτικών κ.λ.π. καθώς και υπηρεσιών) και τα λοιπά οργανικά έσοδα (χρηματιστικά κ.λ.π.)

Η υπεροχή του συνόλου της πίστωσης έναντι του συνολικού κόστους εσόδων, δίδει το ύψος των κερδών εκμετάλλευσης (στην χρέωση), ενώ η υπεροχή του συνολικού κόστους εσόδων (χρέωση) επί του συνόλου των εσόδων (πίστωση), δίδει τις ζημίες εκμετάλλευσης (στην πίστωση). Σημειώνουμε εδώ, πως ο Λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης, μας προσφέρει μία συγκεντρωτική εικόνα για το σύνολο των εσόδων και των εξόδων και όχι αναλυτικά στοιχεία κόστους ανά προϊόν ή ομάδα προϊόντων, στοιχεία τα οποία μας δίδει η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης.

5.2 Αναλυση Δομης

Ο Λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης περιλαμβάνει τις ακόλουθες κατηγορίες κονδυλίων:

1. Στην κατηγορία «Αποθέματα ενάρξεως χρήσεως» περιλαμβάνονται, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ή αναλυτικότερα κατά κατηγορίες δευτεροβάθμιων λογαριασμών, τα αποθέματα τέλους της προηγούμενης του ισολογισμού χρήσεως (αρχικά αποθέματα).

2. Στην κατηγορία «Αγορές χρήσεως» περιλαμβάνονται, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ή αναλυτικότερα, οι αγορές αποθεμάτων της χρήσεως του ισολογισμού.

3. Στην κατηγορία «Αποθέματα τέλους χρήσεως» περιλαμβάνονται, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ή αναλυτικότερα, τα αποθέματα τέλους της χρήσεως του ισολογισμού (τελικά αποθέματα).

4. Στην κατηγορία «Οργανικά έξοδα» περιλαμβάνονται, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ή αναλυτικότερα, τα οργανικά έξοδα κατ' είδος των λογαριασμών της ομάδας 6.

5. Το άθροισμα των αγορών χρήσεως, της διαφοράς (+ ή -) των αρχικών και τελικών αποθεμάτων και των οργανικών εξόδων, απεικονίζει το συνολικό κόστος εσόδων της οικονομικής μονάδας για τη χρήση του ισολογισμού. Η διαφορά του συνολικού κόστους εσόδων και του κόστους ιδιοπαραγωγής και βελτιώσεως παγίων στοιχείων απεικονίζει το κόστος εσόδων εκμετάλλευσης και λοιπών δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας.

6. Στην κατηγορία «Πωλήσεις» περιλαμβάνονται, κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό ή αναλυτικότερα, οι πωλήσεις της οικονομικής μονάδας που πραγματοποιούνται από την εκμετάλλευση των κύριων δραστηριοτήτων της.

7. Στην κατηγορία «Λοιπά οργανικά έσοδα» περιλαμβάνονται τα λοιπά οργανικά έσοδα της οικονομικής μονάδας, είτε αυτά προέρχονται από την εκμετάλλευση των κύριων δραστηριοτήτων της, είτε από παρεπόμενες δραστηριότητες.

8. Από την συσχέτιση των συνολικών εσόδων του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με το κόστος των εσόδων αυτών της παραπάνω περίπτωσης 5, προκύπτουν τα καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) της εκμετάλλευσης, τα οποία ταυτίζονται με εκείνα των λογαριασμών 86.00 «Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης» και

86.01 «Χρηματοοικονομικά αποτελέσματα», όπως καθορίζεται στην περίπτωση 13 της § 3.3.2.

5.3 Γενικές Νομικές Διατάξεις που διέπουν την κατάσταση του Λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και σχετικά με την Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, καθιερώνονται οι ακόλουθοι γενικοί κανόνες:

- Η Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως, σύμφωνα με το υπόδειγμα της § 4.1.402 του Π.Δ.1123/1980.
- Η Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης καταχωρείται στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων. Η κατάσταση αυτή δεν δημοσιεύεται υποχρεωτικά.
- Στην Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα στοιχεία του υποδείγματος της § 4.1.402 του Π.Δ.1123/1980, εφόσον τα στοιχεία υπάρχουν στην οικονομική μονάδα.
- Όλα τα στοιχεία της Κατάστασης του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν: 1) στην χρήση του ισολογισμού και 2) στην προηγούμενη αυτού χρήση.
- Στην Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης που καταχωρείται στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο υπόδειγμα της § 4.1.402 του Π.Δ.1123/1980.

5.4 Υπόδειγμα Κατάστασης του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης

Παραθέτουμε στην συνέχεια, το υπόδειγμα της Κατάστασης του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης, όπως αυτό ορίζεται από την § 4.1.402 του Π.Δ.1123/1980 και στο οποίο απεικονίζονται οι αντίστοιχοι σε κάθε κατηγορία λογαριασμοί, στους οποίους συγκεντρώνονται τα κονδύλιά της:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

31^{ης} ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2003 (1 ΙΑΝΟΥ)

		Ποσα Κλειομενης Χρησεως 2003	Ποσα Προηγουμενης Χρησεως 2002	
ΧΡΕΩΣΗ				
1. Αποθεματα εναρξεως χρησεως				
20	- Εμπορευματα	XXX	XXX	
21	- Προϊοντα ετοιμα και ημιτελη	XXX	XXX	
22	- Υποπροϊοντα και υπολειμματα	XXX	XXX	
23	- Παραγωγη σε εξελιξη (προϊοντα υπο κατεργασια)	XXX	XXX	
24	- Πρωτες και βοηθητικες υλες – υλικα συσκευασιας	XXX	XXX	
25	- Αναλωσιμα υλικα	XXX	XXX	
26	- Ανταλλακτικα παγιων στοιχειων	XXX	XXX	
28	- Ειδη συσκευασιας	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	XXX
2. Αγορες χρησεως				
20	- Εμπορευματα	XXX	XXX	
24	- Πρωτες και βοηθητικες υλες – υλικα συσκευασιας	XXX	XXX	
25	- Αναλωσιμα υλικα	XXX	XXX	
26	- Ανταλλακτικα παγιων στοιχειων	XXX	XXX	
28	- Ειδη συσκευασιας	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Συνολο αρχικων αποθεματων και αγορων		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
3. ΜΕΙΟΝ: Αποθεματα τελους χρησεως				
20	- Εμπορευματα	XXX	XXX	
21	- Προϊοντα ετοιμα και ημιτελη	XXX	XXX	
22	- Υποπροϊοντα και υπολειμματα	XXX	XXX	
23	- Παραγωγη σε εξελιξη (προϊοντα υπο κατεργασια)	XXX	XXX	
24	- Πρωτες και βοηθητικες υλες – υλικα συσκευασιας	XXX	XXX	
25	- Αναλωσιμα υλικα	XXX	XXX	
26	- Ανταλλακτικα παγιων στοιχειων	XXX	XXX	
28	- Ειδη συσκευασιας	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Αγορες και διαφορα αποθεματων		<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
4. Οργανικα εξοδα				
60	- Αμοιβες και εξοδα προσωπικου			
61	- Αμοιβες και εξοδα τριτων			
62	- Παροχες τριτων			
63	- Φοροι-Τελη (πλην των μη ενσωματωμενων στο λειτουργικο κοστος φορων)			
64	- Διαφορα εξοδα			
64.00	- Εξοδα μεταφορων	XXX	XXX	
64.01	- Εξοδα ταξιδιων	XXX	XXX	
64.02	- Εξοδα προβολης και διαφημισεως	XXX	XXX	

(Συνέχεια στην σελίδα 50)

ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

ΑΡΙΟΥ – 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2003)

		Ποσα Κλειομενης Χρησεως 2003		Ποσα Προηγουμενης Χρησεως 2002	
ΠΙΣΤΩΣΗ					
1. Πωλησεις					
70	- Εμπορευματων	XXX		XXX	
71	- Προϊοντων ετοιμων και ημιτελων	XXX		XXX	
72	- Υποπροϊοντων και υπολειμματων	XXX		XXX	
72	- Πρωτων και βοηθητικων υλων – υλικων συσκευασιας	XXX		XXX	
72	- Αναλωσιμων υλικων	XXX		XXX	
72	- Ανταλλακτικων παγιων στοιχειων	XXX		XXX	
72	- Ειδων συσκευασιας	XXX		XXX	
72	- Αχρηστου υλικου	XXX		XXX	
73	- Υπηρεσιων (εσοδα απο παροχη υπηρεσιων)	<u>XXX</u>	XXX	<u>XXX</u>	XXX
2. Λοιπα οργανικα εσοδα					
74	- Επιχορηγησεις και διαφορα εσοδα πωλησεων	XXX		XXX	
75	- Εσοδα παρεπομενων ασχολιων	XXX		XXX	
76	- Εσοδα κεφαλαιων	XXX		XXX	
78.05*	- Χρησιμοποιημενες προβλεψεις εκμεταλλευσεως	<u>XXX</u>	XXX	<u>XXX</u>	XXX

(Συνέχεια στην σελίδα 51)

(Συνέχεια από σελίδα 48)

64.03	-	Εξοδα εκθεσεων - επιδειξεων	XXX		XXX	
64.04	-	Ειδικα εξοδα προωθησεως εξαγωγων	XXX		XXX	
64.05	-	Συνδρομες - Εισφορες	XXX		XXX	
64.06	-	Δωρες - Επιχορηγησεις	XXX		XXX	
64.07	-	Εντυπα και γραφικη υλη	XXX		XXX	
64.08	-	Υλικα αμεσης αναλωσεως	XXX		XXX	
64.09	-	Εξοδα δημοσιευσεων	XXX		XXX	
64.10	-	Εξοδα συμμετοχων και χρεογραφων	XXX		XXX	
64.12	-	Ζημιες απο πωληση συμμετοχων και χρεογραφων	XXX		XXX	
64.98	-	Διαφορα	XXX		XXX	
65	-	Τοκοι και συναφη εξοδα	XXX		XXX	
66	-	Αποσβεσεις παγιων στοιχειων ενσωματωμενες στο λειτουργικο κοστος	XXX		XXX	
68	-	Προβλεψεις εκμεταλλευσεως	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
		Συνολικο κοστος		XXX		XXX
		ΜΕΙΟΝ:				
78.00*	-	Ιδιοπαραγωγη και βελτιωσεις παγιων	XXX		XXX	
78.10*+	-	Ιδιοχρηση η καταστροφη αποθεματων				
78.11*			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	-	Συνολικο κοστος εσοδων		XXX		XXX
80.00	-	Κερδη εκμεταλλευσεως		<u>XXX</u>		<u>XXX</u>
				<u>XXX</u>		<u>XXX</u>

*Σημείωση: Οι λογαριασμοί 78.00, 78.10 και 78.11 δεν μεταφέρονται στους λογαριασμούς «Αποτελέσματα χρήσεως» και «Γενικής εκμετάλλευσης» γιατί συμψηφίζονται με το αντίστοιχο κόστος κτήσεως των ιδιοπαραχθέντων (βλ. Γνωματεύσεις ΕΣΥΛ 217/2177/94, 251/2242/95 και 183/2099/93).

(Συνέχεια από σελίδα 49)

80.00	-	Ζημιες εκμεταλλευσεως	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
			<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

*Σημείωση: Ο λογαριασμος 78.05 δεν πρέπει να χρησιμοποιείται (βλ. Γνωμ. ΕΣΥΛ 91/1683/1992).

6. Το Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως

6.1 Σκοπος του Προσαρτηματος

Οι τέσσερις Οικονομικές Καταστάσεις που αναλύσαμε στις προηγούμενες παραγράφους, είναι συνήθως αρκετά συμπυκνωμένες και περιληπτικές για να δια φωτίσουν τον μέσο αναγνώστη τους. Πολλοί χρήστες όμως, είναι πιθανό να ενδιαφέρονται για λεπτομέρειες, οι οποίες δεν εμφανίζονται στις παραπάνω καταστάσεις. Για το λόγο αυτό δημοσιεύεται και το Προσάρτημα, στο οποίο περιέχονται περισσότερες λεπτομέρειες για ορισμένα μεγέθη που εμφανίζονται στις βασικές λογιστικές καταστάσεις, καθώς και επεξηγήσεις, οι οποίες θα συμβάλλουν στην πληρέστερη κατανόηση και καλύτερη ερμηνεία των καταστάσεων αυτών, καθώς και στον σαφή προσδιορισμό της αληθινής οικονομικής κατάστασης και των ακριβών αποτελεσμάτων (κέρδη ή ζημίες) της οικονομικής μονάδας.

6.2 Περιεχομενο του Προσαρτηματος

Στο Προσάρτημα πρέπει να περιλαμβάνονται τουλάχιστον οι ακόλουθες 32 ομάδες πληροφοριών:

1. Οι μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για: α) την αποτίμηση των διάφορων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, β) τον υπολογισμό των διορθώσεων αξιών στοιχείων ενεργητικού (αποσβέσεις - προβλέψεις) και, γ) τον υπολογισμό των αναπροσαρμοσμένων αξιών στοιχείων ενεργητικού, σε περίπτωση που ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, επιτρέπουν την αναπροσαρμογή. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις που γίνονται παρεκκλίσεις από τις διατάξεις που καθορίζουν τις γενικές αρχές αποτιμήσεως, καθώς και από τις διατάξεις της παραγράφου 2.3 «Πράξεις σε συνάλλαγμα και άλλα συναφή θέματα» του Ε.Γ.Α.Σ., οι παρεκκλίσεις αυτές αναφέρονται με πλήρη αιτιολόγηση των λόγων που τις επέβαλαν και του μεγέθους των συνεπειών που είχαν στη διαμόρφωση των απαιτήσεων - υποχρεώσεων, και γενικά, της περιουσιακής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της οικονομικής μονάδας.

2. Σε περίπτωση που με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, εμφανίζονται διαφορετικές μέθοδοι αποτιμήσεως από τις γενικά νομοθετημένες, αναφέρεται η μέθοδος που εφαρμόστηκε και τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων για τα οποία οι αξίες διαμορφώθηκαν με τη μέθοδο αυτή. Στην περίπτωση αυτή, οι διαφορές από την εφαρμογή της διαφορετικής μεθόδου αποτιμήσεως από τις γενικά νομοθετημένες καταχωρούνται στους λογαριασμούς «Διαφορών Αναπροσαρμογής» του παθητικού (λογαριασμοί 41.06 - 41.07), ενώ στο προσάρτημα αναφέρεται και η φορολογική μεταχείριση των διαφορών αυτών. Στην παραπάνω περίπτωση, στο προσάρτημα καταχωρείται ένας πίνακας που δείχνει τις μεταβολές των λογαριασμών «Διαφορές Αναπροσαρμογής», που έγιναν μέσα στη χρήση. Στον πίνακα αυτό, περιλαμβάνονται τα εξής στοιχεία:

- το αρχικό υπόλοιπο (στην αρχή της χρήσεως) των λογαριασμών «Διαφορών Αναπροσαρμογής»,
- οι διαφορές που μεταφέρθηκαν στους λογαριασμούς «Διαφορών Αναπροσαρμογής» μέσα στη χρήση,
- τα ποσά των λογαριασμών «Διαφορές Αναπροσαρμογής», τα οποία κεφαλαιοποιήθηκαν ή μεταφέρθηκαν σε οποιοδήποτε λογαριασμό, μέσα στη χρήση και οι λόγοι της μεταφοράς αυτής,
- το τελικό υπόλοιπο (στο τέλος της χρήσεως) των λογαριασμών «Διαφορές Αναπροσαρμογής».

Στην ίδια περίπτωση, για κάθε στοιχείο του ισολογισμού για το οποίο έγινε αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεώς του, με εξαίρεση τους λογαριασμούς αποθεμάτων, στο προσάρτημα αναφέρονται:

- είτε η αξία κτήσεως που προκύπτει σύμφωνα με το γενικό κανόνα αποτιμήσεως και το σωρευμένο ποσό αποσβέσεων ή άλλων διορθώσεων, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού,
 - είτε η διαφορά μεταξύ αξίας αναπροσαρμογής κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αξίας κτήσεως και σε περίπτωση που προηγήθηκαν και άλλες αναπροσαρμογές, η συνολική διαφορά που προήλθε από αυτές.
- 3.** Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων και οι διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων, όταν δεν αναφέρονται αναλυτικά στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.
- 4.** Οι πρόσθετες αποσβέσεις του παγίου ενεργητικού, οι οποίες γίνονται για φορολογικούς σκοπούς, με αναφορά των σχετικών διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας.
- 5.** Οι διαφορές από υποτίμηση κυκλοφορούντων στοιχείων του ισολογισμού, οι λόγοι στους οποίους οφείλονται και η φορολογική τους μεταχείριση.
- 6.** Οι διαφορές από την αποτίμηση των αποθεμάτων και των λοιπών ομοειδών στοιχείων στην τελευταία γνωστή τιμή αγοράς πριν από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (διαφορές τιμής κτήσεως και τιμής αγοράς), συνολικά κατά κατηγορίες των περιουσιακών αυτών στοιχείων.
- 7.** Οι συναλλαγματικές διαφορές από απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα και ο λογιστικός χειρισμός τους, δηλαδή εάν μεταφέρθηκαν ή καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως ή σε οποιοδήποτε λογαριασμό του ισολογισμού. Στην τελευταία αυτή περίπτωση αναφέρεται και ο τρόπος της μελλοντικής τακτοποιήσεώς τους.
- 8.** Στοιχεία σχετικά με τις συμμετοχές της οικονομικής μονάδας σε άλλες επιχειρήσεις, όταν η συμμετοχή υπερβαίνει το 10% του κεφαλαίου τους, τόσο στην περίπτωση που η συμμετοχή γίνεται απευθείας, όσο και στην περίπτωση που αυτή γίνεται μέσω τρίτου, ο οποίος ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της οικονομικής μονάδας. Συγκεκριμένα, για κάθε μία από τις επιχειρήσεις αυτές, αναφέρονται: η επωνυμία και η έδρα, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιό τους, το ποσό της λογιστικής καθαρής θέσεώς τους (κεφαλαίου και αποθεματικών) και τα αποτελέσματα της τελευταίας χρήσεως για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις. Οι πληροφορίες αυτές είναι δυνατό να παραλείπονται, όταν είναι αμελητέες, όσον αφορά το σχηματισμό της πιστής εικόνας της περιουσιακής και οικονομικής καταστάσεως και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας. Επίσης, οι σχετικές πληροφορίες με την καθαρή θέση και τα ετήσια αποτελέσματα των επιχειρήσεων στις οποίες η οικονομική μονάδα έχει συμμετοχή, είναι δυνατό να παραλείπονται, όταν οι επιχειρήσεις αυτές δε δημοσιεύουν ισολογισμό και εφόσον η άμεση ή έμμεση συμμετοχή είναι μικρότερη από το 50% του κεφαλαίου τους.
- 9.** Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των νέων μετοχών της εταιρίας, για τις οποίες έγινε εγγραφή κατά τη διάρκεια της χρήσεως, μέσα στα όρια του κεφαλαίου που έχει εγκριθεί. Όταν η οικονομική μονάδα έχει αποκτήσει μέσα στη χρήση δικές της μετοχές (ίδιες μετοχές), σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, πρέπει να αναφέρονται:
- οι λόγοι για τους οποίους αποκτήθηκαν οι μετοχές αυτές,
 - ο αριθμός και η ονομαστική αξία των δικών της μετοχών που απέκτησε η οικονομική μονάδα ή που μεταβίβασε μέσα στη χρήση, καθώς και το τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου που αντιπροσωπεύουν,

- το τυχόν αντίτιμο των πιο πάνω μετοχών, που έχει καταβληθεί για την απόκτησή τους ή έχει εισπραχθεί για τη μεταβίβασή τους.

10. Ο αριθμός και η ονομαστική αξία (ή σε περίπτωση που οι μετοχές δεν έχουν ονομαστική αξία, το λογιστικό ισότιμο) των μετοχών κάθε κατηγορίας, όταν οι κατηγορίες των μετοχών της εταιρίας είναι περισσότερες από μία.

11. Ο αριθμός και η έκταση των ενσωματωμένων δικαιωμάτων προνομιούχων μετοχών, ομολογιών μετατρέψιμων ή άλλου ομολόγου ή δικαιώματος, όταν υπάρχουν.

12. Οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεώς τους είναι μεγαλύτερη από πέντε χρόνια από την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, κατά κατηγορία λογαριασμών και πιστωτή και οι υποχρεώσεις που καλύπτονται με εμπράγματα ασφάλειες, με αναφορά της φύσεως και της μορφής τους.

13. Οι υποχρεώσεις που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της οικονομικής μονάδας, εφόσον η παράθεσή τους είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της οικονομικής τους κατάστασεως (π.χ. αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία του προσωπικού ή υποχρεώσεις για εξόφληση ομολογιών υπέρ το άρτιο). Τυχόν τέτοιες υποχρεώσεις για συντάξεις, καθώς και τυχόν υποχρεώσεις προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αναφέρονται χωριστά.

14. Οι καθαρές πωλήσεις κατά κατηγορίες δραστηριοτήτων και κατά γεωγραφικές περιοχές, όταν οι κατηγορίες αυτές και οι γεωγραφικές περιοχές διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους.

15. Ο μέσος αριθμός του προσωπικού που χρησιμοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως, αναλυμένος κατά κατηγορίες και οι αμοιβές - έξοδα προσωπικού με ανάλυση σε μισθούς - ημερομίσθια και κοινωνικές επιβαρύνσεις, με χωριστή αναφορά αυτών που είναι σχετικές με συντάξεις.

16. Η έκταση στην οποία ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων χρήσεως επηρεάστηκε από αποτίμηση που έγινε κατά παρέκκλιση από τις νομοθετημένες αρχές αποτιμήσεως, είτε στη χρήση του ισολογισμού, είτε σε προηγούμενη χρήση, με σκοπό να επιτευχθούν φορολογικές απαλλαγές. Σε περίπτωση που η παρέκκλιση αυτή από τις νομοθετημένες αρχές αποτιμήσεως επηρεάζει σοβαρά τη μελλοντική φορολογία, σχετικά με την επιρροή αυτή, πρέπει να καταχωρούνται λεπτομερείς επεξηγηματικές πληροφορίες.

