

Α.Ε.Ι. ΠΕΙΡΑΙΑ Τ.Τ.

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ



Α.Ε.Ι. Πειραιά Τ.Τ.

Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΣΤΡΕΙΔΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

Α.Μ.:13463

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΠΑΠΑΔΕΑΣ ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ

ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2015

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	4
ΜΕΡΟΣ Α΄:	
Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: Δ.Λ.Π.1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	
1.1:ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....	6
1.2: ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ.....	9
1.3: ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ.....	13
1.4:ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΝΟΔΕΥΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ(ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ).....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 :Δ.Λ.Π. 7 ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ Δ.Λ.Π.7.....	17
2.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	17
2.3 ΩΦΕΛΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ.....	18
2.4 ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.....	18
2.5 ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.....	20
2.6 ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.....	20
ΜΕΡΟΣ Β΄:	
ΑΝΑΛΥΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....	21
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ.....	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΕΠΙ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΕΥΣΗΣ.....	35

ΜΕΡΟΣ Γ:

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π. ΚΑΙ ΤΑ Δ.Λ.Π.....	38
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	41
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	42

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Λογιστική είναι ο κλάδος της εφαρμοσμένης Οικονομικής επιστήμης που ασχολείται με την ανάλυση, κατάταξη, καταγραφή και συσχέτιση των οικονομικών γεγονότων που πραγματοποιούνται στην επιχείρηση, με σκοπό την παροχή πληροφοριών σ' όλους εκείνους που με κάθε τρόπο επικοινωνούν με αυτή.

Αυτοί που χρειάζονται τις λογιστικές πληροφορίες, πέρα από τον επιχειρηματία ή τη διοικητική ομάδα (Managers) είναι οι πελάτες, οι προμηθευτές, οι τράπεζες, το δημόσιο, οι εργαζόμενοι, οι πιθανοί επενδυτές κτλ.

Η επικοινωνία αυτή πραγματοποιείται με τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται από την επιχείρηση, όπως ο ισολογισμός και ο λογαριασμός Αποτελέσματα Χρήσης, που δημοσιεύονται προκειμένου να δώσουν πληροφορίες σε κάθε ενδιαφερόμενο τρίτο, αλλά και από άλλες οικονομικές καταστάσεις, όπως ισοζύγια, λογαριασμοί κτλ που συντάσσονται από το λογιστήριο και χρησιμοποιούνται κυρίως από τη Διοίκηση. Το περιεχόμενο των πληροφοριών που παρέχεται από τη Λογιστική καθορίζεται κυρίως από τους σκοπούς τους οποίους επιδιώκει.

ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

- Σκοπός οικονομικών καταστάσεων.
- Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσης.
- Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.
- Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.
- Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.
- Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης.

1 Σκοπός οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων, κεφαλαιώδους σημασίας.

Αποσκοπούν κύρια στην πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός επιχείρησης (μετόχων, τραπεζών, πιστωτών κτλ.). Επειδή οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται πρώτιστα για τους χρηματοδότες της οικονομικής μονάδας (μμετόχους και πιστωτές), καλούνται και χρηματοοικονομικές καταστάσεις (financial statements) και η λογιστική, που ασχολείται με την κατάρτισή τους, χρηματοοικονομική λογιστική. Εκτός των παραπάνω οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενδιαφέρουν εξίσου και τους εντός της επιχείρησης μετόχους, προσωπικό κτλ.

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό πρότυπο Νο 1 'Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων', οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη οικονομική απεικόνιση, με συγκεκριμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά, της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης και των συναλλαγών που έχουν αναληφθεί από αυτή. Επιδίωξη των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση τις ταμειακές ροές και τις μεταβολές στην οικονομική θέση μιας επιχείρησης, που είναι χρήσιμες για ένα ευρύ κύκλο χρηστών για να λάβουν οικονομικές αποφάσεις.

Στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνονται οι σημερινοί και πιθανοί επενδυτές, οι εργαζόμενοι, οι δανειστές, οι προμηθευτές και άλλοι εμπορικοί πιστωτές, οι πελάτες, το κράτος και τα όργανά του και το κοινό.

Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται στην Ελλάδα στο τέλος της χρήσης είναι:

1. Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσης.
2. Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.
3. Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.
4. Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης.
5. Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης.

Την κατάρτιση της κατάστασης "Γενική Εκμετάλλευση", επιβάλλει το Ε.Γ.Λ.Σ., χωρίς όμως να είναι υποχρεωτική η δημοσιότητα.

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό πρότυπο Νο 12 'Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων', μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τις ακόλουθες επιμέρους καταστάσεις:

- Ισολογισμό

- Κατάσταση αποτελεσμάτων
- Κατάσταση μεταβολών της οικονομικής θέσης (statement of changes in financial position). Είναι μια κατάσταση που να δείχνει είτε όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων (all changes in equity), είτε τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που ανακύπτουν από κεφαλαιακές πράξεις με τους ιδιοκτήτες. Στην Ελλάδα είναι περισσότερο γνωστή ως κατάσταση πηγών και χρήσεων κεφαλαίων (statement of sources and applications of funds).
- Κατάσταση ταμειακών ροών (cash flow statement)
- Λογιστικές μεθόδους και επεξηγηματικές σημειώσεις

Η παρακάτω εργασία αναπτύσσει με σαφήνεια και ενδελεχώς την ανάλυση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα καθώς και την μεταξύ τους σύγκριση. Αποτελεί επίσης το τελικό στάδιο του κύκλου σπουδών μου στο τμήμα λογιστικής του Α.Τ.Ε.Ι Πειραιά.