17. Τα ποσά των φόρων που οφείλονται καθώς και εκείνα που αναμένεται να προκύψουν σε βάρος της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων, εφόσον τα ποσά αυτά είναι σημαντικά και δεν εμφανίζονται στις υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας.

18. Τα ποσά των αμοιβών που καταλογίστηκαν στη χρήση για τα μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως για τις υπηρεσίες τους, καθώς και οι δημιουργημένες υποχρεώσεις για συντάξεις προς πρώην μέλη των παραπάνω οργάνων. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.

19. Τα ποσά των προκαταβολών και των πιστώσεων που τυχόν δόθηκαν σε μέλη των οργάνων διοικήσεως και διευθύνσεως και οφείλονται στην οικονομική μονάδα κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, με αναφορά του ετήσιου επιτοκίου των πιστώσεων αυτών και των ουσιαδών όρων τους, καθώς και οι υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους με τη μορφή οποιασδήποτε εγγυήσεως. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται συνολικά για κάθε κατηγορία.

20. Οι κάθε μορφής εγγυήσεις της οικονομικής μονάδας, οι οποίες δεν εμφανίζονται στο παθητικό του ισολογισμού κατά κατηγορίες. Σε περίπτωση που οι εγγυήσεις εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως, γίνεται ανάλυση των λογαριασμών αυτών. Οι εμπράγματα ασφάλειες (υποθήκες - προσημειώσεις) αναφέρονται χωριστά. Χωριστά επίσης αναφέρονται οι τυχόν εγγυήσεις που δίνονται προς όφελος συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

21. Οι μεταβολές των πάγιων στοιχείων, κατά τρόπο που για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό του πάγιου ενεργητικού να προκύπτουν: η αξία κτήσεως (αξία αγοράς ή κόστος παραγωγής), όπως διαμορφώθηκε στον ισολογισμό της προηγούμενης χρήσεως, οι αγορές της χρήσεως, οι εξαγωγές (π.χ. πωλήσεις) της χρήσεως, οι προσθήκες – βελτιώσεις της χρήσεως, οι αποσβέσεις της χρήσεως, οι συνολικές αποσβέσεις μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και η αναπόσβεστη αξία κατά το τέλος της χρήσεως του ισολογισμού. Σε περίπτωση που κατά την πρώτη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην παράγραφο αυτή, ανακύψουν δυσκολίες και για το σκοπό αυτό απαιτηθούν χρόνος και έξοδα, είναι δυνατό να ληφθεί σαν αξία κτήσεως ή αναπόσβεστη αξία των πάγιων στοιχείων, με την προϋπόθεση ότι αυτό θα αναφέρεται ρητά στο προσάρτημα. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας των στοιχείων του παγίου ενεργητικού, ως αξία κτήσεως λαμβάνεται η αξία αναπροσαρμογής.

22. Επεξηγηματικές πληροφορίες, μαζί με διευκρινίσεις αναφορικά με τη φύση τους και την επίδρασή τους στον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, για τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, καθώς και για τα έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων τα οποία εμφανίζονται στη χρήση του ισολογισμού, όταν επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας. Επίσης, αναλύσεις των ποσών των λογαριασμών 36.01 «Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα» και 56.01 «Έξοδα χρήσεως πληρωτέα», αν τα ποσά αυτά είναι σημαντικά.

23. Τα συνολικά ποσά των κάθε είδους οικονομικών δεσμεύσεων, από αμφοτεροβαρείς συμβάσεις, εγγυήσεις και άλλες συμβατικές ή από την ισχύουσα νομοθεσία επιβαλλόμενες πιθανές υποχρεώσεις, οι οποίες δεν εμφανίζονται στους λογαριασμούς τάξεως του ισολογισμού, εφόσον η πληροφορία αυτή είναι χρήσιμη για την εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσεως της εταιρίας. Τυχόν υποχρεώσεις για καταβολές ειδικών μηνιαίων παροχών, όπως π.χ. μηνιαίων βοηθημάτων, καθώς και οι οικονομικές δεσμεύσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, αναφέρονται χωριστά.

24. Ανάλυση των λογαριασμών του ισολογισμού Β (1) «Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως», Β (3) «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» και Γ(Ι) (1) «Έξοδα ερευνών και αναπτύξεως». Σε περίπτωση που η απόσβεση των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως δε γίνεται σύμφωνα με τον γενικό κανόνα της πενταετίας, αλλά σύμφωνα με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, αναφέρονται οι περιπτώσεις αυτές και οι ειδικές διατάξεις στο προσάρτημα.

25. Η χρήση της δυνατότητας αποτιμήσεως των αποθεμάτων κατά παρέκκλιση από τους κανόνες αποτιμήσεως (π.χ. σε τιμές εμπορικές οι οποίες είναι δυνατό να είναι πολύ χαμηλότερες από την αξία κτήσεως) και οι λόγοι που την επέβαλαν, σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής με βάση ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.

26. Ανάλυση του λογαριασμού του ισολογισμού «Λοιπές προβλέψεις», όταν είναι αξιόλογες.

27. Σε περίπτωση παρεκκλίσεως, σε μία χρήση, από την αρχή κατά την οποία δεν επιτρέπεται η μεταβολή από χρήση σε χρήση της καθορισμένης δομής του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, η οποία είναι δυνατό να γίνει μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία, αναφέρονται η παρέκκλιση και οι λόγοι που την επέβαλαν, με πλήρη αιτιολόγηση της παρεκκλίσεως αυτής.

28. Αναλύσεις των συμπυκνώνων στοιχείων των κατηγοριών εκείνων του ισολογισμού που αντιστοιχούν σε αραβικούς αριθμούς. Όταν η οικονομική μονάδα κάνει τέτοιες συμπύξεις, είναι υποχρεωμένη να παρουσιάζει τις αντίστοιχες αναλύσεις.

29. Επεξηγηματικές σημειώσεις, σχετικές με τη συγκρισιμότητα των κονδυλίων της χρήσεως του ισολογισμού και των κονδυλίων της προηγούμενης χρήσεως, όταν τα κονδύλια που απεικονίζονται στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσεως, για

διάφορους λόγους, δεν είναι απόλυτα συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης χρήσεως. Επίσης, σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις, όταν γίνεται ανακατάταξη των ποσών των αντίστοιχων λογαριασμών της προηγούμενης χρήσεως για να γίνουν αυτά συγκρίσιμα με τα ποσά της κλειόμενης χρήσεως.

30. Επεξηγηματικές σημειώσεις, σχετικές με τη σχέση που υπάρχει μεταξύ των διάφορων κατηγοριών των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού του ισολογισμού, όπως π.χ. στην περίπτωση των κατηγοριών Γ(Ι) (6) του παθητικού και Γ(ΙΙΙ) (5) του ενεργητικού.

31. Επεξηγηματικές πληροφορίες, σχετικές με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, σύμφωνα με όσα καθορίζονται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας.

32. Οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες, που απαιτούνται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας ή που κρίνονται αναγκαίες για την επίτευξη των σκοπών της αρτιότερης πληροφόρησης των μετόχων και των τρίτων και της παρουσίασης μιας πιστής εικόνας της περιουσίας, της χρηματοοικονομικής καταστάσεως - θέσεως και των αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας.

6.3 Γενικές Νομικές Διατάξεις που διέπουν το Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως

Το Ε.Γ.Λ.Σ και ο νόμος Ν.2190/1920 “Περί Ανωνύμων Εταιρειών”, σχετικά με το προσάρτημα, καθιερώνουν τις ακόλουθες γενικές αρχές:

(α) Η κατάρτιση του προσαρτήματος είναι υποχρεωτική

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως, καταρτίζεται υποχρεωτικά μόνο από τις οικονομικές εκείνες μονάδες, για τις οποίες η νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά, προβλέπει αντίστοιχη υποχρέωση. Ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας, καθορίζουν τους κλάδους της οικονομίας, για τους οποίους οι αντίστοιχες οικονομικές μονάδες, περιλαμβάνουν υποχρεωτικά στο προσάρτημα πρόσθετες ειδικές πληροφορίες (π.χ. για τις Τράπεζες, τις ασφαλιστικές εταιρείες ή τις εταιρείες χαρτοφυλακίου).

Ήδη ο Ν.2190/1920, με τη διάταξη του άρθρου 42α, υποχρεώνει τις ανώνυμες εταιρείες στην κατάρτιση προσαρτήματος, το οποίο, μαζί με τον ισολογισμό, τον λογαριασμό «Αποτελέσματα χρήσεως» και τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, αποτελούν ενιαίο σύνολο και ελέγχονται όπως ορίζουν τα άρθρα 36, 36α και 37 του ίδιου νόμου.

Επίσης, στην κατάρτιση προσαρτήματος υποχρεούνται και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, όπως προκύπτει από τη διάταξη του άρθρου 22 § 2 του Ν.3190/1955 «Περί Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης», που ορίζει ότι «για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 42α, 43α του Κωδικοποιημένου Νόμου Ν.2190.1920.

(β) Το προσάρτημα πρέπει να έχει το ελάχιστο περιεχόμενο που καθορίζεται από το νόμο

Ο Ν.2190/1920, με τη διάταξη του άρθρου 43α κυρίως, αλλά και με ορισμένες διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42ε και 43, καθορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο του προσαρτήματος. Το ότι η απαρίθμηση των θεμάτων που καθιερώνονται με τις παραπάνω διατάξεις είναι ενδεικτική και όχι περιοριστική προκύπτει από:

- τη διάταξη της § 1 του άρθρου 43α που ορίζει ότι «εκτός από τις πληροφορίες και επεξηγήσεις, που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42ε και 43 να

παρατίθενται στο προσάρτημα, πρέπει να περιλαμβάνονται στο ίδιο προσάρτημα και οι παρακάτω, τουλάχιστον, πληροφορίες...».

- τη διάταξη της § 1 ιζ' του άρθρου 43α, που ορίζει ότι στο προσάρτημα πρέπει να παρατίθενται και «οποιοσδήποτε άλλες πληροφορίες που απαιτούνται από ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά ή που κρίνονται αναγκαίες για την επίτευξη των σκοπών της αρτιότερης πληροφόρησης των μετόχων και των τρίτων και της παρουσίασης μιας πιστής εικόνας της περιουσίας, της χρηματοοικονομικής κατάστασης – θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας.»

ΜΕΡΟΣ Β

**Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ – IAS 1,7)**

ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

7. Γενικά

Σήμερα, η ανάγκη για ενιαία λογιστική εμφάνιση των οικονομικών μεγεθών έχει γίνει περισσότερο επιτακτική από ποτέ, λόγω διαφόρων παραγόντων, οι πιο σημαντικοί εκ των οποίων συνοψίζονται ως εξής:

α) Η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, που επέφερε ριζικές αλλαγές στις διεθνείς οικονομίες και επιχειρήσεις, σύγκλιση διεθνών επιχειρήσεων και δημιουργία παγκόσμιων πρωταγωνιστών, καθώς επίσης και κεφαλαιουχικές μετακινήσεις πέραν των συνοριακών ορίων.

β) Οι απαιτήσεις των επενδυτών, δεδομένου ότι οι επενδυτικές αποφάσεις λαμβάνονται πλέον με γνώμονα την δημοσίως διαθέσιμη πληροφόρηση. Η ύπαρξη διεθνούς αναγνωρισμένης και ποιοτικής κατάρτισης αλλά και παγκοσμίων μέτρων σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων είναι επιβεβλημένη.

γ) Η ιλιγγιώδης εξέλιξη της τεχνολογίας, η οποία οδήγησε σε κατάρριψη των αποστάσεων (λόγω της φθηνότερης και ισχυρότερης μηχανογραφικής υποστήριξης και της σημαντικής προόδου στον τηλεπικοινωνιακό χώρο) και ενίσχυσε τις απαιτήσεις της επενδυτικής κοινότητας για άμεση, περιεκτική και αξιόπιστη πληροφόρηση.

Σε αυτή την κατεύθυνση καταρτίστηκαν τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**, τα οποία και αποτελούν την κωδικοποίηση των γενικά αποδεκτών Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων, Κανονισμών, Διαδικασιών και Πολιτικών, η καθιέρωση των οποίων οδήγησε σε ομοιομορφία καταρτίσεως των λογιστικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών τους (μετόχων, διοίκησης, επενδυτών, εργαζομένων, πιστωτών, δημοσίων και δημοτικών αρχών, τραπεζών, καταναλωτών κ.α.) Με αυτόν τον τρόπο, δημιουργούνται οι προϋποθέσεις για μία ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων και χρήματος μέσω της κοινής εμφάνισης και συγκρισιμότητας των λογιστικών καταστάσεων, ώστε να διευκολυνθεί η κυκλοφορία των κεφαλαίων και ο ανταγωνισμός.

Τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards - I.A.S.)** άρχισαν να εκδίδονται από την επιτροπή των **Δ.Α.Π.** το 1973, που αποτελεί και το έτος σύστασης της Επιτροπής αυτής, (**International Accounting Standards Committee, I.A.S.C. - Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**) και είχε ως στόχο:

- την δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου κατανοητών, επιβλητέων και υψηλής ποιότητας **Παγκοσμίων Λογιστικών Προτύπων** για το κοινό συμφέρον, τα οποία να απαιτούν διαφανή, συγκρίσιμη και υψηλής ποιότητας πληροφόρηση στις Οικονομικές Καταστάσεις και τις λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές, ώστε να βοηθούν τους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και τους άλλους χρήστες στις οικονομικές τους αποφάσεις,

- την προώθηση της χρήσης και της σχολαστικής εφαρμογής αυτών των προτύπων,
- την εκτίμηση των ειδικών αναγκών των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων και των αναδυόμενων οικονομιών,
- την σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Α., για την επίτευξη λύσεων υψηλής ποιότητας.

Το Μάρτιο του 2001 αποφασίστηκε ότι όλα τα νέα πρότυπα, θα εκδίδονται από το νέο **Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων (International Accounting Standards Board - I.A.S.B.)** και θα ονομάζονται **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Παρουσίασης ή Αναφοράς - Δ.Π.Χ.Α. (International Financial Reporting Standards - I.F.R.S.)**. Το συμβούλιο (**I.A.S.B.**) αποτελείται από **14** μέλη και σκοπό έχει την ανάπτυξη και έκδοση των **I.F.R.S. - Δ.Π.Χ.Α.**, καθώς και προσχέδια προτύπων (exposure drafts). Το συμβούλιο (**I.A.S.B.**) υποβοηθείται στο έργο του από την **Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council, S.A.C.)**, η οποία αποτελείται από **30** (ή και παραπάνω) μέλη και σκοπό έχει να παρέχει συμβουλές στο **I.A.S.B.** σχετικά με τρέχοντα ζητήματα και να πληροφορήσει αυτό για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες αυτών. Επιπλέον το Συμβούλιο υποβοηθείται στο έργο του από την **Επιτροπή Διερμηνειών (ή Ερμηνειών) Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (International Standing Financial Reporting Interpretations Committee - I.F.R.I.C.)**, που αποτελείται από **14** μέλη και έχει ως βασική αρμοδιότητα την ερμηνεία των προτύπων και την έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα πρότυπα (**Δ.Λ.Π. ή Δ.Π.Χ.Α.**). Επίσης, δημοσιεύει **Προσχέδια Διερμηνειών** μετά την άδεια του **I.A.S.B.** για δημόσιο σχολιασμό και εξετάζει τα σχόλια που λαμβάνονται σε εύλογο διάστημα προτού ολοκληρώσει μία Διερμηνεία και τέλος, αναφέρεται στο **I.A.S.B.** και λαμβάνει την έγκρισή του για τα τελικά κείμενα των Διερμηνειών.

Οπότε, εκδίδει:

α) ερμηνείες και διευκρινήσεις πάνω σε θέματα τα οποία καλύπτονται από υφιστάμενα **Δ.Λ.Π.**, όπου ενδεχομένως υπάρχει κάποια ασάφεια ή υπάρχει θέμα που χρήζει διευκρίνισης,

β) κανονισμούς (προσωρινώς) για θέματα τα οποία δεν καλύπτονται από τα υφιστάμενα **Δ.Λ.Π.**, αλλά απαιτούν άμεση διευθέτηση.

Η παραπάνω Επιτροπή ιδρύθηκε το 2002 και αντικατέστησε την **Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (M.E.A.)** που ήταν αρμόδια για τις Διερμηνείες έως τότε. Οι Διερμηνείες που εκδόθηκαν μέχρι το 2001 ονομάζονται **M.E.A.**, ενώ εκείνες που εκδίδονται από το 2002 έως σήμερα **E.Δ.Δ.Π.Χ.Α.**

Η **Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C. - E.Δ.Δ.Π.)** που είχε την ευθύνη για την έκδοση των **Δ.Λ.Π. - I.A.S.** από τον Απρίλιο του 1973 έως τον Μάρτιο του 2001 εξέδωσε συνολικά **41 Δ.Λ.Π. - I.A.S.** από τα οποία σήμερα είναι σε ισχύ τα **30**. Τα **Δ.Λ.Π. 3, 4, 5, 6, 9, 13, 14, 15, 25, 30** και **35** έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί από άλλα **Δ.Λ.Π. ή Δ.Π.Χ.Α.**

Η **Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (M.E.A.)** εξέδωσε μέχρι το 2002 **33** Διερμηνείες, εκ των οποίων σήμερα είναι σε ισχύ οι **31**.

Οι γενικές αρχές στις οποίες βασίζονται τα **Δ.Π.Χ.Α.** αναλύονται στο «**Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων**», το οποίο εκδόθηκε το 1989 από την **I.A.S.C.** και θέτει τις έννοιες που διέπουν την κατάρτιση και παρουσίαση αυτών. Το Πλαίσιο υιοθετήθηκε το 2001 από το **I.A.S.B.** Το Πλαίσιο δεν αποτελεί λογιστικό πρότυπο και ως εκ τούτου δεν ορίζει τη χρησιμοποίηση κάποιας λογιστικής πολιτικής για θέματα αναγνώρισης ή αποτίμησης των στοιχείων από τα οποία συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις. Η Επιτροπή αναγνωρίζει ότι στις λίγες

περιπτώσεις που πιθανόν να υπάρχει αντίφαση μεταξύ των απαιτήσεων του Πλαισίου και των **Δ.Π.Χ.Α.** (π.χ. μη εφαρμογή της αρχής της οικονομικής ουσίας πάνω από το νομικό τύπο σε κάποια Πρότυπα), πρέπει να υπερισχύουν οι απαιτήσεις των Προτύπων. Η εξάλειψη των διαφορών αυτών γίνεται μέσα από τις αναθεωρήσεις του Πλαισίου, με βάση την αποκτηθείσα εμπειρία από την εφαρμογή των Προτύπων.

Σκοπός του «Πλαισίου Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων» είναι να:

- βοηθήσει την **I.A.S.C.** στην ανάπτυξη καινούριων Προτύπων και στην αναθεώρηση των υφιστάμενων,
- βοηθήσει την **I.A.S.C.** στην εναρμόνιση κανονισμών, λογιστικών πρακτικών και διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, παρέχοντας μία βάση για τη μείωση εναλλακτικών λογιστικών χειρισμών που επιτρέπονται από κάποια Πρότυπα,
- βοηθήσει τα αρμόδια εθνικά όργανα θεσμοθέτησης Προτύπων στην ανάπτυξη εθνικών Προτύπων,
- βοηθήσει τις επιχειρήσεις στην εφαρμογή των **Δ.Π.Χ.Α.** και στην επίλυση θεμάτων που δεν αποτελούν ακόμη αντικείμενο των Προτύπων,
- βοηθήσει του ελεγκτές στον σχηματισμό γνώμης για το εάν οι Οικονομικές Καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις αρχές των **Δ.Π.Χ.Α.**,
- βοηθήσει τους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων να κατανοήσουν εάν οι πληροφορίες που δίνουν οι καταστάσεις αυτές είναι σύμφωνες με τις αρχές των **Δ.Π.Χ.Α.**,
- παρέχει πληροφορίες προς κάθε ενδιαφερόμενο σχετικά με την προσέγγιση της **I.A.S.C.** για την έκδοση των Προτύπων.

Η πλήρης εφαρμογή των **Δ.Λ.Π.** παρουσιάζει πολλά **πλεονεκτήματα**, τα σπουδαιότερα των οποίων παραθέτουμε ακολούθως:

α) Οι χρήστες των Λογιστικών Καταστάσεων έχουν ομοιόμορφες και συγκρίσιμες πληροφορίες για όλες τις επιχειρήσεις και μπορούν έτσι να παίρνουν ορθές οικονομικές αποφάσεις,

β) Συμβάλλουν στην σωστή και αξιόπιστη κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών και του Κρατικού Προϋπολογισμού, λόγω της ομοιομορφίας και συγκρισιμότητας των στοιχείων των Λογιστικών Καταστάσεων,

γ) Οι πολυεθνικές επιχειρήσεις μπορούν να εξοικονομήσουν χρόνο και έξοδα, λόγω του ότι δεν θα χρειάζεται να ετοιμάσουν Λογιστικές Καταστάσεις για κάθε χώρα που έχουν εργασίες με βάση διαφορετικά πρότυπα, κανόνες και κανονισμούς,

δ) Εμποδίζουν σε μεγάλη έκταση την χρησιμοποίηση της «δημιουργικής» λογιστικής και την ωραιοποίηση των στοιχείων των Λογιστικών Καταστάσεων,

ε) Οι αναπτυσσόμενες χώρες μπορούν να εξοικονομήσουν χρόνο και έξοδα λόγω του ότι δεν χρειάζεται να ετοιμάσουν και να εκδώσουν τα δικά τους πρότυπα,

στ) Τα **Δ.Λ.Π.** είναι αποδεκτά για την εισαγωγή εταιρειών σχεδόν σε όλες τις διεθνείς χρηματαγορές.

Ωστόσο, θα μπορούσαμε να διακρίνουμε και ορισμένους **περιορισμούς** στην εφαρμογή τους, όπως:

α) Τα **Δ.Λ.Π.**, όπως έχουν διαμορφωθεί μέχρι στιγμής, επιτρέπουν σε κάποιες περιπτώσεις την επιλογή μεταξύ δύο χειρισμών για την απεικόνιση ορισμένων γεγονότων. Στόχος των **Δ.Λ.Π.** σε βάθος χρόνου, είναι ο περιορισμός της επιλογής μεταξύ των δύο χειρισμών και η καθιέρωση μίας ενιαίας λογιστικής απεικόνισης, έτσι ώστε παρόμοιες

συναλλαγές και γεγονότα να απεικονίζονται με παρόμοιο τρόπο, ενώ ανόμιες συναλλαγές και γεγονότα να απεικονίζονται με διαφορετικό τρόπο.

β) Ορισμένα πρότυπα μπορεί να μην είναι σχετικά ή εφαρμόσιμα σε κάποιες χώρες λόγω κοινωνικών, οικονομικών, πολιτισμικών ή θρησκευτικών διαφορών.

γ) Δεν μπορούμε να επικαλούμαστε συνεχώς τα **Δ.Λ.Π.** για την επίλυση παντός προβλήματος και κάθε κακής καταστάσεως ή ζημίας, ιδιαίτερα όταν οφείλονται σε ανθρώπινα λάθη και παραλείψεις.

δ) Ο σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων ποικίλει από χώρα σε χώρα. Σε ορισμένες χώρες, ο κύριος σκοπός των Λογιστικών Καταστάσεων είναι να δώσουν πληροφορίες στις φορολογικές αρχές για τον καταλογισμό του φόρου εισοδήματος ή άλλων φόρων, ενώ σε άλλες είναι να δώσουν πληροφορίες σε διάφορες κατηγορίες χρηστών για την λήψη ορθολογικών επενδυτικών και άλλων οικονομικών αποφάσεων.

Το πρότυπο, το οποίο περιγράφει τις βασικές αρχές και ρυθμίζει όλες τις παραμέτρους κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων είναι το **Δ.Λ.Π. 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων» (I.A.S. 1 “Presentation of Financial Statements”)**. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού, δηλαδή αυτές που καλύπτουν τις ανάγκες των χρηστών εκείνων που δεν έχουν πρόσβαση σε άλλες πηγές πληροφόρησης, π.χ. εκθέσεις Διοικητικών Συμβουλίων. Εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως κλάδου δραστηριοποίησης, συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών εταιριών. Εφαρμόζεται επίσης τόσο για ατομικές οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης, όσο και για ενοποιημένες καταστάσεις ενός ομίλου. Δεν εφαρμόζεται όμως σε ενδιάμεσες καταστάσεις συνοπτικού τύπου, ούτε σε τμηματικές οικονομικές καταστάσεις. Η ορολογία που χρησιμοποιείται σε αυτό το πρότυπο, ταιριάζει περισσότερο σε επιχειρήσεις που αποσκοπούν στην επίτευξη κέρδους, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρήσεων του Δημοσίου τομέα, γεγονός που σημαίνει ότι οι μη κερδοσκοπικές επιχειρήσεις που επιθυμούν να εφαρμόσουν αυτό το πρότυπο, μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν τις περιγραφές ορισμένων λογαριασμών και κονδυλίων, ακόμα και των ίδιων των οικονομικών καταστάσεων.

Ομοίως, επιχειρήσεις που δεν διαθέτουν ίδια κεφάλαια όπως ορίζονται από το Δ.Λ.Π. 32 (π.χ. κάποια αμοιβαία κεφάλαια) ή το μετοχικό κεφάλαιο των οποίων δεν αποτελεί ίδια κεφάλαια (π.χ. κάποιες συλλογικές οικονομικές οντότητες) ενδεχομένως να χρειάζεται να προβούν σε τροποποιήσεις της παρουσίασης των συμμετοχών των μελών ή των μεριδιούχων στις οικονομικές καταστάσεις.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 1 είναι να καθορίσει την βάση για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η διαχρονική σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, αλλά και η σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων διαφόρων επιχειρήσεων για την ίδια χρονική περίοδο. Συγκεκριμένα, θέτει:

- τις γενικές αρχές για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων,
- τις κατευθυντήριες γραμμές για την δομή των οικονομικών καταστάσεων,
- τις ελάχιστες πληροφορίες που πρέπει να παρουσιάζονται σε αυτές.

Το I.A.S.B. εξέδωσε το 2007, το **αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 1**, έχοντας ως πρωταρχικό στόχο τη συνάθροιση, στις οικονομικές καταστάσεις, πληροφοριών οι οποίες παρουσιάζουν κοινά χαρακτηριστικά. Οι αλλαγές του προτύπου αφορούν τόσο στην μορφή και στο περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, όσο και στη σχετική ορολογία. Κύριος

λόγος την αναθεώρησης του **Δ.Λ.Π. 1** ήταν η **παροχή συγκεκριμένης πληροφόρησης** στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Όπως έχουμε προαναφέρει, οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιάζουν με εύλογο τρόπο την χρηματοοικονομική θέση και απόδοση, καθώς και τις ταμειακές ροές μίας επιχείρησης. Η συμμόρφωση με τα Δ.Π.Χ.Α. θα πρέπει να γνωστοποιείται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, καθώς με την εφαρμογή τους επιτυγχάνεται η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και οι τελευταίες δεν χαρακτηρίζονται ως συμμορφούμενες με τα Δ.Π.Χ.Α. παρά μόνο όταν συμμορφώνονται με **όλα** τα Πρότυπα και όλες τις Διερμηνείες.

Παρέκκλιση από κάποιο Πρότυπο ή Διερμηνεία επιτρέπεται μόνο στην εξαιρετικά σπάνια περίπτωση κατά την οποία η Διοίκηση διαπιστώνει ότι η εφαρμογή των απαιτήσεων του Προτύπου ή της Διερμηνείας θα οδηγούσε σε παραπλανητική απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων, γεγονός αντίθετο με τον σκοπό των οικονομικών καταστάσεων. Σε αυτή την περίπτωση η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τα εξής:

- ότι η Διοίκηση έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα στην οικονομική θέση της επιχείρησης, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές αυτής,
- ότι έχει συμμορφωθεί με όλα τα Δ.Π.Χ.Α. με εξαίρεση την συγκεκριμένη παρέκκλιση, η οποία δεν αντιβαίνει στις ουσιώδεις απαιτήσεις των προτύπων,
- το πρότυπο από το οποίο η επιχείρηση έχει παρεκκλίνει, την φύση της παρέκκλισης, το περιεχόμενο που απαιτούσε το πρότυπο καθώς και τον λόγο για τον οποίο ο χειρισμός του προτύπου θα ήταν παραπλανητικός για τις περιστάσεις και τον χειρισμό που υιοθετήθηκε για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων,
- την οικονομική επίπτωση της παρέκκλισης (σε κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων) για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο.

Οι τελευταίες γνωστοποιήσεις απαιτούνται και στην περίπτωση που η παρέκκλιση έγινε σε προηγούμενη χρήση και επηρεάζει τα ποσά στις τρέχουσες οικονομικές καταστάσεις.

Μη κατάλληλοι λογιστικοί χειρισμοί δεν μπορεί να αποκαθίστανται με σχετικές γνωστοποιήσεις ή πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

Επίσης, η επιχείρηση πρέπει να επιλέγει και να εφαρμόζει λογιστικές μεθόδους, ούτως ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να συμμορφώνονται με τα Δ.Π.Χ.Α. Όπου δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση, η Διοίκηση πρέπει να αναπτύσσει μεθόδους που να εξασφαλίζουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες, οι οποίες είναι συναφείς προς τις ανάγκες για την λήψη αποφάσεων από τους χρήστες και αξιόπιστες ως προς ότι:

- απεικονίζουν πιστά τα αποτελέσματα και την οικονομική θέση της επιχείρησης,
- αντανακλούν την οικονομική ουσία των γεγονότων και συναλλαγών και όχι απλώς τον νομικό τύπο,
- είναι ουδέτερες, συνεπώς ελεύθερες από κάθε προκατάληψη
- είναι πλήρεις από όλες τις ουσιαστικές απόψεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύονται με σαφήνεια και να διακρίνονται από άλλες πληροφορίες στα ίδια δημοσιευμένα έντυπα. Επίσης, πρέπει να παρουσιάζονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

α) η επωνυμία της επιχείρησης ή άλλα στοιχεία προσδιορισμού της ταυτότητας της επιχείρησης, καθώς και κάθε μεταβολή των πληροφοριών αυτών από τη λήξη της προηγούμενης περιόδου αναφοράς,

β) το αν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων,

γ) η ημερομηνία του Ισολογισμού και η καλυπτόμενη περίοδος των οικονομικών καταστάσεων,

δ) το τηρούμενο νόμισμα,

ε) ο βαθμός ακριβείας που χρησιμοποιήθηκε στην παρουσίαση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις (παρουσίαση σε χιλιάδες ή εκατομμύρια).

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται τουλάχιστον **ετησίως**. Στις εξαιρετικές περιπτώσεις όπου καλύπτουν περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη του ενός έτους θα πρέπει να γνωστοποιείται:

- ο λόγος για τον οποίο χρησιμοποιήθηκε διαφορετική περίοδος από αυτή του ενός έτους,
- η περίοδος που καλύπτεται,
- το γεγονός ότι τα συγκριτικά ποσά της κατάστασης αποτελεσμάτων των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, των ταμειακών ροών και των σχετικών σημειώσεων δεν είναι συγκρίσιμα.

Τέλος, οι καταστάσεις αυτές πρέπει να είναι διαθέσιμες στους χρήστες μέσα σε εύλογο χρόνο από την ημερομηνία αναφοράς, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους έξι μήνες. Τα χρονικά όρια, καθορίζονται συνήθως από την νομοθεσία κάθε χώρας και από τις συνθήκες λειτουργίας της αγοράς.

Μία **πλήρης** σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- 1. Κατάσταση Οικονομικής Θέσης - Ισολογισμός**
- 2. Κατάσταση Συνολικών Εσόδων**
- 3. Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων**
- 4. Κατάσταση των Ταμειακών Ροών**
- 5. Προσάρτημα (Επεξηγηματικές Σημειώσεις)**

8. Κατασταση Οικονομικής Θεσης - Ισολογισμος

8.1 Ερμηνεια και Σκοπος

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, ο Ισολογισμός παρουσιάζει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης, δηλαδή τα στοιχεία του Ενεργητικού, του Παθητικού και των Ιδίων Κεφαλαίων, σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Οι πληροφορίες που περιέχονται σε αυτόν, πρέπει να έχουν τα ακόλουθα ποιοτικά χαρακτηριστικά:

- **συνάφεια**, δηλαδή να ανταποκρίνονται στις ανάγκες των χρηστών,
- **σαφήνεια**, δηλαδή να γίνονται κατανοητές από τους χρήστες,
- **αξιοπιστία**, δηλαδή να είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη,
- **συγκρισιμότητα**, δηλαδή να καταρτίζονται με ομοιόμορφο τρόπο, ώστε να είναι συγκρίσιμες από τους χρήστες.

Για να εξασφαλιστεί η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει ακόμα να παρέχουν:

- **έγκαιρη πληροφόρηση**, καθώς η αδικαιολόγητη καθυστέρηση επιδρά στην συνάφειά τους,
- **εξισορρόπηση μεταξύ οφέλους και κόστους**, καθώς το κόστος παροχής των πληροφοριών δεν πρέπει να υπερβαίνει τα οφέλη που αναμένονται από την χρήση των πληροφοριών αυτών,
- **εύλογη παρουσίαση**, καθώς η μη ορθή χρησιμοποίηση των Δ.Π.Χ.Α., οδηγεί σε αναξιόπιστες πληροφορίες.

8.2 Αναλυση Δομης

Η κάθε επιχείρηση μπορεί να επιλέξει, με βάση την φύση των εργασιών της, τον διαχωρισμό των στοιχείων του ενεργητικού της σε κυκλοφορούν και μη κυκλοφορούν ενεργητικό, καθώς και τον διαχωρισμό των υποχρεώσεων (παθητικού) σε τρέχουσες ή βραχυχρόνιες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Εάν η επιχείρηση επιλέξει να μην ακολουθήσει την παραπάνω κατάταξη, καθώς αυτή είναι συνήθης αλλά όχι υποχρεωτική, τότε τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού θα πρέπει να παρουσιάζονται κατά σειρά ρευστότητάς τους. Ανεξάρτητα όμως από την υιοθετούμενη μέθοδο παρουσίασης, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί κάθε στοιχείο του ενεργητικού και κάθε υποχρέωση που αναμένεται να εισπραχθεί ή να διακανονισθεί:

α) μέσα σε 12 μήνες μετά τη λήξη της περιόδου αναφοράς,

β) σε χρόνο μεγαλύτερο των 12 μηνών μετά τη λήξη της περιόδου αναφοράς.

Πληροφορίες για τις αναμενόμενες ημερομηνίες ρευστοποίησης των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων είναι χρήσιμες προκειμένου να διενεργηθεί η εκτίμηση της ρευστότητας και της φερεγγυότητας μίας επιχείρησης. Το Δ.Π.Χ.Α. 7 απαιτεί την γνωστοποίηση των ημερομηνιών λήξης των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού περιλαμβάνουν τις εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις τις εμπορικές υποχρεώσεις και λοιπούς λογαριασμούς πληρωτέους. Ανεξάρτητα από το αν τα στοιχεία του ενεργητικού και οι υποχρεώσεις ταξινομούνται ως κυκλοφορούντα ή μη κυκλοφορούντα στοιχεία, είναι επίσης χρήσιμη η παροχή πληροφοριών σχετικά με την αναμενόμενη ημερομηνία ρευστοποίησης και διακανονισμού των μη νομισματικών στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων, όπως είναι τα αποθέματα και οι προβλέψεις. Μία επιχείρηση, για παράδειγμα,

γνωστοποιεί το ποσό των αποθεμάτων που αναμένεται να ρευστοποιηθεί σε χρόνο μεγαλύτερο των 12 μηνών από την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς.

Ένα στοιχείο του ενεργητικού ταξινομείται ως κυκλοφορούν στοιχείο, όταν ικανοποιεί ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:

- αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή κατέχεται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία του λειτουργικού κύκλου² της επιχείρησης (π.χ. εμπορεύματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες),
- κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,
- αναμένεται να ρευστοποιηθεί εντός 12 μηνών από τη λήξη της περιόδου αναφοράς (π.χ. χρεόγραφα προς πώληση, γραμμάτια εισπρακτέα, απαιτήσεις από πελάτες κ.λ.π.),
- συνιστά ταμειακά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα, τα οποία δεν έχουν περιορισμούς στην χρήση τους, για τουλάχιστον 12 μήνες μετά τη λήξη της περιόδου αναφοράς.

Στοιχεία του ενεργητικού τα οποία πωλούνται, χρησιμοποιούνται ή εισπράττονται στα πλαίσια του λειτουργικού κύκλου της επιχείρησης, θεωρούνται ως στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού ακόμα και στην περίπτωση που δεν αναμένεται να εισπραχθούν μέσα στους επόμενους 12 μήνες μετά τη λήξη της περιόδου αναφοράς.

Όλα τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού πρέπει να ταξινομούνται ως μη κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού (π.χ. ενσώματα, άυλα, λειτουργικά και χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού μακροπρόθεσμης φύσης).

Μία υποχρέωση ταξινομείται ως τρέχουσα ή βραχυπρόθεσμη, όταν ικανοποιεί ένα από τα ακόλουθα κριτήρια:

- αναμένεται να διακανονισθεί κατά τη συνήθη πορεία του λειτουργικού κύκλου της επιχείρησης (π.χ. προμηθευτές, δάνεια, μισθοί πληρωτέοι κ.λ.π.),
- κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς (π.χ. υποχρεώσεις που απορρέουν από συμβόλαια σε παράγωγα),
- αναμένεται να διακανονιστεί εντός του χρονικού διαστήματος των 12 μηνών από τη λήξη της περιόδου αναφοράς (π.χ. γραμμάτια εισπρακτέα, επιταγές πληρωτέες),
- η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα να αναβάλει άνευ όρων τον διακανονισμό της υποχρέωσης για 12 τουλάχιστον μήνες από τη λήξη της περιόδου αναφοράς.

Όλες οι υπόλοιπες υποχρεώσεις πρέπει να ταξινομούνται ως μακροπρόθεσμες. Ορισμένες υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του κεφαλαίου κίνησης της επιχείρησης και χρησιμοποιούνται στα πλαίσια του λειτουργικού κύκλου της, ταξινομούνται ως βραχυπρόθεσμες ακόμα και στην περίπτωση που πρόκειται να εξοφληθούν σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών από τη λήξη της περιόδου αναφοράς.

Στην περίπτωση όπου μακροπρόθεσμη υποχρέωση ή μέρος αυτής, αναμένεται να διακανονιστεί τους επόμενους 12 μήνες, το ποσό που αναμένεται να διακανονιστεί θα πρέπει να παρουσιαστεί ως βραχυπρόθεσμη υποχρέωση.

Η επιχείρηση θα πρέπει να ταξινομεί τις υποχρεώσεις της ως βραχυπρόθεσμες, στην περίπτωση που πρέπει να διακανονιστούν μέσα σε 12 μήνες από τη λήξη της περιόδου αναφοράς, ακόμα και αν συντρέχουν τα εξής:

- η αρχική προθεσμία ήταν για περίοδο μεγαλύτερη των 12 μηνών, και
- έχει υπογραφεί μία συμφωνία αναχρηματοδότησης ή μετατροπής τους σε βραχυπρόθεσμες, μετά τη λήξη της περιόδου αναφοράς αλλά πριν από την έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων.

² Ως λειτουργικός κύκλος της επιχείρησης νοείται η περίοδος των 12 μηνών ή ο χρόνος μεταξύ της αγοράς των εμπορευμάτων ή της κτήσεως των πρώτων υλών που εισέρχονται στην παραγωγική διαδικασία και της ρευστοποίησής τους σε ταμειακά διαθέσιμα ή σε χρηματοοικονομικά μέσα, τα οποία είναι άμεσα μετατρέψιμα σε μετρητά.

Στην περίπτωση που η αναχρηματοδότηση ενός δανείου είναι για διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών από τη λήξη της περιόδου αναφοράς, υπάγεται στη διακριτική ευχέρεια της επιχείρησης να την κατατάξει στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της.

Το ποσό κάθε υποχρέωσης που έχει αποκλειστεί από τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, καθώς και οι πληροφορίες που στηρίζουν την παρουσίαση αυτή, θα πρέπει να γνωστοποιείται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 1, στον Ισολογισμό, πρέπει να εμφανίζονται σαν ξεχωριστά κονδύλια (κατ' ελάχιστον) τα ακόλουθα στοιχεία:

➤ **Ενσώματες Ακινητοποιήσεις**

Αφορά τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού (οικόπεδα, κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα, έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός, ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση) είτε αυτά είναι ιδιόκτητα είτε κατέρχονται από την επιχείρηση με βάση χρηματοοικονομική μίσθωση (Leasing).

➤ **Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία**

Αφορά τα άυλα (ασώματα) πάγια στοιχεία της επιχείρησης.

➤ **Υπεραξία επιχειρήσεως**

Ως Υπεραξία αναγνωρίζεται η διαφορά μεταξύ τιμήματος που καταβλήθηκε και της εύλογης αξίας των επιμέρους στοιχείων του ενεργητικού μείον τις υποχρεώσεις κατά την αγορά μιας θυγατρικής επιχείρησης.

➤ **Συμμετοχές και άλλα Χρηματοοικονομικά Στοιχεία**

Αφορά τις κατεχόμενες μέχρι τη λήξη τους επενδύσεις και τα διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού.

➤ **Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις (που λογιστικοποιούνται με την μέθοδο της Καθαρής Θέσης)**

Αφορά το κόστος αγοράς συγγενών επιχειρήσεων αναλυόμενο σε αξία συμμετοχής (πραγματική αξία των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων) και υπεραξία αγοράς.

➤ **Αναβαλλόμενοι Φόροι Εισοδήματος**

Καταχωρούνται οι φόροι εισοδήματος που διακανονίζονται σε μελλοντικές χρήσεις.

➤ **Αποθέματα**

Αφορά τα πάσης φύσεως αποθέματα που παρακολουθούνται στο κόστος κτήσεώς τους (Ιστορικό κόστος).

➤ **Απαιτήσεις από Πελάτες και Λοιπές Απαιτήσεις**

Αφορά όλες τις απαιτήσεις που προκύπτουν από τη λειτουργική δραστηριότητα της επιχείρησης.

➤ **Χρεόγραφα και άλλα Χρηματοοικονομικά Μέσα**

Αφορά τα κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

➤ **Ταμιακά Διαθέσιμα και Ισοδύναμα**

Αφορά τα μετρητά και τις υψηλής ρευστότητας και χαμηλού κινδύνου επενδύσεις.

➤ **Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού**

Αφορά τα έσοδα που αφορούν την χρήση και έξοδα που αφορούν επόμενες χρήσεις στα πλαίσια της αρχής της οριοθέτησης των χρήσεων.

➤ **Υποχρεώσεις σε Προμηθευτές και Λοιπές Υποχρεώσεις**

Αφορά όλες τις υποχρεώσεις από τη λειτουργική δραστηριότητα της επιχείρησης.

➤ **Εκδοθέν Κεφάλαιο – Υπέρ το Άρτιον Έκδοση**

Αφορά τις εισφορές των συμμετεχόντων στην επιχείρηση.

➤ **Αποθεματικά**

Αφορά τις κρατήσεις από τα κέρδη ή και απ' ευθείας από το υπόλοιπο κερδών εις νέον που προορίζονται για κεφαλαιακή ενίσχυση της εταιρίας όπως π.χ. το τακτικό αποθεματικό καθώς και τις κρατήσεις εκείνες που για διάφορους λόγους (π.χ. απαλλαγή φορολογίας) απαγορεύεται η διανομή τους στους μετόχους.