Η εργασία αυτή αποτελείται από τρία μέρη. Στο πρώτο μέρος πραγματοποιείται ανάλυση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με γνώμονα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στο δεύτερο μέρος ασχολείται με την ανάλυση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και στο τρίτο και τελευταίο παρατίθεται η μεταξύ τους σύγκριση.

Θα ήθελα επίσης να αναφέρω ότι για την εκπόνηση της εργασίας βοήθησαν αρκετοί ορκωτοί ελεγκτές της GRANT THORNTON παραχωρώντας μου βιβλία, γνώσεις και συμβουλές.

ΜΕΡΟΣ Α: Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Δ.Λ.Π. 1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

1.1 ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 1,ο ισολογισμός παρουσιάζει σε μία συγκεκριμένη χρονική στιγμή την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης ,δηλαδή τα στοιχεία του ενεργητικού , τις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια αυτής.

Όπως και με τις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις , οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στον ισολογισμό θα πρέπει να έχουν τα ακόλουθα ποιοτικά χαρακτηριστικά:

- **Σαφήνεια** Οι ονομασίες των λογαριασμών ή ομάδων λογαριασμών πρέπει να αποδίδουν όσο το δυνατόν πιο πιστά το περιεχόμενο των λογαριασμών αυτών, ώστε να αποφεύγουν παραπλανητικές εντυπώσεις. Η ομαδοποίηση των επιμέρους λογαριασμών πρέπει να γίνεται με βάση το περιεχόμενο και η κατάταξή τους με βάση τη ρευστότητα για το ενεργητικό και τη λήξη των υποχρεώσεων για το παθητικό.
- **Συνάφεια** Η αρχή αυτή αναφέρεται στη δομή και το σχήμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι λογαριασμοί του ισολογισμού πρέπει να τοποθετούνται σε δύο στήλες η μία δίπλα στην άλλη με τα στοιχεία του ενεργητικού αριστερά και τα στοιχεία του παθητικού δεξιά. Τα στοιχεία του λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσεως πρέπει να τοποθετούνται σε κάθετη διάταξη. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται ομοιόμορφα κάθε χρόνο χωρίς να μεταβάλλεται η μορφή της εκτιμήσεώς τους. Παρέκκλιση από την παραπάνω αρχή είναι δυνατή μόνο, αν συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι, οι οποίοι να αναφέρονται στο προσάρτημα. Είναι ευνόητο, ότι η αρχή αυτή έχει εφαρμογή και στις μεθόδους αποτίμησης και αποσβέσεων, οι οποίες δεν πρέπει να αλλάζουν από χρήση σε χρήση. Η αρχή της συνέχειας και ομοιομορφίας ενισχύει τη συγκρισιμότητα των ισολογισμών κι διευκολύνει σημαντικά τη μελέτη τους
- **Αξιοπιστία** Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων της χρήσεως της .Τα στοιχεία που εμφανίζονται σε αυτές πρέπει να είναι υπαρκτά και να μην παραλείπονται κάποια από αυτά. Επίσης πρέπει να είναι ακριβή, δηλαδή να εμφανίζονται με την πραγματική τους αξία. Πολλές φορές η αρχή αυτή παραβιάζεται, όταν διενεργούνται σκόπιμα ή αθέλητα ανακριβείς απογραφές, π.χ. αποθεμάτων, με αποτέλεσμα την παραποίηση των οικονομικών αποτελεσμάτων.
- **Συγκρισιμότητα** Σύμφωνα με την αρχή αυτή, παράλληλα με τα στοιχεία της κλειόμενης χρήσεως πρέπει να παραθέτονται και εκείνα της προηγούμενης, ώστε να είναι δυνατή η σύγκρισή τους.

Για να εξασφαλίζεται όμως η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει αυτές να παρέχουνε ακόμη

- Έγκαιρη πληροφόρηση
- Εξισορρόπηση μεταξύ οφέλους και κόστους
- Εύλογη παρουσίαση

1.1.1 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Είναι σύνηθες τα στοιχεία του ενεργητικού να κατατάσσονται σε κυκλοφορούντα και μη , ενώ οι υποχρεώσεις να ταξινομούνται σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες .Στην περίπτωση που μία επιχείρηση επιλέγει να μη διενεργήσει την ανωτέρω κατάσταση , τότε τα στοιχεία του ενεργητικού θα πρέπει να παρουσιάζονται γενικά κατά τη σειρά ρευστότητας τους .