➤ **Διαφορές Αναπροσαρμογής**

Αφορά την αξία της αναπροσαρμογής των ενσώματων ακινητοποιήσεων και των άυλων περιουσιακών στοιχείων (τρέχουσα αξία μείον λογιστική αξία).

➤ **Συναλλαγματικές Διαφορές Εκμετάλλευσης Εξωτερικού**

Αφορά τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την μετατροπή οικονομικών καταστάσεων εκμεταλλεύσεων εξωτερικού, εφόσον είναι θυγατρικές, συγγενείς ή κοινοπραξίες, στο νόμισμα που τηρεί τα βιβλία της η μητρική, προκειμένου να ενσωματωθούν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αυτής.

➤ **Δικαιώματα Μειοψηφίας**

Αφορά τα δικαιώματα των τρίτων πάνω στα ίδια κεφάλαια και τα αποτελέσματα της χρήσης, που προκύπτουν κατά την ενοποίηση των θυγατρικών με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης.

➤ **Μακροπρόθεσμα Δάνεια**

Αφορά τις έντοκες υποχρεώσεις της εταιρίας, λήξεως πέραν του τέλους της επόμενης χρήσεως.

➤ **Αναβαλλόμενοι Φόροι Εισοδήματος**

Αφορά τους αναβαλλόμενους φόρους ως ανωτέρω περιγράφηκε, εφόσον είναι πιστωτικοί (υποχρέωση).

➤ **Υποχρεώσεις Παροχών Αποχώρησης**

Αφορά τις υποχρεώσεις προς το προσωπικό που προκύπτουν από οφειλόμενες μετά την αποχώρηση παροχές.

➤ **Προμηθευτές και Λοιπές Υποχρεώσεις**

Αφορά τις υποχρεώσεις που προκύπτουν από τις λειτουργικές δραστηριότητες της επιχείρησης, όπως υποχρεώσεις προς Προμηθευτές, Δημόσιο και Προσωπικό.

➤ **Βραχυπρόθεσμα Δάνεια**

Αφορά όλες τις έντοκες υποχρεώσεις που λήγουν εντός της επόμενης χρήσεως.

➤ **Βραχυπρόθεσμο μέρος Έντοκων Δανείων**

Αφορά τις δόσεις των μακροπρόθεσμων έντοκων δανείων που λήγουν εντός της επόμενης χρήσεως.

➤ **Προβλέψεις για Εγγυήσεις**

Αφορά υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου και ποσού.

➤ **Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού**

Αφορά τα δουλευμένα έξοδα της χρήσεως και τα έσοδα επόμενων χρήσεων, σύμφωνα με τις βασικές αρχές της αυτοτέλειας των χρήσεων και της αρχής αντιπαραθέσεως εσόδων και εξόδων.

Παρέχεται η δυνατότητα, κατά την σύνταξη και παρουσίαση της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης να χρησιμοποιούνται επιπρόσθετες θέσεις στοιχείων, επικεφαλίδες και άλλες περιγραφές (εάν απαιτούνται από συγκεκριμένο πρότυπο ή εάν το είδος της επιχείρησης είναι τέτοιο που να καθιστά αναγκαία την τροποποίηση κονδυλίων), προκειμένου να παρέχουν πληροφορίες οι οποίες θα βοηθήσουν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην κατανόηση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και της απόδοσης της επιχείρησης. Συγκεκριμένα, είτε στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης είτε στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις πρέπει να περιλαμβάνονται τα εξής:

- Περαιτέρω υποκατηγορίες των κονδυλίων που παρουσιάστηκαν, ταξινομημένες με τρόπο που να αρμόζει στις δραστηριότητες της επιχείρησης

- Γνωστοποιήσεις για ποσά πληρωτέα σε θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις καθώς και απαιτήσεων προς τις ίδιες τις επιχειρήσεις
- Ανάλυση κάθε στοιχείου ανάλογα με την φύση του:
 - Ανάλυση των **παγίων στοιχείων του ενεργητικού** σε κατηγορίες σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16.
 - Ανάλυση των **απαιτήσεων** και εισπρακτέων ποσών από πελάτες, μέλη ομίλων, προκαταβολές, συγγενή μέρη και λοιπά ποσά.
 - Ανάλυση των **αποθεμάτων** σε εμπορεύματα, υλικά παραγωγής, πρώτες και βοηθητικές ύλες, αναλώσιμα, παραγωγή υπό εκτέλεση, έτοιμα προϊόντα.
 - Ανάλυση των **ιδίων κεφαλαίων** για καταβεβλημένο κεφάλαιο, εγκεκριμένο κεφάλαιο, διαφορά υπέρ το άρτιο, κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών, αποθεματικά από κέρδη (τακτικό και έκτακτο), αποθεματικό αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων, φορολογικά και αναπτυξιακά αποθεματικά, αδιανέμητα κέρδη κ.λ.π.
 - Ανάλυση των **προβλέψεων** σε προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους και σε λοιπά στοιχεία.

Επίσης, θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- 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 στο 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,
 - Μετοχές υπό έκδοση σύμφωνα με συμβάσεις άσκησης Δικαιωμάτων Προαίρεσης (Options) και πωλήσεων, με αναφορά των όρων και ποσών.
- 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 (π.χ. ένας συνεταιρισμός), θα γνωστοποιεί πληροφορίες ισοδύναμες προς εκείνες που αναφέρονται παραπάνω και οι οποίες δείχνουν τις μεταβολές κατά την διάρκεια της περιόδου σε κάθε κατηγορία συμμετοχής, καθώς και τα δικαιώματα, τα προνόμια και τους περιορισμούς που αφορούν σε κάθε κατηγορία δικαιωμάτων.

8.3 Υποδειγμα Οικονομικής Θέσης - Ισολογισμού

Στην συνέχεια παρατίθεται ενδεικτικό υπόδειγμα του τρόπου σύνταξης, κατάταξης και παρουσίασης των στοιχείων της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης με βάση τα Δ.Π.Χ.Α.:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕ**(ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ****2009 2008****ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ****Παγιο Ενεργητικό (Μη Κυκλοφορούν)**

Ενσωματες Ακίνητοποιησεις - Παγια	XX	XX
Αυλα Περιουσιακα Στοιχεια	XX	XX
Υπεραξια Επιχειρησεως	XX	XX
Αλλα Χρηματοοικονομικα Στοιχεια	XX	XX
Επενδυσεις σε Συγγενεις Επιχειρησεις	XX	XX
Αναβαλλομενοι Φοροι Εισοδηματος	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Συνολο Παγιου Ενεργητικου	XX	XX

Κυκλοφορούν Ενεργητικό

Αποθεματα	XX	XX
Πελατες και Λοιπες Απαιτησεις	XX	XX
Χρεογραφα και Αλλα Χρηματοοικονομικα Μεσα	XX	XX
Ταμιακα Διαθεσιμα και Ισοδυναμα	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Συνολο Κυκλοφορουντος Ενεργητικου	XX	XX

Μεταβατικοι Λογαριασμοι Ενεργητικου	<u>XX</u>	<u>XX</u>
-------------------------------------	-----------	-----------

ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	<u>XX</u>	<u>XX</u>
---------------------------	------------------	------------------

ΣΗΣ της 31^{ης} ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2009

ΤΑ Δ.Π.Χ.Α.)

	2009	2008
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ & ΠΑΘΗΤΙΚΟ		
Ιδια Κεφαλαια		
Μετοχικο Κεφαλαιο	XX	XX
Υπερ το αρτιο Εκδοση	XX	XX
Αποθεματικα	XX	XX
Διαφορες Αναπροσαρμογης	XX	XX
Συναλλαγματικες Διαφορες Εκμεταλλευσης Εξωτερικου	XX	XX
Κερδη εις Νεον	XX	XX
Δικαιωματα Μειοψηφιας	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Συνολο Ιδιων Κεφαλαιων	XX	XX
Μακροπροθεσμες Υποχρεωσεις		
Μακροπροθεσμα Δανεια	XX	XX
Αναβαλλομενοι Φοροι Εισοδηματος	XX	XX
Υποχρεωσεις Παροχων Αποχωρησεως	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Συνολο Μακροπροθεσμων Υποχρεωσεων	XX	XX
Βραχυπροθεσμες Υποχρεωσεις		
Προμηθευτες και Λοιπες Υποχρεωσεις	XX	XX
Βραχυπροθεσμα Δανεια	XX	XX
Βραχυπροθεσμο μερος Εντοκων Δανειων	XX	XX
Προβλεψεις για Εγγυησεις	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Συνολο Βραχυπροθεσμων Υποχρεωσεων	XX	XX
Μεταβατικοι Λογαριασμοι Παθητικου	<u>XX</u>	<u>XX</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ & ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	<u>XX</u>	<u>XX</u>

9. Κατάσταση Συνολικών Εσόδων

9.1 Ερμηνεία και Σκοπός

Η Κατάσταση Συνολικών Εσόδων (συνένωση Κατάστασης Αποτελεσμάτων και Κατάστασης Αναγνωρισμένων Εσόδων – Εξόδων) αποτελεί σημαντική πηγή πληροφόρησης για τους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων, δεδομένου ότι μέσω αυτής αντλούν σημαντικές πληροφορίες όσον αφορά την ικανότητα της επιχείρησης να δημιουργεί έσοδα, κέρδη, ταμιακές ροές και επομένως υψηλή αποδοτικότητα.

Η ανάλυση της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων επιτρέπει να εκτιμηθεί η αποτελεσματικότητα της Διοίκησης μίας επιχείρησης για τη συγκεκριμένη περίοδο, καθώς επίσης και να εξαχθούν συμπεράσματα για την πιθανή πορεία της επιχείρησης στο μέλλον.

9.2 Αναλυση Δομης

Μία επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει όλα τα στοιχεία των εσόδων και εξόδων που αναγνωρίστηκαν στην παρουσιαζόμενη περίοδο:

α) σε μία ενιαία κατάσταση, την Κατάσταση Συνολικών Εσόδων ή

β) σε δύο καταστάσεις, μία κατάσταση που θα παρουσιάζει τα στοιχεία των κερδών ή ζημιών της περιόδου (ξεχωριστή Κατάσταση Αποτελεσμάτων) και μία δεύτερη κατάσταση η οποία θα ξεκινά από το αποτέλεσμα της περιόδου και θα συνεχίζει παρουσιάζοντας τα στοιχεία των λοιπών συνολικών εσόδων (Κατάσταση Συνολικών Εσόδων).

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, η Κατάσταση Συνολικών Εσόδων πρέπει να περιλαμβάνει κατ' ελάχιστο τα ακόλουθα κονδύλια:

- Έσοδα από την πώληση αγαθών ή την προσφορά υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της παρουσιαζόμενης περιόδου μείον τις εκπτώσεις και επιστροφές αυτών, προκειμένου να προσδιοριστούν τα καθαρά έσοδα από πωλήσεις. Σε αυτή την κατηγορία περιλαμβάνονται επίσης και έσοδα της επιχείρησης από παρεπόμενες δραστηριότητες.
- Χρηματοοικονομικά Έξοδα, τα οποία διαμορφώνονται από συνθετικά στοιχεία κόστους, όπως οι χρεωστικοί τόκοι δανείων, οι τόκοι των χρηματοοικονομικών μισθώσεων κ.λ.π.
- Μεριδίο κερδών ή ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που ενοποιούνται με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης. Στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων περιλαμβάνεται το μερίδιο της επενδύτριας επιχείρησης (ή της κοινοπρακτούσας) στα αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της εκδότριας (ή της από κοινού ελέγχου επιχείρησης).
- Κέρδη ή Ζημίες προ φόρων, που αναγνωρίζονται από την διάθεση στοιχείων του ενεργητικού ή την διευθέτηση υποχρεώσεων που αναφέρονται σε διακοπτόμενες επιχειρηματικές δραστηριότητες.
- Φόροι – Έξοδα, οι οποίοι αναφέρονται στο συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου και περιλαμβάνουν τόσο τον τρέχοντα όσο και τον αναβαλλόμενο φόρο.
- Κέρδος ή Ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, το οποίο είναι το αλγεβρικό άθροισμα των εσόδων και εξόδων.
- Κέρδη ή Ζημίες για τα δικαιώματα μειοψηφίας.

- Κέρδη ή Ζημίες που διανέμονται για την χρήση και αποδίδονται στους μετόχους της μητρικής επιχείρησης.

Στην περίπτωση κατά την οποία μία επιχείρηση παρουσιάζει **δύο** καταστάσεις, μία **ξεχωριστή Κατάσταση Αποτελεσμάτων και μία δεύτερη, την Κατάσταση Συνολικών Εσόδων**, τότε τα έξι πρώτα προαναφερθέντα στοιχεία των αποτελεσμάτων, αλλά και η γνωστοποίηση της κατανομής των κερδών ή ζημιών της περιόδου σε μη ελέγχουσες συμμετοχές και σε ιδιοκτήτες της μητρικής, είναι δυνατό να παρουσιάζονται στην ξεχωριστή Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Στα στοιχεία των **λοιπών συνολικών εσόδων περιλαμβάνεται κάθε στοιχείο εσόδου και εξόδου που δεν αναγνωρίζεται στο κέρδος ή στη ζημιά της παρουσιαζόμενης περιόδου, ταξινομημένο σύμφωνα με τη φύση του**. Μεταβολές στα Ίδια Κεφάλαια που προέρχονται από συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες (π.χ. μερίσματα) **εξαιρούνται από την Κατάσταση Συνολικών Εσόδων και παρουσιάζονται στην Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων**.

Επίσης, τα παρακάτω κονδύλια εμφανίζονται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων, ως κατανομές του κέρδους ή της ζημιάς, για την παρουσιαζόμενη περίοδο:

α) **κέρδη ή ζημίες περιόδου που αποδίδονται σε:**

- **μη ελέγχουσες συμμετοχές** (αφορά στο μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μίας επιχείρησης, που αναλογεί στα δικαιώματα που δεν ελέγχονται άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, από τη μητρική) και
- **στους ιδιοκτήτες της μητρικής.**

β) **συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα που αποδίδονται σε:**

- **μη ελέγχουσες συμμετοχές, και**
- **ιδιοκτήτες της μητρικής.**

Πρόσθετες πληροφορίες και στοιχεία (θέσεις στοιχείων, επικεφαλίδες και μερικά αθροίσματα) μπορούν να αποκαλύπτονται ξεχωριστά στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων, εφόσον απαιτούνται από συγκεκριμένο πρότυπο ή η εμφάνισή τους είναι αναγκαία για την εύλογη παρουσίαση της απόδοσης της επιχείρησης.

Η γνωστοποίηση γεγονότων, τα οποία διαφέρουν σε συχνότητα, κίνδυνο και δυνατότητα πρόβλεψης, βοηθά στην ουσιαστική επεξεργασία της πραγματοποιηθείσας απόδοσης και στην όσο το δυνατόν ακριβέστερη εκτίμηση των μελλοντικών αποτελεσμάτων. Για παράδειγμα, το αποτέλεσμα της διάθεσης μίας σημαντικής επένδυσης ή μία μεγάλη μείωση της αξίας των αποθεμάτων μπορεί να διαμορφώνουν θετικά ή αρνητικά το αποτέλεσμα μίας περιόδου, αλλά η επανάληψή τους να είναι λιγότερο πιθανή στις επόμενες περιόδους.

Μία επιχείρηση δεν πρέπει να εμφανίζει κονδύλια εσόδων ή εξόδων ως έκτακτα στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων, αλλά ούτε και στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων της επιχείρησης.

Ωστόσο, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.1, θα πρέπει να παρουσιάζεται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων ή στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, ανάλυση των εξόδων η οποία βασίζεται:

α) στο είδος (φύση) των εξόδων ή

β) στην λειτουργία τους (δραστηριότητα) στα πλαίσια της επιχείρησης.

Οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται να επιλέξουν την ανάλυση εκείνη, η οποία θα παρουσιάζει πιο αξιόπιστη και συναφή πληροφόρηση.

Στην ανάλυση των εξόδων **κατά είδος**, τα έξοδα παρουσιάζονται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων με λεπτομέρεια και ανάλογα με το είδος τους π.χ. αποσβέσεις, αγορές εμπορευμάτων, αγορές πρώτων υλών, μεταφορικά έξοδα και έξοδα διαφήμισης, ανεξάρτητα από τον προορισμό τους. Ως προορισμός νοείται η λειτουργία για την οποία πραγματοποιήθηκε το αντίστοιχο έξοδο. Κατά συνέπεια, τα έξοδα δεν ανακατανέμονται

εντός της επιχείρησης μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών. Η ανάλυση αυτή είναι απλή και εφαρμόζεται ιδιαίτερα σε μικρές επιχειρήσεις.

Η ανάλυση εξόδων **κατά λειτουργία ή δραστηριότητα** είναι γνωστή και ως η μέθοδος του «κόστους των πωλήσεων» και ταξινομεί τα έξοδα ανάλογα με την λειτουργία τους, δηλαδή ως μέρος του κόστους πωλήσεων, των εξόδων διάθεσης και των εξόδων διοίκησης. Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή, κάθε έξοδο πραγματοποιείται από την επιχείρηση για κάποιο συγκεκριμένο σκοπό, δηλαδή προκειμένου να εξυπηρετήσει κάποια λειτουργία της επιχείρησης.

Ο τρόπος παρουσίασης των εξόδων πρέπει να επιλέγεται με βάση την καλύτερη και όσο το δυνατόν πιο εύλογη παρουσίαση της απόδοσης της επιχείρησης. Αυτό εξαρτάται τόσο από ιστορικούς και επιχειρηματικούς παράγοντες, όσο και από τον τρόπο διάρθρωσης μίας επιχείρησης, ούτως ώστε ανάλογα με τη μέθοδο παρουσίασης που επιλέγεται να αναδεικνύονται καλύτερα τα συστατικά στοιχεία της απόδοσής της. Αμφότερες οι μέθοδοι παρέχουν μία ένδειξη του κόστους, που αναμένεται να επηρεάζεται (άμεσα ή έμμεσα) από το επίπεδο των πωλήσεων ή της παραγωγής της επιχείρησης. Δεδομένου ότι κάθε μέθοδος παρουσίασης έχει πλεονεκτήματα για διαφορετικούς τύπους επιχειρήσεων, το Δ.Λ.Π. 1 απαιτεί από τη διοίκηση της κάθε επιχείρησης να επιλέγει την περισσότερο σχετική και αξιόπιστη παρουσίαση.

Επειδή ωστόσο, οι πληροφορίες ως προς το είδος των εξόδων είναι χρήσιμες για την πρόβλεψη των μελλοντικών ταμειακών ροών, στην περίπτωση που χρησιμοποιείται η ανάλυση των εξόδων ανά λειτουργία, απαιτούνται επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις (π.χ. όσον αφορά τις δαπάνες αποσβέσεων των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, τις δαπάνες μισθοδοσίας κ.α.) στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

9.3 Υποδειγμα Καταστασης Συνολικων Εσοδων

Εν συνεχεία, παρατίθενται ενδεικτικά υποδείγματα του τρόπου σύνταξης, κατάταξης και παρουσίασης των στοιχείων της Κατάστασης Συνολικών Εσόδων, αρχικά με ανάλυση των εξόδων κατά λειτουργία και έπειτα με ανάλυση των εξόδων κατά είδος:

Κατασταση Συνολικων Εσοδων – Αναλυση Εξοδων κατα Λειτουργια		
Ποσα σε χιλιαδες Ευρω	2009	2008
Πωλησεις	XX	XX
Κοστος Πωλησεων	<u>(XX)</u>	<u>(XX)</u>
Μικτο Κερδος	XX	XX
Αλλα Εσοδα Εκμεταλλευσεως	XX	XX
Εξοδα Διοικησεως	(XX)	(XX)
Εξοδα Διαθεσεως	(XX)	(XX)
Αλλα Εξοδα Εκμεταλλευσεως	<u>(XX)</u>	<u>(XX)</u>
Κερδος Εκμεταλλευσεως	XX	XX
Χρηματοοικονομικα Εξοδα	(XX)	(XX)
Εσοδα απο Συγγενεις Επιχειρησεις	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Κερδος προ Φορων	XX	XX
Φορος Εισοδηματος	<u>(XX)</u>	<u>(XX)</u>
Κερδος μετα Φορων	XX	XX
Δικαιωματα Μειοψηφιας	<u>(XX)</u>	<u>(XX)</u>
Καθαρο Οργανικο Κερδος (απο συνηθεις δραστηριοτητες)	XX	XX
Εκτακτα Κονδυλια	<u>(XX)</u>	<u>(XX)</u>
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ ΧΡΗΣΕΩΣ	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Λοιπα Συνολικα Εσοδα		
Συναλλαγματικες Διαφορες απο τη μετατροπη των Οικονομικων Καταστασεων επιχειρηματικων δραστηριοτητων του εξωτερικου	XX	XX
Διαθεσιμα προς πωληση Χρηματοοικονομικα Στοιχεια του ενεργητικου	XX	XX
Αντισταθμισεις Ταμειακων Ροων	XX	XX
Κερδη απο την Αναπροσαρμογη Αξιας Ακινητων	XX	XX
Αναλογιστικα Κερδη/Ζημιες απο προγραμματα καθορισμενων παροχων	XX	XX
Μεριδιο στα λοιπα Συνολικα Εσοδα Συγγενων	XX	XX
Φοροι Εισοδηματος στοιχειων των λοιπων Συνολικων Εσοδων	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Λοιπα Συνολικα Εσοδα Χρησεως μετα Φορων	XX	XX
ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Κερδη Χρησης αποδιδομενα σε:		
Ιδιοκτητες της μητρικης	XX	XX
Μη ελεγχουσες συμμετοχες	XX	XX
	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Συγκεντρωτικα συνολικα εσοδα χρησης αποδιδομενα σε:		
Ιδιοκτητες της μητρικης	XX	XX
Μη ελεγχουσες συμμετοχες	XX	XX
	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Κερδη ανα μετοχη		
Βασικα και μειωμενα	XX	XX

Κατασταση Αποτελεσματος – Αναλυση Εξοδων Κατα Ειδος			
Ποσα σε χιλιαδες Ευρω		2009	2008
Εσοδα		XX	XX
Αλλα Εσοδα Εκμεταλλευσεως		XX	XX
Μεταβολες στα Αποθεματα των ετοιμων προϊόντων και παραγωγης σε εξελιξη		(XX)	(XX)
Αναλωσεις πρωτων υλων και υλικων		(XX)	(XX)
Παγιοποιησεις Ιδιοκατασκευων		XX	XX
Δαπανες Προσωπικου		(XX)	(XX)
Δαπανες Αποσβεσεων		(XX)	(XX)
Αλλα Εξοδα Εκμεταλλευσεως		(XX)	(XX)
Κερδος Εκμεταλλευσεως		XX	XX
Χρηματοοικονομικα Εξοδα		(XX)	(XX)
Εσοδα απο Συγγενεις Επιχειρησεις		XX	XX
Κερδος προ Φορων		XX	XX
Φορος Εισοδηματος		(XX)	(XX)
Κερδος μετα Φορων		XX	XX
Δικαιωματα Μειοψηφιας		(XX)	(XX)
Καθαρο Οργανικο Κερδος (απο συνηθεις δραστηριοτητες)		XX	XX
Εκτακτα Κονδυλια		(XX)	(XX)
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΛΟΣ ΧΡΗΣΕΩΣ		<u>XX</u>	<u>XX</u>
Κερδη χρησησεως αποδιδομενα σε:			
Ιδιοκτητες της μητρικης		XX	XX
Μη ελεγχουσες συμμετοχες		XX	XX
		<u>XX</u>	<u>XX</u>
Κερδη ανα μετοχη			
Βασικα και μειωμενα		XX	XX

Κατασταση Συνολικων Εσοδων			
Ποσα σε χιλιαδες Ευρω		2009	2008
ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΛΟΣ ΧΡΗΣΕΩΣ		<u>XX</u>	<u>XX</u>
Λοιπα Συνολικα Εσοδα:			
Συναλλαγματικες Διαφορες απο τη μετατροπη των Οικονομικων Καταστασεων επιχειρηματικων δραστηριοτητων του εξωτερικου		XX	XX
Διαθεσιμα προς πωληση Χρηματοοικονομικα Στοιχεια του ενεργητικου		XX	XX
Αντισταθμισεις Ταμειακων Ροων		XX	XX
Κερδη απο την Αναπροσαρμογη Αξιας Ακινήτων		XX	XX
Αναλογιστικα Κερδη/Ζημιες απο προγραμματα καθορισμενων παροχων		XX	XX
Μεριδιο στα λοιπα Συνολικα Εσοδα Συγγενων		XX	XX

Φοροι Εισοδηματος στοιχειων των λοιπων Συνολικων Εσοδων	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Λοιπα Συνολικα Εσοδα Χρησεως μετα Φορων	XX	XX
ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΕΩΣ	<u>XX</u>	<u>XX</u>
Συγκεντρωτικα συνολικα εσοδα χρησης αποδιδομενα σε:		
Ιδιοκτητες της μητρικης	XX	XX
Μη ελεγχουσες συμμετοχες	XX	XX
	<u>XX</u>	<u>XX</u>

10. Κατασταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

10.1 Ερμηνεία και Σκοπος

Όπως έχουμε προαναφέρει, η αποδοτικότητα μίας επιχείρησης μετράται από τα καθαρά της κέρδη και παρουσιάζεται στα αποτελέσματα χρήσεως, ενώ η οικονομική της θέση παρουσιάζεται στον ισολογισμό της. Υπάρχουν όμως σημαντικά γεγονότα που αυξομειώνουν τα ίδια κεφάλαια και τα οποία δεν εμφανίζονται στα αποτελέσματα χρήσεως. Έτσι, επειδή είναι σημαντικό στους χρήστες να γνωρίζουν όλα τα κέρδη και τις ζημιές μιας χρήσης, περιλαμβανομένων και εκείνων που μεταφέρονται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια, το Δ.Λ.Π. 1 απαιτεί να συντάσσεται μία ιδιαίτερη κατάσταση που να εμφανίζονται όλες οι παραπάνω πληροφορίες και μεταβολές στην οικονομική θέση της επιχείρησης. Αυτή είναι η «Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων».

Οι επιχειρήσεις θα πρέπει να παρουσιάζουν ως συστατικό μέρος των οικονομικών καταστάσεων, την παραπάνω κατάσταση, η οποία δείχνει τις μεταβολές στα ίδια κεφάλαια και περιλαμβάνει τις παρακάτω πληροφορίες:

- το καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως,
- τα έσοδα, έξοδα, κέρδη ή ζημιές και άλλες αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη που με βάση τις ρυθμίσεις άλλων προτύπων ή διερμηνειών αναγνωρίζονται και καταχωρούνται απευθείας στα ίδια κεφάλαια,
- συσσωρευμένες επιδράσεις των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές και τη διόρθωση βασικών λαθών που αναγνωρίστηκαν και καταχωρήθηκαν με βάση τη βασική μέθοδο του Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη»,
- το σύνολο των εσόδων και εξόδων της χρήσεως, με διαχωρισμό αυτού σε ποσά που αναλογούν στους μετόχους της μητρικής επιχείρησης και σε δικαιώματα μειοψηφίας.

Πρέπει να αναφέρουμε σε αυτό το σημείο, πως σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, όλα τα έσοδα, έξοδα, κέρδη, ζημιές και άλλες αυξήσεις ή μειώσεις στα οικονομικά οφέλη, **πρέπει** να εμφανίζονται στην κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως, εκτός από τις περιπτώσεις όπου συγκεκριμένα λογιστικά πρότυπα, επιτρέπουν ή απαιτούν κάποια κέρδη ή ζημιές να παρουσιάζονται κατ' ευθείαν σαν μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων. Όπως για παράδειγμα στην περίπτωση του Δ.Λ.Π. 27, το οποίο απαιτεί τα δικαιώματα μειοψηφίας να παρουσιάζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εντός των ιδίων κεφαλαίων και αυτό επειδή δεν αποτελούν υποχρέωση, όπως αυτή ορίζεται στο πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. Ως αποτέλεσμα των παραπάνω, τροποποιήθηκε και το Δ.Λ.Π. 1, ώστε τα δικαιώματα μειοψηφίας να περιλαμβάνονται στα Ίδια κεφάλαια, στον Ισολογισμό και στην Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων.

10.2 Αναλυση Δομης

Ίδια κεφάλαια ή Καθαρή Θέση είναι η υπολειμματική αξία που προκύπτει αν από το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού μίας επιχείρησης, αφαιρεθεί το σύνολο των υποχρεώσεών της, ή η αξία που προκύπτει αν ρευστοποιηθούν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και εξοφληθούν όλες οι υποχρεώσεις.

Τα ίδια κεφάλαια αποτελούνται από τους εξής επιμέρους λογαριασμούς:

- μετοχικό κεφάλαιο κοινών ή προνομιούχων μετοχών
- διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
- διάφορα αποθεματικά (τακτικό, έκτακτο, αφορολόγητα, ειδικά αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων, αποθεματικά ειδικών σκοπών κ.α.)

- διαφορά αναπροσαρμογής της αξίας των ενσώματων παγίων στοιχείων του ενεργητικού
- συναλλαγματικές διαφορές από συγχωνεύσεις θυγατρικών επιχειρήσεων εξωτερικού
- δικαιώματα μειοψηφίας
- υπόλοιπα αποτελεσμάτων εις νέο (συσσωρευμένα κέρδη/ζημιές)
- μη ελεγχουσες συμμετοχές

Σύμφωνα με το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 1, πρέπει να παρουσιάζονται είτε ως μέρος της Κατάστασης Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων, είτε σε ξεχωριστή κατάσταση στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις οι εξής πληροφορίες:

- τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα της παρουσιαζόμενης περιόδου, εμφανίζοντας ξεχωριστά τα ποσά που αναλογούν στους ιδιοκτήτες της μητρικής και σε μη ελέγχουσες συμμετοχές (αυξήσεις ή μειώσεις κεφαλαίων και διανομή μερισμάτων καθώς και το αναλογούν ποσό ανά μετοχή),
- το υπόλοιπο των αδιανέμητων κερδών (υπόλοιπο σωρευμένου κέρδους ή ζημιάς) στην αρχή της χρήσεως, την κίνηση του λογαριασμού μέσα στην χρήση, καθώς και το υπόλοιπο κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού,
- συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους της χρήσεως, για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου, για την διαφορά υπέρ το άρτιο και για κάθε αποθεματικό, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή,
- για κάθε στοιχείο των Ιδίων κεφαλαίων, την επίδραση από τις αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές και από τις διορθώσεις λαθών που αναγνωρίστηκαν, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 8.

Το Δ.Λ.Π. 1 απαιτεί επίσης γνωστοποίηση στην Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων της **συνολικής** προσαρμογής κάθε στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων που προκύπτει, ξεχωριστά από μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές και διορθώσεις λαθών. Οι προσαρμογές αυτές γνωστοποιούνται για κάθε προηγούμενη περίοδο και την αρχή της παρουσιαζόμενης περιόδου.

10.3 Υπόδειγμα Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

Παρακάτω παραθέτουμε ενδεικτικό υπόδειγμα της Κατάστασης Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων, όπως αυτή προβλέπεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ

	ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΑΠΟΔΙΔΟΜΕΝΑ		
	Μετοχικό Κεφάλαιο	Διαφορά Υπέρ το Άρτιο	Τακτικό Αποθεματικό
Υπολοιπο την 31/12/2007	XX	XX	XX
Μεταβολές σε λογιστικές πολιτικές			
Αναπροσαρμοσμένο Υπολοιπο 31/12/2007	XX	XX	XX
Πλεονασμα επανεκτιμησης των ακινήτων			
Ελλειμμα επανεκτιμησης των επενδύσεων			
Συναλλαγματικές διαφορές			
Καθαρά κέρδη και ζημιές μη καταχωρημένες στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων			
Καθαρο κερδος χρησεως 2008			
Μερισματα			
Τακτικό Αποθεματικό			XX
Εκδοση μετοχικού κεφαλαίου	<u>XX</u>	<u>XX</u>	
Υπολοιπο κατα την 31/12/2008	XX	XX	XX
Ελλειμμα επανεκτιμησης των ακινήτων			
Πλεονασμα επανεκτιμησης των επενδύσεων			
Συναλλαγματικές διαφορές			
Καθαρά κέρδη και ζημιές μη καταχωρημένες στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων			
Καθαρο κερδος χρησεως 2009			
Μερισματα			
Τακτικό Αποθεματικό			XX
Εκδοση μετοχικού κεφαλαίου	<u>XX</u>	<u>XX</u>	
Υπολοιπο κατα την 31/12/2009	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>

ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

ΣΕ ΙΔΙΟΚΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ				Μη Ελεγχουσες Συμμετοχές	Συνολο Ιδιων Κεφαλαιων
Διαφορα Αναπροσαρμογης	Συναλλαγματικες Διαφορες	Κερδη Εις Νεον	Συνολο		
XX	(XX)	XX	XX	XX	XX
		<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>
XX	(XX)	XX	XX	XX	XX
XX			XX		XX
(XX)			(XX)		(XX)
	(XX)		(XX)		
XX	(XX)		XX	XX	XX
		XX	XX	XX	XX
		(XX)	(XX)		(XX)
		(XX)			
			<u>XX</u>		<u>XX</u>
XX	(XX)	XX	XX	XX	XX
(XX)			(XX)		(XX)
XX			XX		XX
	(XX)		(XX)		
XX	(XX)		XX	XX	XX
		XX	XX	XX	XX
		(XX)	(XX)		(XX)
		(XX)			
			<u>XX</u>		<u>XX</u>
<u>XX</u>	<u>(XX)</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>	<u>XX</u>

11. Κατασταση Ταμειακών Ροών

11.1 Ερμηνεια και Σκοπος

Το Δ.Λ.Π. 7 «Κατάσταση των Ταμειακών Ροών», θέτει το πλαίσιο των αρχών και των κανόνων που θα πρέπει να ακολουθούνται κατά την σύνταξη των Καταστάσεων των Ταμειακών Ροών. Οι καταστάσεις αυτές, παρέχουν στους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων, πληροφορίες σχετικές με την δυνατότητα μίας επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα, τον χρόνο και τη βεβαιότητα της δημιουργίας των διαθεσίμων αυτών, καθώς και τις απαραίτητες πληροφορίες για τη χρήση αυτών, από την Διοίκηση της επιχείρησης.

Οι παραπάνω πληροφορίες είναι απαραίτητες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, καθώς τους δίνουν την δυνατότητα να αξιολογήσουν:

- Τις μεταβολές των στοιχείων του ενεργητικού και το παθητικού της επιχείρησης,
- Τις μεταβολές στη χρηματοοικονομική δομή, τη ρευστότητα και την φερεγγυότητα της επιχείρησης,
- Την ικανότητα να παράγει ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα,
- Τη δυνατότητα να παράγει μελλοντικές ταμειακές ροές,
- Την ικανότητα να αφομοιώνει τις μεταβολές στο περιβάλλον και να εκμεταλλεύεται τις ευκαιρίες με σωστό προγραμματισμό των εισροών και εκροών μετρητών,
- Την πιθανότητα να αντιμετωπίσει προβλήματα ρευστότητας στο μέλλον (σχέση μεταξύ κερδοφορίας και καθαρής διακίνησης των μετρητών),
- Τη δυνατότητα να εξηγήσει λεπτομερώς το που διατέθηκαν τα κέρδη της επιχείρησης,
- Τον βαθμό κατά τον οποίο έχουν επιτευχθεί οι αναμενόμενες χρηματικές ροές που καταγράφονται στον προϋπολογισμό, σε σύγκριση με τις πραγματικές χρηματικές ροές (απολογιστικά).

Τα Δ.Π.Χ.Α., αξιολογώντας τη σημασία των σχετικών πληροφοριών, θεωρούν την σύνταξη της Κατάστασης των Ταμειακών Ροών υποχρεωτική αλλά και αναπόσπαστο κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων, όσων επιχειρήσεων εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α., ανεξαρτήτως κλάδου και αντικειμένου δραστηριότητας.

Η Κατάσταση των Ταμειακών Ροών, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης και στη χρηματοοικονομική της δομή.

Επίσης, παρέχουν πληροφόρηση σχετικά με τις δυνατότητές της να επηρεάζει τα ποσά και τον χρόνο των ταμειακών ροών, προκειμένου να τις προσαρμόζει στην αλλαγή των συνθηκών της αγοράς και στις ευκαιρίες που ανακύπτουν. Με αυτούς τους τρόπους, οι χρήστες μπορούν να αξιολογήσουν την ικανότητά της να πληρώνει μερίσματα και φόρους, να ρευστοποιεί τα κέρδη της και να χρηματοδοτεί επενδύσεις που παράγουν νέες πρόσθετες ταμειακές ροές.

Οι ταμειακές ροές, τα «μετρητά», είναι **πολύ πιο σημαντικά** από τα «κέρδη» για σκοπούς βραχυπρόθεσμης σταθερότητας και βιωσιμότητας της επιχείρησης. Οι επενδύσεις αξιολογούνται από τις ταμειακές ροές και όχι από τα κέρδη των επιχειρήσεων. Είναι γνωστή η ρήση ότι **«Το κέρδος είναι σύμβολο αλλά τα μετρητά είναι πραγματικότητα»**. Είναι αρκετά τα παραδείγματα κερδοφόρων επιχειρήσεων που πτώχευσαν λόγω προβλημάτων ρευστότητας (μία επιχείρηση κηρύσσεται εις πτώχευση με την παύση των πληρωμών της και όχι της κερδοφορίας της). Επομένως, η παρουσίαση του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως δεν είναι αρκετή για να αξιολογηθεί

πλήρως η χρηματοοικονομική κατάσταση, η δυναμικότητα και η ευρωστία μίας επιχείρησης.

11.2 Αναλυση Δομης

Το Δ.Λ.Π. 7 απαιτεί την παροχή πληροφοριών σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και στα ταμειακά ισοδύναμα μίας επιχείρησης. Οι ταμειακές ροές κάθε επιχείρησης ταξινομούνται και παρουσιάζονται σε τρεις επιμέρους κατηγορίες:

- α) Ταμειακές ροές από Λειτουργικές δραστηριότητες,**
- β) Ταμειακές ροές από Επενδυτικές δραστηριότητες,**
- γ) Ταμειακές ροές από Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.**

Σε αυτό το σημείο θεωρείται κρίσιμο να παρατεθούν ορισμένες έννοιες, οι οποίες σχετίζονται με το πρότυπο και θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση όσων αναφέρονται παρακάτω.

Ταμειακά διαθέσιμα είναι τα μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης, καθώς και οι καταθέσεις της επιχείρησης, οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα.

Ταμειακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμειακών διαθεσίμων και που υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους. Τα ταμειακά ισοδύναμα κατέχονται από την επιχείρηση για την αντιμετώπιση των βραχυχρόνιων ταμειακών αναγκών της και όχι για επένδυση ή άλλους σκοπούς. Συνεπώς, μία επένδυση χαρακτηρίζεται ως ταμειακό ισοδύναμο, μόνο όταν έχει σύντομη λήξη π.χ. λήξη σε τρεις μήνες ή λιγότερο από την ημερομηνία της απόκτησής της. Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων αποκλείονται από τα ταμειακά ισοδύναμα, εκτός αν οι συμμετοχές αυτές αποτελούν στην ουσία ταμειακά ισοδύναμα. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι οι προνομιούχες μετοχές που αγοράστηκαν σε σύντομο χρόνο από τη λήξη τους και με συγκεκριμένη ημερομηνία εξαγοράς από τον εκδότη. Επίσης, πολλές επιχειρήσεις τηρούν αλληλόχρεους λογαριασμούς ή λογαριασμούς υπερανάληψεων (overdrafts). Εδώ, αξίζει να αναφέρουμε ότι παρά το γεγονός ότι ο τραπεζικός δανεισμός θεωρείται γενικά χρηματοοικονομική δραστηριότητα, σε ορισμένες χώρες η τραπεζική υπερανάληψη (overdraft) θεωρείται αναπόσπαστο μέρος της διαχείρισης μετρητών. Κατά συνέπεια, οι λογαριασμοί αυτοί, ανεξάρτητα από το υπόλοιπο που παρουσιάζουν, συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα της επιχείρησης.

Ταμειακές ροές είναι οι εισροές και οι εκροές των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων.

Λειτουργικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης που παράγουν το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων, δηλαδή από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημιάς, καθώς και άλλες δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στις επενδυτικές ή τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες αποτελούν ένδειξη της δυνατότητας (ή της αδυναμίας) μίας επιχείρησης να παράγει χρηματικά διαθέσιμα, τα οποία και χρησιμοποιεί για τη διατήρηση της παραγωγικής της δυνατότητας, τη χρηματοδότηση της επέκτασής της, καθώς και για την πληρωμή μερισμάτων στους ιδιοκτήτες της. Στις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες περιλαμβάνονται οι ακόλουθες **κατηγορίες συναλλαγών**:

- Εισπράξεις απαιτήσεων που προέρχονται από πωλήσεις αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών,

- Εξοφλήσεις υποχρεώσεων που προέρχονται από την αγορά εμπορευμάτων ή πρώτων υλών και υπηρεσιών απαραίτητων για την άσκηση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης,
- Εισπράξεις από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα,
- Εισπράξεις και πληρωμές με μετρητά μίας ασφαλιστικής επιχείρησης για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, συντάξεις και άλλες ασφαλιστικές παροχές,
- Εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς,
- Πληρωμές μισθών στο προσωπικό,
- Πληρωμές λειτουργικών μισθώσεων που καταβάλλονται για εξοπλισμό που χρησιμοποιείται για την άσκηση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης (π.χ. ενοίκια για κτίρια διοίκησης, μηχανήματα παραγωγής, αυτοκίνητα),
- Πληρωμές φόρου εισοδήματος.

Επενδυτικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες που συνδέονται με την απόκτηση και τη διάθεση μακροπρόθεσμων στοιχείων του ενεργητικού και άλλων επενδύσεων που δεν περιλαμβάνονται στα ταμειακά διαθέσιμα. Η ιδιαίτερη γνωστοποίηση των ταμειακών εκροών και εισροών από επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, δεδομένου ότι αντιπροσωπεύει την έκταση κατά την οποία έχουν πραγματοποιηθεί επενδύσεις, οι οποίες με τη σειρά τους θα δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμειακές εισροές. Στις ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες περιλαμβάνονται οι ακόλουθες **κατηγορίες συναλλαγών:**

- Πληρωμές για αγορά ενσώματων παγίων και άλλων μακροπρόθεσμων στοιχείων του ενεργητικού (π.χ. συμμετοχών, χρεογράφων, δανείων σε τρίτους). Αυτές οι πληρωμές περιλαμβάνουν και εκείνες που σχετίζονται με την κεφαλαιοποίηση κόστους ανάπτυξης και ιδιοπαραγωγές ενσώματων παγίων,
- Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων παγίων και άλλων μακροπρόθεσμων στοιχείων του ενεργητικού,
- Καταβολές μετρητών για απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων και χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων,
- Εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών, χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από τις εισπράξεις από χρηματοοικονομικά μέσα που θεωρούνται ως ταμειακά ισοδύναμα και από εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς),
- Ταμειακές προκαταβολές και δάνεια που δίνονται σε τρίτους (εκτός αυτών που δίνονται από ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα), καθώς και οι αντίστοιχες εισπράξεις από τα παραπάνω,
- 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.

Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι αυτές που συνδέονται με τις μεταβολές στο μέγεθος και την συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης. Είναι χρήσιμες γιατί βοηθούν στην εκτίμηση και την πρόβλεψη των ταμειακών ροών από τους χρηματοδότες της επιχείρησης, τους μετόχους και τους διάφορους δανειστές αυτής.

Στις ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες περιλαμβάνονται οι ακόλουθες **κατηγορίες συναλλαγών**:

- Εισπράξεις από εκδόσεις μετοχών και λοιπών συμμετοχικών τίτλων,
- Πληρωμές μερισμάτων κοινών και προνομιούχων μετοχών,
- Πληρωμές στους ιδιοκτήτες για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της επιχείρησης,
- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων,
- Εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων,
- Πληρωμές μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Η παρουσίαση των ταμειακών ροών που προέρχονται από λειτουργικές δραστηριότητες, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 7, μπορεί να γίνει με μία από τις δύο ακόλουθες μεθόδους:

α) την **άμεση μέθοδο** παρουσίασης, κατά την οποία **γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών**. Οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται από το Δ.Λ.Π. 7, να εμφανίσουν τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες με τη χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου, η οποία παρέχει πληροφορίες που μπορεί να είναι χρήσιμες για την πρόβλεψη μελλοντικών ταμειακών ροών, οι οποίες δεν παρέχονται με την έμμεση μέθοδο. Στην πράξη όμως έχει επικρατήσει η χρήση της έμμεσης μεθόδου.

Όταν ακολουθείται η άμεση μέθοδος, για να είναι δυνατόν να υπολογισθούν τα αντίστοιχα ποσά για τις ακαθάριστες εισπράξεις και πληρωμές, απαιτούνται πληροφορίες από λογιστικές εγγραφές ή από την αναπροσαρμογή στις πωλήσεις και το κόστος των πωλήσεων, για μεταβολές στα αποθέματα, πελάτες (απαιτήσεις), προμηθευτές, για έξοδα που δεν πληρώθηκαν σε μετρητά (π.χ. κοστολογούμενες αποσβέσεις), για προπληρωμένα έξοδα, απώλειες επισφαλών απαιτήσεων σε συνδυασμό με τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων ή στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων (εάν αυτή παρουσιάζεται ξεχωριστά), καθώς και άλλα στοιχεία των οποίων οι ταμειακές ροές αφορούν τις επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Θα λέγαμε δηλαδή πως απαιτείται γενικότερα μετατροπή κονδυλίων λογαριασμών Αποτελεσμάτων Χρήσεων, από την δεδουλευμένη βάση της λογιστικής (Accrual) στην ταμειακή (Cash), προκειμένου να καταρτισθεί η Κατάσταση Ταμειακών Ροών.

Ο υπολογισμός των κονδυλίων που παραθέτονται μπορεί να γίνει με τον παρακάτω τρόπο:

Πληρωμές προσωπικού = Υποχρεώσεις προς το προσωπικό αρχής περιόδου + Έξοδα Μισθοδοσίας – Υποχρεώσεις προς το προσωπικό τέλους περιόδου

Εισπράξεις από Πελάτες = Υπόλοιπο Πελατών αρχής περιόδου + Πωλήσεις περιόδου – Υπόλοιπο Πελατών τέλους περιόδου + Προκαταβολές Πελατών τέλους περιόδου – Προκαταβολές Πελατών αρχής περιόδου + Γραμμάτια εισπρακτέα αρχής περιόδου – Γραμμάτια εισπρακτέα τέλους περιόδου + Επιταγές εισπρακτέες αρχής περιόδου – Επιταγές εισπρακτέες τέλους περιόδου

Πληρωμές σε Προμηθευτές = Αγορές περιόδου + Υπόλοιπο Προμηθευτών αρχής περιόδου – Υπόλοιπο Προμηθευτών τέλους περιόδου + Προκαταβολές Προμηθευτών τέλους περιόδου – Προκαταβολές Προμηθευτών αρχής περιόδου + Γραμμάτια πληρωτέα αρχής περιόδου – Γραμμάτια πληρωτέα τέλους περιόδου + Επιταγές πληρωτέες αρχής περιόδου – Επιταγές πληρωτέες τέλους περιόδου

Άλλες Πληρωμές = Λειτουργικά Έξοδα (εκτός πληρωμών σε προσωπικό και φόρων) + Υπόλοιπο λοιπών υποχρεώσεων (εκτός υποχρεώσεων προσωπικού και φόρων) αρχής περιόδου – Υπόλοιπο λοιπών υποχρεώσεων (εκτός υποχρεώσεων προσωπικού και φόρων) τέλους περιόδου + Προπληρωμές εξόδων τέλους περιόδου – Προπληρωμές εξόδων αρχής περιόδου

Φόροι Πληρωθέντες = Υπόλοιπο υποχρεώσεων φόρων, τελών και αναβαλλόμενων φόρων αρχής περιόδου + Φόρος Εισοδήματος περιόδου και αναβαλλόμενων φόρων περιόδου – Υπόλοιπο υποχρεώσεων φόρων, τελών και αναβαλλόμενων φόρων τέλους περιόδου + Προπληρωμές φόρων τέλους περιόδου – Προπληρωμές φόρων αρχής περιόδου

β) την **έμμεση μέθοδο** παρουσίασης, κατά την οποία το καθαρό κέρδος ή ζημιά για τη χρήση αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις:

- Συναλλαγών μη ταμειακής φύσης (π.χ. αποσβέσεις παγίων, επισφαλών απαιτήσεων, φόροι επόμενων χρήσεων, μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημιές από ξένα νομίσματα, αδιανέμητα κέρδη συγγενών επιχειρήσεων, δικαιώματα μειοψηφίας κ.α.)
- Των αναβαλλόμενων ή προβλεπόμενων οργανικών εισπράξεων και πληρωμών
- Των στοιχείων εσόδων και εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές ταμειακές ροές (π.χ. διακανονίζονται ποσά που έχουν συμπεριληφθεί στο κέρδος ή την ζημιά και δεν είναι ταμειακές ροές όπως, αποσβέσεις, προβλέψεις κ.α.)

Στην έμμεση μέθοδο μπορούν να παρουσιάζονται οι καθαρές ταμειακές ροές από τις λειτουργικές δραστηριότητες όπως εμφανίζονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως, καθώς και οι μεταβολές κατά την διάρκεια της χρήσεως στα αποθέματα, τις οργανικές απαιτήσεις και στους λογαριασμούς πληρωτέους.

Συγκεκριμένα, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών **ξεκινά από τα κέρδη προ φόρων** και εν συνεχεία διενεργούνται οι ακόλουθες προσαρμογές:

- Απαλείφονται τα μη ταμειακά έξοδα (αποσβέσεις, προβλέψεις)
- Απαλείφονται τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (τόκοι έξοδα, τόκοι έσοδα)
- Απαλείφονται έσοδα και έξοδα τα οποία σχετίζονται με τις επενδυτικές δραστηριότητες της επιχείρησης (έσοδα από μερίσματα θυγατρικών, ζημιές από πώληση μετοχών, παγίων κ.λ.π.)
- Απαλείφονται λοιπές μη ταμειακές συναλλαγές (έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις, συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης κ.λ.π.)

Οι παραπάνω προσαρμογές διενεργούνται με **πρόσημο αντίθετο** από αυτό που χρησιμοποιείται για το κάθε κονδύλιο που διαμορφώνει τα κέρδη ή τις ζημιές της περιόδου (π.χ. τα κέρδη από πώληση παγίων αφαιρούνται, ενώ οι ζημιές από πώληση παγίων προστίθενται).

Για τις επιδράσεις από τις μεταβολές στο κεφάλαιο κίνησης, όπως στις μεταβολές αποθεμάτων, απαιτήσεων, προμηθευτών και λοιπών υποχρεώσεων (εκτός τραπεζών), ισχύει ο γενικός κανόνας ότι η αύξηση των στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού και η μείωση των στοιχείων των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων αφαιρούνται, ενώ η μείωση των στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού και η αύξηση των στοιχείων των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων προστίθενται στα καθαρά κέρδη.

Μία επιχείρηση μπορεί να κατέχει χρεόγραφα και δάνεια για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς, οπότε αυτά είναι όμοια με απόθεμα που αγοράστηκε για μεταπώληση. Οι ταμειακές ροές που προέρχονται από την αγορά και πώληση τέτοιων χρεογράφων κατατάσσονται στις λειτουργικές δραστηριότητες.

Οι ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες ολοκληρώνονται με την επίδραση από την πραγματική ταμειακή εκροή για φόρους εισοδήματος και τόκους μέσα στην περίοδο αναφοράς.

Η τεχνική προετοιμασίας της Κατάστασης Ταμειακών Ροών με βάση την άμεση και την έμμεση μέθοδο, **διαφέρει μόνο στον τρόπο που ακολουθείται για τον υπολογισμό των καθαρών ροών μετρητών από λειτουργικές δραστηριότητες**. Συνεπώς, με όποια από τις δύο μεθόδους και αν παρουσιαστούν οι ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες, το αποτέλεσμα **θα πρέπει να είναι το ίδιο**.

Η τεχνική για την παρουσίαση του υπολοίπου μέρους της Κατάστασης Ταμειακών Ροών, δηλαδή από **επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι η ίδια** και στις δύο μεθόδους. Απαίτηση του Προτύπου και σε αυτή την περίπτωση, αποτελεί το ότι και πάλι οι **κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και πληρωμών** που προέρχονται από **επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες πρέπει να εμφανίζονται χωριστά**.

Ωστόσο, ενώ όπως αναφέρεται παραπάνω, οι επιχειρήσεις πρέπει να εμφανίζουν ξεχωριστά τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και πληρωμών που προέρχονται από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, υπάρχουν κάποιες συγκεκριμένες περιπτώσεις, όπου το Πρότυπο **επιτρέπει να γίνει συμψηφισμός ταμειακών εισροών και εκροών με την εμφάνιση του «καθαρού» ποσού μόνο**. Οι περιπτώσεις αυτές είναι:

- Εισπράξεις και πληρωμές για λογαριασμό πελατών, όταν αυτές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη και όχι της επιχείρησης, π.χ. κατεχόμενα από μία εταιρεία επενδύσεων κεφάλαια για λογαριασμό πελατών της, αποδοχή και αποπληρωμή καταθέσεων όψεως μίας τράπεζας, μισθώματα που εισπράχθηκαν για λογαριασμό των εκμισθωτών και αποδόθηκαν σε αυτούς και
- Εισπράξεις και πληρωμές για στοιχεία των οποίων η ταχύτητα κυκλοφορίας είναι υψηλή, τα ποσά σημαντικά και η λήξη βραχυπρόθεσμη π.χ. οι προκαταβολές που καταβάλλονται για αγορά ή πώληση επενδύσεων, για ποσά που αφορούν σε πιστωτικές κάρτες πελατών και για λοιπό βραχυπρόθεσμο δανεισμό (π.χ. με λήξη μικρότερη του τριμήνου).

Επίσης σε καθαρή βάση μπορούν να εμφανίζονται οι ταμειακές ροές που προκύπτουν από τις ακόλουθες δραστηριότητες ενός χρηματοπιστωτικού οργανισμού:

- Εισπράξεις και πληρωμές συγκεκριμένων καταθέσεων σε μακροπρόθεσμη βάση,
- Οι καταθέσεις αλλά και η απόσυρσή τους από άλλα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα,
- Χρηματοδοτήσεις και δάνεια προς συγκεκριμένους πελάτες όπως και η αποπληρωμή τους από αυτούς.

11.3 Ειδικά Θεματα

11.3.1 Συναλλαγές σε Ξένο Νομισμα

Οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα μπορεί να αφορούν συναλλαγές της επιχείρησης με τρίτους (π.χ. πληρωμή προμηθευτή εξωτερικού) ή ταμειακές ροές μιας θυγατρικής του εξωτερικού. Ως προς τις ταμειακές ροές της επιχείρησης που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα το Δ.Λ.Π. 7, προβλέπει τα ακόλουθα:

- Οι συναλλαγές αυτές καταχωρούνται στο νόμισμα που η επιχείρηση τηρεί τα βιβλία της εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος τη συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία της ροής.
- Τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημιές από τις μεταβολές του ξένου νομίσματος (συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης), δεν θεωρούνται ταμειακές ροές. Η επίδραση των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών ξένου νομίσματος στα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα, εμφανίζεται ωστόσο στην Κατάσταση των

Ταμειακών Ροών, για λόγους συμφωνίας των ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων μεταξύ έναρξης και λήξης της περιόδου αναφοράς. Το ποσό αυτό παρουσιάζεται ξεχωριστά από τις ταμειακές ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες και συμπεριλαμβάνει τις τυχόν διαφορές, στην περίπτωση που αυτές οι ταμειακές ροές είχαν εμφανιστεί με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες της λήξης της περιόδου αναφοράς.

11.3.2 Τοκοί και Μερισματα

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 7, οι ταμειακές ροές από τόκους και μερίσματα πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά (δεν επιτρέπονται συμψηφισμοί τόκων εσόδων και τόκων εξόδων) και να ταξινομούνται κατά την κρίση κάθε επιχείρησης ελεύθερα, ως λειτουργικά, επενδυτικά ή χρηματοοικονομικά στοιχεία και να ακολουθούν την ταξινόμηση αυτή με συνέπεια από χρήση σε χρήση, ούτως ώστε οι καταστάσεις να είναι συγκρίσιμες. Συγκεκριμένα το πρότυπο ορίζει:

- Το συνολικό ποσό των τόκων που καταβλήθηκαν κατά την διάρκεια μίας περιόδου εμφανίζεται στην Κατάσταση των Ταμειακών Ροών, είτε έχει αναγνωριστεί ως έξοδο στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων, είτε έχει κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με τον προβλεπόμενο χειρισμό του Δ.Λ.Π. 23).
- Για ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, οι τόκοι που καταβλήθηκαν και οι τόκοι και τα μερίσματα που εισπράχθηκαν κατατάσσονται συνήθως στις λειτουργικές ταμειακές ροές. Δεν υπάρχει ωστόσο, κοινή συναίνεση στην κατάταξη αυτών των ταμειακών ροών από τόκους για τις άλλες επιχειρήσεις. Τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορούν να εμφανιστούν στις λειτουργικές ταμειακές ροές, γιατί υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς. Εναλλακτικά, τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι ή μερίσματα που εισπράχθηκαν, μπορούν να περιληφθούν στις χρηματοοικονομικές ταμειακές ροές και στις επενδυτικές ταμειακές ροές αντίστοιχα, γιατί αποτελούν τα κόστη εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων ή τις αποδόσεις των επενδύσεων.
- Μερισματα που καταβλήθηκαν μπορούν να ταξινομηθούν στις χρηματοοικονομικές ροές, γιατί αποτελούν ένα κόστος εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων. Εναλλακτικά, μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορούν να ταξινομηθούν ως ένα συνθετικό στοιχείο των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες, έτσι ώστε να μπορέσουν οι χρήστες να προσδιορίσουν τη δυνατότητα της επιχείρησης να καταβάλει μερίσματα από τις λειτουργικές ταμειακές ροές.

11.3.3 Φόροι Εισοδήματος

Οι φόροι εισοδήματος θα πρέπει να παρουσιάζονται στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών ως ξεχωριστό κονδύλιο στις ροές από λειτουργικές δραστηριότητες, χωρίς να αποκλείεται η περίπτωση να παρουσιαστούν στις επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, αν οι φόροι εισοδήματος προέρχονται από τέτοιες συναλλαγές και είναι πρακτικά εφικτό να γίνει ο διαχωρισμός αυτός. Για παράδειγμα, στην περίπτωση της αγοράς ενός οικοπέδου, ο φόρος που σχετίζεται άμεσα με την αγορά του, μπορεί να καταταχθεί και στις επενδυτικές δραστηριότητες.

Μπορεί επίσης ο φόρος εισοδήματος να εμφανίζεται σε περισσότερες από μία δραστηριότητες και τομείς. Η μεταβολή στα υπόλοιπα φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) παρουσιάζεται στις μεταβολές του κεφαλαίου κινήσεως.

Παρόλο που οι φόροι έξοδα μπορεί να είναι άμεσα σχετιζόμενοι με τις επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, οι σχετικές ταμειακές ροές φόρου είναι συχνά πρακτικά αδύνατο να διαχωριστούν, καθώς μπορεί να προκύπτουν σε διαφορετική περίοδο από εκείνη των ταμειακών ροών της βασικής συναλλαγής. Για τον λόγο αυτό, οι φόροι που καταβλήθηκαν, συχνά κατατάσσονται ως ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες. Όταν είναι πρακτικά εφικτό οι ταμειακές ροές για φόρους να συσχετιστούν άμεσα με μία ιδιαίτερη συναλλαγή που δημιουργεί ταμειακές ροές οι οποίες κατατάσσονται στις επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, τότε οι ταμειακές ροές φόρου κατατάσσονται σε μία από τις δραστηριότητες αυτές.

Όταν οι ταμειακές ροές για φόρους κατανέμονται σε περισσότερες από μία δραστηριότητες, πρέπει να γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις ή στο προσάρτημα, το συνολικό ποσό των φόρων που καταβλήθηκε.

11.3.4 Επενδύσεις σε Θυγατρικές, Συγγενείς και Κοινοπραξίες

Όταν η αναγνώριση μίας επένδυσης σε συγγενή ή σε θυγατρική επιχείρηση γίνεται με τη χρήση της μεθόδου της Καθαρής Θέσης ή της μεθόδου του Κόστους, η επενδύτρια επιχείρηση περιορίζει τις αναφορές της επένδυσης αυτής στην Κατάσταση των Ταμειακών Ροών, μόνο σε ότι αφορά στις ταμειακές ροές μεταξύ αυτής και της συγγενούς ή της θυγατρικής (π.χ. στα μερίσματα που λαμβάνει η μητρική επιχείρηση και στις προκαταβολές).

Μία επιχείρηση που παρουσιάζει τη συμμετοχή της σε μία από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση, με τη χρησιμοποίηση της Αναλογικής Ενοποίησης, συμπεριλαμβάνει στη δική της ενοποιημένη Κατάσταση των Ταμειακών Ροών, το αναλογικό μερίδιό της στις ταμειακές ροές της από κοινού ελεγχόμενης επιχείρησης. Μία επιχείρηση που παρουσιάζει μία τέτοια επένδυση με τη χρησιμοποίηση της μεθόδου της Καθαρής Θέσης, συμπεριλαμβάνει στη δική της Κατάσταση των Ταμειακών Ροών:

- Τις ταμειακές ροές από την επένδυσή της στην από κοινού ελεγχόμενη επιχείρηση, και
- Τις διανομές μερισμάτων και άλλες πληρωμές ή εισπράξεις μεταξύ αυτής και της από κοινού ελεγχόμενης επιχείρησης.

Τα μερίσματα που εισπράττονται από θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις ταμειακών ροών αναγνωρίζονται κατά το ποσό που εισπράχθηκαν. Στις ενοποιημένες καταστάσεις ο τρόπος με τον οποίο θα καταχωρηθούν τα μερίσματα αυτά, εξαρτάται από τον τρόπο με τον οποίο έχουν καταχωρηθεί οι σχετικές επενδύσεις. Στις περιπτώσεις αυτές ισχύουν τα εξής:

- Για τα μερίσματα προς τη μητρική επιχείρηση όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της Ολικής Ενοποίησης, αυτά εξαλείφονται από τις ταμειακές εισροές, ενώ με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης τα μερίσματα αναγνωρίζονται σαν εισροές στις επενδυτικές δραστηριότητες.
- Για τα μερίσματα προς τη μειοψηφία, όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της Ολικής Ενοποίησης, αναγνωρίζονται ως εκροές στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, ενώ με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης, δεν έχουν καμία επίδραση στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

11.3.5 Αγορές και Εκποιήσεις Θυγατρικών και άλλων Συγγενών Επιχειρήσεων

Το σύνολο των ταμειακών ροών που προκύπτουν κατά την απόκτηση ή την απώλεια ελέγχου θυγατρικών ή άλλων επιχειρήσεων, παρουσιάζονται ξεχωριστά και ταξινομούνται ως επενδυτικές δραστηριότητες, ενώ δεν επιτρέπεται να εμφανίζονται συμψηφισμένες οι ταμειακές ροές από τις αγορές και πωλήσεις.

Στην περίπτωση που μεταβάλλεται το ποσοστό ιδιοκτησίας μίας επιχείρησης σε θυγατρική της, η οποία όμως μεταβολή δεν έχει ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου (η επιχείρηση εξακολουθεί να είναι θυγατρική), όπως και κάθε μεταγενέστερη μεταβολή (αγορά ή πώληση), τότε αυτή θα αναγνωρίζεται ως συναλλαγή ιδίων κεφαλαίων. Συνεπώς, οι ταμειακές ροές από τέτοιες δραστηριότητες, ταξινομούνται ως συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες και ταξινομούνται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Τόσο κατά την απόκτηση όσο και κατά την απώλεια ελέγχου σε θυγατρικές ή άλλες επιχειρήσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό για κάθε ένα από τα ακόλουθα:

- Το συνολικό αντάλλαγμα της αγοράς ή της διάθεσης
- Την αναλογία του ανταλλάγματος αγοράς ή πώλησης που καλύπτεται από ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα
- Το ποσό των ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχείρησης που αποκτήθηκε ή διατέθηκε
- Το ποσό των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων, εκτός των ταμειακών διαθεσίμων ή των ταμειακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχείρησης που αποκτήθηκε ή διατέθηκε.

Το συνολικό ποσό των ταμειακών διαθεσίμων που καταβλήθηκαν ή εισπράχθηκαν ως αντίτιμο για την απόκτηση ή την απώλεια ελέγχου θυγατρικής ή άλλης επιχείρησης, καταχωρείται στην Κατάσταση των Ταμειακών Ροών, μετά την αφαίρεση των ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων που αποκτήθηκαν ή διατέθηκαν.

11.3.6 Μη Ταμειακές Συναλλαγές

Επενδυτικές και χρηματοοικονομικές συναλλαγές που δεν απαιτούν τη χρήση ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων, εξαιρούνται από την Κατάσταση των Ταμειακών Ροών. Τέτοιες συναλλαγές πρέπει να γνωστοποιούνται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, με τρόπο που να παρουσιάζονται όλες οι σχετικές πληροφορίες για τις εν λόγω συναλλαγές.

Πολλές επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες δεν έχουν άμεσο αντίκτυπο στις τρέχουσες ταμειακές ροές, μολονότι επηρεάζουν την κεφαλαιακή και την περιουσιακή δομή μίας επιχείρησης. Ο αποκλεισμός των μη ταμειακών συναλλαγών από την Κατάσταση των Ταμειακών Ροών είναι συνεπής με το αντικείμενο της Κατάστασης, καθώς αυτές οι συναλλαγές δεν συνεπάγονται ταμειακές ροές της τρέχουσας περιόδου. Παραδείγματα μη ταμειακών συναλλαγών αποτελούν:

- Η απόκτηση ενσώματων στοιχείων του ενεργητικού με την ανάληψη υποχρεώσεων π.χ. με χρηματοδοτική μίσθωση
- Η απόκτηση μίας επιχείρησης με την έκδοση συμμετοχικών τίτλων (μετοχών)
- Η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαια (χρεογράφων σε μετοχές)

11.3.7 Άλλες Γνωστοποιήσεις

Μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη **σύνθεση** των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων και να παρουσιάζει μία συμφωνία των ποσών της Κατάστασης των Ταμειακών Ροών της με τα αντίστοιχα κονδύλια της Κατάστασης Οικονομικής

Θέσης. Δεδομένης της ποικιλίας των πρακτικών της ταμειακής διαχείρισης και των τραπεζικών διακανονισμών σε όλο τον κόσμο και προκειμένου να συμμορφώνεται με το Δ.Λ.Π. 1, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί και τη **μέθοδο** που ακολουθεί για τον **προσδιορισμό της σύνθεσης** των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων. Μία επιχείρηση, θα πρέπει επίσης να γνωστοποιεί στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, μαζί με ένα σχόλιο της Διοίκησης, τα ποσά των σημαντικών υπολοίπων ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων, τα οποία κατέχονται από την επιχείρηση αλλά δεν είναι διαθέσιμα προς χρήση από τον όμιλο. Υπάρχουν διάφορες περιπτώσεις όπου συναντάται αυτή η περίπτωση. Για παράδειγμα, μπορεί στα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα να περιλαμβάνονται υπόλοιπα, τα οποία κατέχονται από μία θυγατρική, η οποία λειτουργεί σε χώρα όπου ισχύουν συναλλαγματικοί έλεγχοι ή άλλοι νομικοί περιορισμοί, οπότε τα υπόλοιπα δεν είναι διαθέσιμα για γενική χρήση από τη μητρική ή άλλες θυγατρικές. Ένα άλλο παράδειγμα, αποτελούν οι δεσμευμένες καταθέσεις προς εξασφάλιση δανειακών υποχρεώσεων.

Πρόσθετες πληροφορίες επίσης, μπορεί να είναι απαραίτητες στους χρήστες για την κατανόηση της οικονομικής θέσης και της ρευστότητας μιας επιχείρησης. Η γνωστοποίηση τέτοιων πληροφοριών, μαζί με σχόλια της Διοίκησης, ενθαρρύνεται και μπορεί να περιλαμβάνει:

- Τα ποσά των μη αναληφθέντων εγκεκριμένων δανείων, τα οποία μπορεί να είναι διαθέσιμα για μελλοντικές λειτουργικές δραστηριότητες και για τον διακανονισμό καφαιακίων δεσμεύσεων, με μνεία κάθε περιορισμού στη χρήση αυτών των δανείων,
- Τα συνολικά ποσά των ταμειακών ροών από κάθε μία από τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες που σχετίζονται με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, τα οποία εμφανίζονται με τη χρησιμοποίηση της αναλογικής ενοποίησης,
- Το συνολικό ποσό των ταμειακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην λειτουργική δυναμικότητα, ξεχωριστά από εκείνες τις ταμειακές ροές που απαιτούνται προκειμένου να διατηρηθεί η λειτουργική δυναμικότητα,
- Το ποσό των ταμειακών ροών που προκύπτει από τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες για κάθε τομέα ή τμήμα ή διεύθυνση της επιχείρησης.

Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμειακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην λειτουργική δυναμικότητα και των ταμειακών ροών που απαιτούνται προκειμένου να διατηρείται η λειτουργική δυναμικότητα, είναι **χρήσιμη**, για να επιτρέψει στον χρήστη να προσδιορίσει αν η επιχείρηση επενδύει επαρκώς για τη διατήρηση της λειτουργικής δυναμικότητάς της. Αν μία επιχείρηση **δεν επενδύει επαρκώς** σε αυτό, μπορεί να **θέσει σε κίνδυνο τη μελλοντική της κερδοφορία**, χαριν της τρέχουσας ρευστότητας και διανομής μερισμάτων στους ιδιοκτήτες.

Η γνωστοποίηση των κατά τομέα ταμειακών ροών, επιτρέπει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, να έχουν μία καλύτερη αντίληψη της σχέσης μεταξύ των ταμειακών ροών της επιχείρησης ως ένα σύνολο και των επιμέρους τμημάτων της, καθώς και της διαθεσιμότητας και μεταβλητότητας των κατά τομέα παρουσιαζόμενων ταμειακών ροών.

11.4 Υποδείγματα Καταστάσεων Ταμειακών Ροών

Παρακάτω παραθέτουμε υποδείγματα της Κατάστασης των Ταμειακών Ροών, αρχικά με βάση την άμεση μέθοδο και στην συνέχεια με βάση την έμμεση μέθοδο παρουσίασης:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ – ΑΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟΣ**2009****Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες**

Εισπραξεις από Πελάτες	XX
Πληρωμές σε Προμηθευτές και Υπαλλήλους	(XX)
Άλλες Πληρωμές	(XX)
Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες	XX
Τόκοι Πληρωθέντες	(XX)
Φοροί Εισοδήματος Πληρωθέντες	(XX)
Ταμειακές Ροές πριν από Λοιπά Εκτακτα Κονδύλια	XX
Λοιπά Εκτακτα Κονδύλια – Προϊόν Αποζημιώσεως	XX
Καθαρές Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες	<u>XX</u>

Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες

Αγορά θυγατρικής μετά την Αφαίρεση των Διαθεσίμων της	(XX)
Αγορές Ενσώματων Ακινήτοποιησεων	(XX)
Εισπραξεις από την Πώληση Παγίων Στοιχείων	XX
Τόκοι Εισπραχθέντες	XX
Μερίσματα Εισπραχθέντα	XX
Καθαρές Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες	<u>XX</u>

Ταμειακές Ροές από Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες

Εισπραξεις από Αυξήση Μετοχικού Κεφαλαίου	XX
Εισπραξεις από Μακροπρόθεσμο Δανεισμό	XX
Εισπραξεις από Εκδοση Ομολογών	XX
Πληρωμή Υποχρεώσεων Χρηματοδοτικών Μισθώσεων	(XX)
Μερίσματα Πληρωθέντα	(XX)
Καθαρές Ταμειακές Ροές από Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες	<u>XX</u>
Καθαρή Αυξήση στα Ταμειακά Διαθέσιμα και Ταμειακά Ισοδύναμα	XX
Ταμειακά Διαθέσιμα και Ταμειακά Ισοδύναμα στην αρχή της χρήσεως	XX
Ταμειακά Διαθέσιμα και Ταμειακά Ισοδύναμα στο τέλος της χρήσεως	<u>XX</u>

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ – ΕΜΜΕΣΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

2009

Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες	
Κέρδη προ Φορών	XX
Προσαρμογές για:	
Αποσβέσεις	XX
Ζημία η Κέρδος από Συναλλαγματικές Διαφορές	(XX) η XX
Εσοδα από Επενδύσεις	(XX)
Τοκοί Χρεωστικοί	<u>XX</u>
Ταμειακές Ροές πριν από τις Μεταβολές στο Κεφάλαιο Κίνησης	XX
Αύξηση η Μείωση Απαιτήσεων	(XX) η XX
Αύξηση η Μείωση Αποθεμάτων	(XX) η XX
Αύξηση η Μείωση Βραχυπροθεσμών Υποχρεώσεων	<u>(XX) η XX</u>
Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες	XX
Τοκοί Πληρωθέντες	(XX)
Φοροί Εισοδήματος Πληρωθέντες	<u>(XX)</u>
Ταμειακές Ροές πριν από Λοιπα και Εκτακτα Στοιχεία	XX
Λοιπα και Εκτακτα Στοιχεία – Προϊόν Αποζημιώσεως	<u>XX</u>
Καθαρές Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες	XX
Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες	
Αγορά θυγατρικής μετά την Αφαίρεση των Διαθεσίμων της	(XX)
Αγορές Ενσώματων Ακινήτοποιησεων	(XX)
Εισπραξεις από την Πώληση Παγίων Στοιχείων	XX
Τοκοί Εισπραχθέντες	XX
Μερίσματα Εισπραχθέντα	<u>XX</u>
Καθαρές Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες	XX
Ταμειακές Ροές από Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες	
Εισπραξεις από Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου	XX
Εισπραξεις από Μακροπρόθεσμο Δανεισμό	XX
Εισπραξεις από Εκδοση Ομολογών	XX
Πληρωμή Υποχρεώσεων Χρηματοδοτικών Μισθώσεων	(XX)
Μερίσματα Πληρωθέντα	<u>(XX)</u>
Καθαρές Ταμειακές Ροές από Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες	XX
Καθαρή Αύξηση στα Ταμειακά Διαθεσίμα και Ταμειακά Ισοδύναμα	XX
Ταμειακά Διαθεσίμα και Ταμειακά Ισοδύναμα στην αρχή της χρήσεως	<u>XX</u>
Ταμειακά Διαθεσίμα και Ταμειακά Ισοδύναμα στο τέλος της χρήσεως	<u>XX</u>

12. Επεξηγηματικές Σημειώσεις – Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων

12.1 Σκοπος και Περιεχομενο των Επεξηγηματικών Σημειώσεων

Οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις είναι οι πληροφορίες που απαιτούνται, ώστε οι χρήστες να κατανοήσουν τον τρόπο σύνταξης και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να μπορέσουν να αξιολογήσουν την απόδοση της επίχειρησης, την ικανότητά της να παράγει ταμειακές ροές και τους κινδύνους που διέπουν τη λειτουργία της. Κατά συνέπεια, δεν αποτελούν απλά ένα συνοδευτικό μέρος των οικονομικών καταστάσεων, αλλά αναπόσπαστο κομμάτι τους. Στο Προσάρτημα πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

- Οι βάσεις κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων,
- Οι λογιστικές αρχές και πολιτικές που έχουν επιλεγεί και εφαρμόζονται για σημαντικές αλλαγές και γεγονότα,
- Οι πληροφορίες που απαιτούνται από όλα τα Πρότυπα, οι οποίες δεν παρουσιάζονται σε άλλο μέρος των οικονομικών καταστάσεων,
- Πρόσθετες πληροφορίες που δεν παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά είναι αναγκαίες για την εύλογη (ακριβοδίκαιη) παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Το Δ.Λ.Π. 1 θέτει μία σειρά παρουσίασης των Επεξηγηματικών Σημειώσεων, προκειμένου να επιτευχθεί μία ομοιομορφία στις δημοσιευμένες πληροφορίες, ώστε ο χρήστης να μπορεί να τις κατανοήσει και να τις συγκρίνει με πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για κάθε στοιχείο που εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να υπάρχει παραπομπή ή συσχέτιση με τις σχετικές πληροφορίες στο προσάρτημα. Δεν απαιτείται συγκεκριμένη δομή, αλλά η συνήθης σειρά παρουσίασης στο προσάρτημα, βοηθά περαιτέρω τους χρήστες στην κατανόηση και σύγκριση των καταστάσεων των επιχειρήσεων. Η σειρά που θέτει το Δ.Λ.Π. 1 έχει ως εξής:

- Σημείωση συμμόρφωσης προς τα Δ.Π.Χ.Α.,
- Σημείωση για τις μεθόδους αποτίμησης και λογιστικών αρχών και πολιτικών που εφαρμόστηκαν,
- Επεξηγηματικές ή συμπληρωματικές πληροφορίες για τα στοιχεία που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, με τη σειρά που παρουσιάζεται το κάθε στοιχείο,
- Άλλες γνωστοποιήσεις για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις,
- Μη οικονομικές γνωστοποιήσεις.

Μία επιχείρηση θα πρέπει να περιλαμβάνει τις ακόλουθες γνωστοποιήσεις στην ενότητα των σημαντικών λογιστικών πολιτικών:

- Τη βάση (ή τις βάσεις) μέτρησης που χρησιμοποιήθηκε για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, και
- Τις λοιπές λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιήθηκαν και οι οποίες είναι απαραίτητες για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Η χρησιμοποίηση ως βάσης μέτρησης ενός στοιχείου του ενεργητικού ή των υποχρεώσεων του ιστορικού κόστους, του τρέχοντος κόστους, της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας ή της εύλογης αξίας, επηρεάζει σε μεγάλο βάθος την ανάλυσή τους, καθώς σε πολλές περιπτώσεις τα πρότυπα επιτρέπουν την απεικόνιση διαφόρων γεγονότων με δύο εναλλακτικούς τρόπους.

Το Δ.Λ.Π. 1 απαιτεί τη γνωστοποίηση των κρίσεων της Διοίκησης για την επιλογή εκείνων των λογιστικών πολιτικών που έχουν τη σημαντικότερη επίδραση στα ποσά που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Παραδείγματα κρίσεων της Διοίκησης είναι ο προσδιορισμός του αν τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού αποτελούν επενδύσεις κατεχόμενες μέχρι τη λήξη τους, αν στην ουσία συγκεκριμένες πωλήσεις αγαθών αποτελούν είδος χρηματοδότησης και συνεπώς δεν δημιουργούν έσοδο, καθώς και οι προβλέψεις για φορολογικές διαφορές των ανέλεγκτων χρήσεων.

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

- Οι μέθοδοι αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν
- Λογισμός εσόδων (αναγνώριση εσόδων)
- Αρχές ενοποιήσεως
- Ενοποιήσεις επιχειρήσεων
- Κοινοπραξίες
- Καταχώρηση και απόσβεση ή απομείωση των ενσώματων άυλων περιουσιακών στοιχείων
- Μεταφορά σε λογαριασμούς περιουσιακών στοιχείων δανειακού κόστους και άλλων εξόδων
- Συμβάσεις κατασκευής έργων
- Επενδύσεις σε ακίνητα
- Θυγατρικές επιχειρήσεις και επενδύσεις σε αυτές
- Χρηματοπιστωτικά μέσα, κίνδυνος επιτοκίων, πιστωτικός και συναλλαγματικός κίνδυνος
- Μισθώσεις (λειτουργικές και χρηματοοικονομικές)
- Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης
- Αποθέματα σε τιμή κόστους (προϊόντα, ημιτελή, υλικά αναλώσιμα)
- Φόροι και αναβαλλόμενοι φόροι
- Προβλέψεις για επισφαλείς χρεώσεις, για μείωση εύλογης αξίας πάγιου ενεργητικού
- Κόστος παροχών στο προσωπικό
- Βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα δάνεια αναλυτικά
- Μετατροπή ξένων νομισμάτων και αντιστάθμιση συναλλαγματικών κινδύνων
- Τραπεζική επιπλέον πίστωση (overdraft, extra credit), υπερανάλληψη, η οποία αποτελεί διευκόλυνση και εξοφλείται σε πρώτη ζήτηση όταν είναι διαθέσιμα μετρητά
- Μετοχικό κεφάλαιο με πλήρη ανάλυση
- Αποθεματικά
- Εκμισθώσεις ακινήτων
- Συμμετοχή συμβούλων στο κεφάλαιο της εταιρείας, κυριότεροι μέτοχοι
- Γεγονότα μεταγενέστερα του Ισολογισμού (οψιγενή)
- Γεωγραφικοί και επιχειρηματικοί τομείς
- Ορισμοί ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων
- Λογιστική πληθωρισμού
- Κρατικές επιχορηγήσεις

Οι απαιτούμενες για κάθε ειδικό θέμα γνωστοποιήσεις αναφέρονται ιδιαίτερω στο αντίστοιχο με το θέμα Δ.Π.Χ.Α.

Μία επιχείρηση θα γνωστοποιεί στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις πληροφορίες αναφορικά με τις κύριες παραδοχές για το μέλλον και άλλες κύριες πηγές αβεβαιότητας των εκτιμήσεων κατά την ημερομηνία αναφοράς, οι οποίες έχουν σημαντικό κίνδυνο να προκαλέσουν σημαντικές προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων, εντός του επόμενου οικονομικού έτους. Αναφορικά

με τα στοιχεία αυτά, οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν λεπτομέρειες αναφορικά με:

- Το είδος της παραδοχής ή άλλη αβεβαιότητα εκτιμήσεων,
- Την ευαισθησία των λογιστικών αξιών στις μεθόδους, τις παραδοχές και τις εκτιμήσεις που διέπουν τον υπολογισμό τους, συμπεριλαμβανομένων των αιτιών της ευαισθησίας,
- Την αναμενόμενη επίλυση μίας αβεβαιότητας και το φάσμα των λογικά πιθανών εκβάσεων εντός του επόμενου έτους, σχετικά με τις λογιστικές αξίες των επηρεαζόμενων στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων,
- Μία επεξήγηση των μεταβολών σε προηγούμενες παραδοχές σχετικά με τα στοιχεία του ενεργητικού και τις υποχρεώσεις, αν η αβεβαιότητα παραμένει.

Σημαντικό μέρος επίσης των γνωστοποιήσεων που απαιτεί το Δ.Λ.Π. 1, αποτελούν αυτές που αναφέρονται στα κεφάλαια της επιχείρησης. Σκοπός των απαιτήσεων αυτών είναι η παροχή πρόσθετων πληροφοριών στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, σχετικά με τον τρόπο που η επιχείρηση διαχειρίζεται τα κεφάλαιά της. Το ύψος, η διάρθρωση και ο τρόπος διαχείρισης των κεφαλαίων μίας επιχείρησης, μπορεί να οδηγήσουν σε συμπεράσματα σχετικά με τους κινδύνους που τη διέπουν και τον τρόπο αντιμετώπισης τυχόν αναπάντεχων γεγονότων.

Μία επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τις πληροφορίες εκείνες που θα βοηθήσουν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμήσουν τους σκοπούς, τις αρχές και τις διαδικασίες διαχείρισης των κεφαλαίων της.

Για το σκοπό αυτό, επιβάλλεται να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

- Ποιοτικές πληροφορίες σχετικά με τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες διαχείρισης κεφαλαίων που θα συμπεριλαμβάνουν κατ' ελάχιστο:
 - Μία περιγραφή των στοιχείων που διαχειρίζεται ως κεφάλαιο,
 - Σε περίπτωση που επιβάλλονται (από το νόμο ή άλλες εξωτερικές πηγές) συγκεκριμένες απαιτήσεις και περιορισμοί στην κεφαλαιακή διάρθρωση, θα γνωστοποιείται η φύση των απαιτήσεων αυτών, καθώς και ο τρόπος που αυτές ικανοποιούνται,
 - Τον τρόπο με τον οποίο επιτυγχάνονται οι στόχοι της επιχείρησης αναφορικά με τη διαχείριση των κεφαλαίων της.
- Περιληπτικές ποσοτικές πληροφορίες για τα κεφάλαια που διαχειρίζεται η επιχείρηση. Το τι θεωρείται κεφάλαιο διαφέρει μεταξύ των επιχειρήσεων. Υπάρχουν έτσι επιχειρήσεις, που θεωρούν ως μέρος του κεφαλαίου τους τον μακροπρόθεσμο δανεισμό, ενώ αντίθετα πολλές επιχειρήσεις δεν θεωρούν μέρος των κεφαλαίων τους το σχηματισθέν αποθεματικό από την αποτίμηση χρηματοοικονομικών εργαλείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών.
- Οποιαδήποτε μεταβολή στην διάρθρωση, στις πολιτικές και στις διαδικασίες διαχείρισης κεφαλαίων που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- Εάν έχουν ικανοποιηθεί οι εξωτερικά επιβαλλόμενοι περιορισμοί και απαιτήσεις στον τρόπο διάρθρωσης των κεφαλαίων, καθώς και τις συνέπειες που θα έχει η επιχείρηση, στην περίπτωση μη συμμόρφωσής της.

Οι παραπάνω γνωστοποιήσεις θα βασίζονται σε πληροφορίες που παρέχονται εσωτερικά στα βασικά διοικητικά μέλη της επιχείρησης.

Στην περίπτωση που μία επιχείρηση δραστηριοποιείται σε διαφορετικούς κλάδους στους οποίους υπάρχουν διαφορετικοί εξωτερικοί περιορισμοί (π.χ. ένας όμιλος που δραστηριοποιείται σε τραπεζικές και σε εμπορικές εργασίες), θα πρέπει να γνωστοποιεί ανά δραστηριότητα τους περιορισμούς κεφαλαίου που της επιβάλλονται, δεδομένου ότι

μία συνολική γνωστοποίηση δεν θα παρείχε την προσδοκώμενη πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Άλλες πληροφορίες που οφείλει να δημοσιεύει μία επιχείρηση στο Προσάρτημα αφορούν τα μερίσματα. Ειδικότερα:

- Το ποσό των μερισμάτων που προτείνεται ή δηλώνεται πριν από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, αλλά δεν αναγνωρίζεται ως διανομή προς τους ιδιοκτήτες κατά τη διάρκεια της παρουσιαζόμενης περιόδου, καθώς και το αναλογούν ποσό ανά μετοχή, και
- Το ποσό τυχόν συσσωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών, τα οποία δεν έχουν αναγνωριστεί.

Τέλος, σε περίπτωση που δεν έχουν αναφερθεί σε άλλο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιήσει:

- Την έδρα, τη νομική μορφή, τη χώρα ίδρυσης και τη διεύθυνση της έδρας (ή του κύριου τόπου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, αν αυτός διαφέρει από τον τόπο της έδρας) της επιχείρησης,
- Την φύση των εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων της,
- Την επωνυμία της μητρικής επιχείρησης,
- Τον αριθμό των εργαζομένων στο τέλος της χρήσεως ή τον μέσο όρο αυτών στην χρήση.

ΜΕΡΟΣ Γ

**ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ
ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ
ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

13. Ομοιότητες και Διαφορές κατά την Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων μεταξύ Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

13.1 Ομοιότητες και Διαφορές μεταξύ των Συντασσομένων Οικονομικών Καταστάσεων

Παρακάτω αναφέρονται οι ομοιότητες και οι διαφορές μεταξύ Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, οι οποίες αφορούν τις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις: Όσον αφορά την διάρθρωση του Ισολογισμού – Κατάστασης Οικονομικής Θέσης, θα λέγαμε πως οι **ομοιότητες** μεταξύ των Ελληνικών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι **πολλές** καθώς και **στις δύο περιπτώσεις ακολουθείται η ίδια ομαδοποίηση στοιχείων καθώς και η ίδια σειρά απεικόνισης**. Τα στοιχεία του Ενεργητικού χωρίζονται σε Πάγιο Ενεργητικό και Κυκλοφορούν Ενεργητικό ενώ τα στοιχεία του Παθητικού σε Ίδια Κεφάλαια, Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις και Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις. Ωστόσο, ενώ **συνήθως** χρησιμοποιείται αυτή η απεικόνιση για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα **Δ.Λ.Π.**, τα τελευταία, **δεν απαιτούν πάντοτε** την παραπάνω διάκριση των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού. Στις περιπτώσεις όπου **δεν** χρησιμοποιείται η κατάταξη αυτή, τα στοιχεία παρουσιάζονται **κατά τη σειρά ρευστότητάς τους**. Επίσης, μία χαρακτηριστική διαφορά είναι ότι ο Ισολογισμός που συντάσσεται με βάση τα Ελληνικά Πρότυπα είναι αρκετά **αναλυτικός** και τα στοιχεία του ταξινομούνται ανάμεσα σε πολλές υποκατηγορίες στοιχείων, ενώ στην περίπτωση των **Δ.Λ.Π.**, είναι αρκετά πιο **συνοπτικός**, παρουσιάζοντας μόνο τις βασικές ομαδοποιήσεις των στοιχείων του. Έτσι, στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, στις καταστάσεις των **Δ.Λ.Π.** δεν αναφέρονται καθόλου ή συνυπολογίζονται με άλλους λογαριασμούς. Ένα παράδειγμα αποτελεί ο λογαριασμός Προβλέψεις, όπου σύμφωνα με τα Ελληνικά Πρότυπα αποτελεί ξεχωριστή κατηγορία του Παθητικού. Στην περίπτωση των **Δ.Λ.Π.** όμως, εμφανίζεται ως μέρος των Υποχρεώσεων του Παθητικού. Σε περίπτωση που οι χρήστες επιθυμούν να αποκτήσουν πρόσβαση σε περισσότερες λεπτομέρειες ή να εντοπίσουν τα επιμέρους στοιχεία που οδήγησαν στην διαμόρφωση της Κατάστασης της Οικονομικής Θέσης της επιχείρησης, μπορούν να το κάνουν εύκολα, ανατρέχοντας στις **Επεξηγηματικές Σημειώσεις** των οικονομικών καταστάσεων, όπου περιγράφονται με σαφήνεια όλες οι διαδικασίες εξαγωγής των στοιχείων που εμφανίζονται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης.

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, στην Κατάσταση του Λογαριασμού των Αποτελεσμάτων Χρήσεως, η παρουσίαση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως γίνεται σε κάθετη διάταξη με υποχρεωτική αναγραφή του **Κύκλου Εργασιών ή Πωλήσεις**, από όπου αφαιρείται το **Κόστος Πωλήσεων**, για να προκύψει το **Μικτό Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης** και στην συνέχεια με την προσθαφαίρεση εσόδων και εξόδων, να καταλήξει στο **Καθαρό Αποτέλεσμα Χρήσεως προ Φόρων**, γεγονός που **παραπέμπει στην μέθοδο των εξόδων κατά λειτουργία της Κατάστασης των Συνολικών Εσόδων που προβλέπεται από το Δ.Λ.Π. 1**. Μία βασική διαφορά όμως που εντοπίζουμε, είναι ότι στην Κατάσταση των Συνολικών Εσόδων **περιλαμβάνεται ο Φόρος εισοδήματος**, για να καταλήξουμε μετά στα **Κέρδη μετά Φόρων** και τα **Βασικά Κέρδη ανά Μετοχή**, ενώ στην Κατάσταση του Λογαριασμού των Αποτελεσμάτων Χρήσεως, **η ανάλυση σταματάει στα Καθαρό Αποτέλεσμα Χρήσεως προ Φόρων και το κονδύλιο του Φόρου περιέχεται σε άλλη οικονομική κατάσταση, αυτή του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων**.

Μία άλλη κατάσταση, την οποία **τα Δ.Λ.Π. εισάγουν** και απαιτούν την σύνταξη της, είναι η Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων, η οποία **δεν προβλέπεται από την Ελληνική νομοθεσία**. **Μερική κάλυψη του κενού αυτού παρέχεται από τον Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων, καθώς και οι δύο αυτές Καταστάσεις παρουσιάζουν τα Καθαρά Αποτελέσματα της χρήσεως και την διάθεση των κερδών (στην περίπτωση που η επιχείρηση παρουσιάζει κέρδη)**. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όμως, δεν είναι υποχρεωτική ούτε η κατάρτιση του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων και επομένως ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων **στερείται των σημαντικών αυτών πληροφοριών**. Η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων περιλαμβάνει όλες εκείνες τις απαραίτητες πληροφορίες, ώστε ο χρήστης να ενημερωθεί για τις **απευθείας μεταβολές των Ιδίων Κεφαλαίων** (Καθαρής Θέσης) οι οποίες δεν αναφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως, μεταβολές που επήλθαν στα ίδια κεφάλαια **κατά τη διάρκεια της χρήσης** π.χ. αύξηση ή μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, διαφορές αναπροσαρμογής στοιχείων ενεργητικού, συνεισφορά κεφαλαίων, επιχορηγήσεις κ.λ.π, **αλλά και στο τέλος αυτής**, μέσω της διανομής των αποτελεσμάτων.

Τα Δ.Λ.Π. εισάγουν και απαιτούν την σύνταξη μίας ακόμα κατάστασης, την Κατάσταση των Ταμειακών Ροών, η οποία παρουσιάζεται με συγκεκριμένη δομή και ταξινόμηση πληροφοριών και είναι επίσης μία κατάσταση η οποία **δεν προβλέπεται από την Ελληνική νομοθεσία**.

Όσον αφορά τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, τα Δ.Λ.Π. απαιτούν να εμπεριέχονται σε αυτές **πληροφορίες και συγκεκριμένο περιεχόμενο, τα οποία αποτελούν αναγκαία συμπλήρωση και αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων**. Δημοσιεύονται επίσης σε αυτές και διάφορες γενικές πληροφορίες περί της επιχείρησης. Είναι **πληρέστερη** η ενημέρωση σε γνωστοποιήσεις από ότι γίνεται στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων των Ελληνικών Προτύπων, καθώς οι γνωστοποιήσεις αυτές αποτελούν μία δομημένη και αναλυτική παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τις αξιώσεις των Δ.Λ.Π., όλες οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν **περιληπτική μορφή** των αντίστοιχων καταστάσεων που συντάσσονταν μέχρι σήμερα, με τη βασική διαφορά ότι **όλες οι αναλυτικές πληροφορίες για τα ποσά που αναγράφονται στις καταστάσεις αυτές και βοηθούν ουσιαστικά στη μελέτη της εικόνας της επιχείρησης, περιέχονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που ακολουθούν των καταστάσεων αυτών**. Οπότε, οι αξιώσεις παρουσίασης μέσα από τις οδηγίες του κάθε προτύπου αναφέρονται στις επιμέρους πρόσθετες πληροφορίες που θα πρέπει να περιέχονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις της κάθε επιχείρησης.

Επομένως, παρατηρούμε ότι με τα Δ.Λ.Π. εισάγονται νέες μορφές οικονομικών καταστάσεων, ενώ παράλληλα **παραλείπεται ο Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων** των Ελληνικών Προτύπων.

13.2 Νομοθετικό Πλαίσιο Εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα καθιερώνεται με τον Ν. 2992/2002 «**Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις**» και τον Ν. 3229/2004 «**Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις**», ο οποίος αποτελεί και τον **νόμο πλαίσιο**, καθορίζοντας τους κανόνες εφαρμογής των προτύπων. Με τον νομο αυτό προστίθεται στον Κ.Ν. 2190/1920 «**Περί Ανωνύμων Εταιρειών**» το κεφάλαιο 15 με τίτλο «**Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.)**».

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παραπάνω νόμων προβλέπονται τα ακόλουθα:

α) Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται κατά την κατάρτιση των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες περιλαμβάνουν τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, την Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων, την Κατάσταση των Ταμειακών Ροών και τις Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, **υποχρεωτικά** από τις Ανώνυμες Εταιρείες, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και **προαιρετικά** από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανωνύμου Εταιρείας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά τον νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).

β) Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αφορά στις οικονομικές καταστάσεις, ετήσιες ή περιοδικές, που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις ή περιόδους οι οποίες αρχίζουν μετά τις **31.12.2004**.

γ) Στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται τόσο οι **ατομικές** οικονομικές καταστάσεις των "μητρικών" εταιρειών, όσο και οι **ενοποιημένες** οικονομικές καταστάσεις των Ομίλων εταιρειών, που συντάσσονται με ευθύνη των "μητρικών" εταιρειών των Ομίλων αυτών.

13.3 Εκτιμήσεις για την Επίδραση της Καθιέρωσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, θα **ενισχύσει την ανταγωνιστικότητα** των Ελληνικών εταιρειών και θα **διευκολύνει σημαντικά τους επενδυτές στην αξιόπιστη εκτίμηση των επιδόσεων των επιχειρήσεων**, ενώ ταυτόχρονα θα διασφαλίζεται η παροχή ενός ελάχιστου χρήσιμων πληροφοριών στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Οι Ελληνικές εισηγμένες εταιρείες θα ανταγωνίζονται σε **ισότιμη** βάση για εξεύρεση κεφαλαίων τόσο στις **κοινοτικές** όσο και στις **διεθνείς κεφαλαιαγορές** για την τροφοδότηση της περαιτέρω ανάπτυξής τους και παράλληλα θα επέλθει **αύξηση του ξένου επενδυτικού ενδιαφέροντος προς αυτές**.

Γενικά, ισχύει η άποψη ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. θα οδηγήσει στη διαφάνεια και στην αλήθεια των παρουσιαζόμενων οικονομικών καταστάσεων. Αυτό δεν είναι απόλυτα σωστό, διότι η διαφάνεια **δεν εξασφαλίζεται** από τις λογιστικές αρχές, αλλά μέσα από την ύπαρξη ενός **ισχυρού και εφαρμόσιμου θεσμικού πλαισίου**. Θα πρέπει όμως να επισημάνουμε ότι η αυστηρή απαίτηση που τίθεται μέσα από τα πρότυπα για πλήρη συμμόρφωση με αυτά, σε συνδυασμό με τις αναλυτικές πληροφορίες που καλούνται να

παράσχουν οι επιχειρήσεις, είναι δύο στοιχεία τα οποία θα βοηθήσουν προς την κατεύθυνση της **πραγματικής** τους εικόνας.

Οι απόψεις ως προς τις επιδράσεις στα οικονομικά μεγέθη των επιχειρήσεων δίστανται. Υπάρχει η άποψη, η οποία κάνει λόγο για βελτίωση των μεγεθών, καθώς η αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων σε τρέχουσες τιμές θα εμφανίσει τα αφανή αποθεματικά τους. Υπάρχει όμως και η αντίθετη άποψη, σύμφωνα με τη οποία θα υπάρχουν αρνητικές επιπτώσεις, καθώς οι επιχειρήσεις θα αναγκαστούν να εμφανίσουν υποχρεώσεις, τις οποίες μέχρι τώρα δεν εμφάνιζαν. Πιστεύεται ότι το ισοζύγιο των επιδράσεων από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. **δεν μπορεί να κριθεί εκ των προτέρων και συνολικά** για όλες τις επιχειρήσεις. Επίσης, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι στις περισσότερες περιπτώσεις θα υπάρξουν στα μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων, **θετικές αλλά και αρνητικές αναμορφώσεις**. Οι λόγοι που θα οδηγήσουν στην αναμόρφωση των οικονομικών μεγεθών των επιχειρήσεων είναι η απόλειψη των επιδράσεων που έχουν ορισμένες φορολογικές διατάξεις στις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, π.χ. τρόπος αποτίμησης συμμετοχών, διενέργεια προβλέψεων κ.α. και οι διαφορές που υπάρχουν σε ορισμένες διατάξεις των Δ.Λ.Π. σε σύγκριση με τα αντίστοιχα Ελληνικά, για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος, π.χ. τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης επιβαρύνουν κατά βάση τα αποτελέσματα της χρήσης που πραγματοποιούνται, σε αντίθεση με τα Ελληνικά Πρότυπα, όπου μπορούν να αποσβεστούν έως και πέντε έτη. Ένα άλλο παράδειγμα αποτελεί το γεγονός ότι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δίνουν μεγαλύτερη έμφαση στο Ιστορικό Κόστος ως μέθοδο αποτίμησης της αξίας των επιχειρήσεων, διότι είναι πιστοποιήσιμο και δίνουν μικρότερη έμφαση στην παρούσα αγοραία αξία ή τις προβλέψεις, ενώ το IASB με τις αναθεωρήσεις ορισμένων Δ.Λ.Π. τα τελευταία χρόνια, απομακρύνεται από το Ιστορικό Κόστος Κτήσεως και επιδιώκει να καταστήσει τον Ισολογισμό, μία οικονομική κατάσταση που να εμφανίζει την **πραγματική της αξία** (fair value accounting).

Δεν υπάρχει καμία αμφιβολία ότι κατά την πρώτη κυρίως εφαρμογή των Δ.Λ.Π., οι επιχειρήσεις θα κληθούν να αντιμετωπίσουν και το **κόστος** που αυτή συνεπάγεται. Η προσθήκη ή η τροποποίηση του υπάρχοντος λογισμικού, οι οργανωτικές αλλαγές, η χρήση εξειδικευμένων συμβούλων κ.α. είναι αναπόφευκτα κόστη τα οποία αναγκαστικά θα βαρύνουν τον προϋπολογισμό των επιχειρήσεων. Ο βαθμός της επίδρασης αυτής εξαρτάται από το μέγεθος, την ευρωστία αλλά κυρίως από τον **βαθμό της υπάρχουσας οργάνωσης**. Ο σωστός σχεδιασμός όπως η αναδιοργάνωση οικονομικής διεύθυνσης, η οργάνωση συλλογής και επεξεργασίας οικονομικών στοιχείων σε συνδυασμό με τις αναμορφώσεις ή προσθήκες στο πληροφοριακό σύστημα, είναι ο μόνος δρόμος για τη μείωση των κοστολογικών επιδράσεων από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στο μέλλον.

Ένα άλλο σημαντικό θέμα που προκύπτει επίσης, είναι ότι το υπάρχον νομικό πλαίσιο **δεν καλύπτει** θέματα προσαρμογής των επιχειρήσεων στα Δ.Λ.Π. και δεν έχουν προβλεφθεί διατάξεις που να αντιμετωπίζουν θέματα φορολογίας και λογιστικής εναρμόνισης της Ελληνικής νομοθεσίας με τα Δ.Λ.Π.

Η εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών μίας εταιρείας με τις επιταγές των Δ.Λ.Π., έχει άμεσες επιπτώσεις και στην **Διοίκηση** της επιχείρησης. Με την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. η Διοίκηση **αποκτά ενεργή συμμετοχή αλλά και ευθύνη** στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Το «κλείσιμο του Ισολογισμού» δεν είναι πια υπόθεση μόνο των οικονομικών υπηρεσιών μίας επιχείρησης, αλλά και της Διοίκησής της. Η αλλαγή της **φιλοσοφίας** που θα επέλθει στα διευθυντικά στελέχη είναι ζωτικής σημασίας, καθώς τα στελέχη αυτά θα πρέπει να επιφορτιστούν με τη διαδικασία λήψης αποφάσεων περί επιλογής **λογιστικών πολιτικών**. Οι λογιστές των εταιρειών θα πρέπει να βγουν από το «καλούπι της τυποποιημένης λογιστικής» και να αντιμετωπίσουν θέματα που απαιτούν

κριτική σκέψη και **αντικειμενικότητα**. Συνεπώς, η δημιουργική συνεισφορά της **γνώσης** και της **εμπειρίας** των λογιστών των επιχειρήσεων θα είναι πλέον **απαραίτητη** στην επιλογή των διαφόρων λογιστικών πολιτικών.

Συνοψίζοντας, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τις Ελληνικές Επιχειρήσεις αποτελεί **πρόκληση**, αλλά και μία τεράστια **ευκαιρία**. Οι επιχειρήσεις αυτές θα κληθούν να μετρήσουν τις **πραγματικές** τους δυνάμεις σε μία ευρύτερη αγορά.

Τα αναμενόμενα οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι αναμφισβήτητα πολλά, κυρίως όμως θα δώσουν **διαχρονική συγκριτική δυνατότητα** στις οικονομικές μονάδες σε παγκόσμιο επίπεδο, κάτι το οποίο αποτελεί **επιτακτική ανάγκη**, στην διεθνοποιημένη πλέον αγορά όπου δρουν οι επιχειρήσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Βλάχος Χρήστος - Λουκά Λουκάς, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007” (Τέταρτη Έκδοση), Εκδόσεις Παπαζήση, 2007
- Βούλγαρη-Παπαγεωργίου Ευμορφία, “Γενική Λογιστική” (Γ’ Έκδοση), Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα, 2001
- Δαμασκηνίδου Ν. Αντ., “Αρχαί Γενικής Λογιστικής” (2^η Έκδοση), Εκδοτικός Οίκος Αφοί Π. Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη - Αθήνα, 1973
- Δασκάλου Χρ. Γεώργιος, “Χρηματοδότηση Επιχειρήσεων - Χρηματιστική Διαχείριση Επιχειρήσεων” (Β’ Έκδοση), Αθήνα, 1999
- Κάντζος Κωνσταντίνος, “Ανάλυση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων” (Τρίτη Έκδοση), Εκδοτικός Οίκος INTERBOOKS, Αθήνα, 2002
- Κάντζος Κωνσταντίνος, “Ελεγκτική - Θεωρία και Πρακτική”, Εκδόσεις Αθαν. Σταμούλης, Αθήνα, 1995
- Κάντζος Κωνσταντίνος, “Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις” (Δεύτερη Έκδοση), Εκδοτικός Οίκος INTERBOOKS, Αθήνα, 2001
- Καούνης Π. Δίκαιος, “Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Μέρος Α’)”, Εκδότης Καούνης Δίκαιος, Αθήνα, 2002
- Καούνης Π. Δίκαιος, “Η Λογιστική στις Εταιρικές Επιχειρήσεις”, Εκδότης Καούνης Δίκαιος, Αθήνα, 2003
- Κοντάκος Α. - Παπασπύρου Α., “Ανάλυση Οικονομικών Καταστάσεων”, Εκδόσεις «Ελλην», 1993
- Κοντάκος Γ. Αριστοτέλης, “Γενική Λογιστική σε Ευρώ”, Εκδόσεις «Ελλην», Αθήνα, 2001
- Μπασκόζος Ν. Γιάννης, “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S.: Αναλυτική Παρουσίαση”, Grant Thornton, Αθήνα, 2006
- Παπαδέας Βασ. Παναγιώτης, “Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων με Φ.Π.Α. & Ε.Γ.Λ.Σ.” (13^η Έκδοση), Εκδότης: Παπαδέας Παν., Αθήνα, 2008-2009
- Παπαδέας Βασ. Παναγιώτης, “Τραπεζικές Εργασίες & Παράγωγα μέσω του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου” (Τέταρτη Έκδοση), Εκδότης: Παπαδέας Παν., Αθήνα, 2011
- Παπαδημητρίου Α. Δημήτριος, “Σύγχρονος Γενική Λογιστική Τόμος ΙΙ”, Εκδότης: Βίκτωρ Α. Παπαζήσης, Αθήνα, 1967
- Παπαδόπουλος Λ. Δημήτρης, “Χρηματοοικονομική Λογιστική Τεύχος Γ’”, Εκδοτικός Οίκος «Παρατηρητής», Θεσσαλονίκη, 1998
- Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος - Βρουστούρης Κ. Παναγιώτης - Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες”, Εκδοτική Παραγωγή: Εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε., Αθήνα, 2002
- Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος, “Συνοπτικός Οδηγός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων”, Σ.Ο.Λ. Α.Ε., Αθήνα, 2004
- Ροδοσθένους Μαρία, “Οργάνωση Λογιστηρίου” (Δεύτερη Έκδοση), Εκδοτικός Οίκος INTERBOOKS, Αθήνα, 2004
- Ροδοσθένους Μαρία, “Σημειώσεις στη Διεθνή και Ευρωπαϊκή Λογιστική Πρακτική & Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, ΤΕΙ Πειραιά Σ.Δ.Ο. Τμήμα Λογιστικής, Αθήνα, 2010
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, “Ο Πανδέκτης του Λογιστή Τόμος Α’ & Γ’”, Εκδόσεις «ΒΡΥΚΟΥΣ», 2009
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, “Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο Τόμος Β’” (Τρίτη Έκδοση), Εκδόσεις «ΒΡΥΚΟΥΣ», 2004

- Σγουρινάκης Νίκος - Μιχελινάκης Βαγγέλης, “Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο 2009” (Β’ Έκδοση), Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2009
- Τσακλάγκανος Άγγελος Α., “Χρηματοοικονομική Λογιστική (Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα)” (Δεύτερη Έκδοση), Εκδοτικός Οίκος Αδελφών Κυριακίδη Α.Ε., Θεσσαλονίκη, 2009
- Grant Thornton, “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. Αναλυτική Παρουσίαση Τόμος Α’, Β’ & Γ’” (Τρίτη Έκδοση), Αθήνα, 2009

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- www.e-forologia.gr
- www.iasplus.com
- www.taxheaven.gr
- www.uom.gr