Ανεξάρτητα από την υιοθετούμενη μέθοδο παρουσίασης , μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί κάθε στοιχείο του ενεργητικού και κάθε υποχρέωση που αναμένεται να διακανονιστεί ή να εισπραχθεί από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού .

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

- Αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή να κατέχεται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία του λειτουργικού κύκλου της επιχείρησης
- Κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς ή για μικρό χρονικό διάστημα και αναμένεται να ρευστοποιηθεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού
- Συνιστά ταμειακά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα , τα οποία δεν έχουν περιορισμούς στη χρήση τους

Στοιχεία του ενεργητικού τα οποία πωλούνται , χρησιμοποιούνται ή εισπράττονται μέσα στο λειτουργικό κύκλο της επιχείρησης , θεωρούνται ως στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού ακόμη και στην περίπτωση που δεν αναμένεται να εισπραχθούν μέσα στους επόμενους δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όλα τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού πρέπει να ταξινομούνται ως πάγια στοιχεία ενεργητικού.

1.1.2 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Μία υποχρέωση πρέπει να κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη όταν ικανοποιεί ένα από τα ακόλουθα κριτήρια

- Αναμένεται να διακανονιστεί κατά τη συνήθη πορεία του λειτουργικού κύκλου της επιχείρησης
- Κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς
- Πρέπει να διακανονιστεί εντός του χρονικού διαστήματος των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού
- Η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα να αναβάλει άνευ όρων την τακτοποίηση της υποχρέωσης για δώδεκα τουλάχιστον μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όλες οι υπόλοιπες υποχρεώσεις πρέπει να κατατάσσονται ως μακροπρόθεσμες . Ορισμένες υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του κεφαλαίου κίνησης της επιχείρησης και χρησιμοποιούνται στα πλαίσια του λειτουργικού κύκλου της , ταξινομούνται ως βραχυπρόθεσμες ακόμη και στην περίπτωση που πρόκειται να εξοφληθούν σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών.

Στην περίπτωση κατά την οποία μακροπρόθεσμη υποχρέωση αναμένεται να διακανονιστεί τους επόμενους δώδεκα μήνες , το ποσό που αναμένεται να διακανονιστεί θα πρέπει να παρουσιαστεί ως βραχυπρόθεσμη υποχρέωση .

Η επιχείρηση θα πρέπει να κατατάσσει τις υποχρεώσεις τις ως βραχυπρόθεσμες , στην περίπτωση που πρέπει να διακανονιστούν μέσα σε δώδεκα μήνες , ακόμη και αν συντρέχουν τα εξής:

- Η αρχική προθεσμία ήταν για περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών
- Έχει υπογραφεί μία συμφωνία αναχρηματοδότησης ή μετατροπής τους σε βραχυπρόθεσμες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού , αλλά πριν από την έγκριση του.

Με απλά λόγια ο πίνακας του ισολογισμού πρέπει να περιλαμβάνει ,ως ελάχιστον θέσεις στοιχείων που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια:

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

Τέλος , είτε στον πίνακα ισολογισμού , είτε στο προσάρτημα πρέπει να γνωστοποιούνται και τα ακόλουθα :

- Για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου:
 - Ο αριθμός των εγκεκριμένων μετοχών.
 - Ο αριθμός των μετοχών που εκδόθηκαν και έχουν εξοφληθεί και των μετοχών που εκδόθηκαν αλλά δεν έχουν εξοφληθεί
 - Η ονομαστική αξία ανά 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 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. Εταιρείες που δεν έχουν μετοχικό κεφάλαιο π.χ. ομόρρυθμες εταιρείες , παρέχουν πληροφορίες ισοδύναμες με τις ανωτέρω.

1.2 ΜΟΡΦΕΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ανάλογα με τον τρόπο παράθεσης των στοιχείων του ισολογισμού, αυτός μπορεί να παρουσιαστεί με δύο μορφές, οι οποίες είναι οι εξής:

- Η μορφή της οριζόντιας διάταξης.
- Η μορφή της κάθετης παράθεσης.

Στην πρώτη περίπτωση, δηλαδή στη μορφή της οριζόντιας διάταξης το

Ενεργητικό παρουσιάζεται δίπλα και αριστερά από τα στοιχεία του Παθητικού (Καθαρή Θέση και Υποχρεώσεις).

Στη δεύτερη περίπτωση, δηλαδή στη μορφή της κάθετης παράθεσης το Ενεργητικό παρουσιάζεται στο επάνω μέρος και ακολουθούν τα στοιχεία του Παθητικού (Καθαρή Θέση και Υποχρεώσεις).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.2

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

1.2.1 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΙ ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (income statement)

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης είναι μια έκθεση που περιέχει συνοπτικές πληροφορίες για έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημιές που έγιναν σε μια συγκεκριμένη λογιστική χρήση.

Το περιεχόμενο της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης διαιρείται σε δύο μέρη.

Στο πρώτο παραθέτονται τα στοιχεία των λογαριασμών των λειτουργικών εσόδων και των λειτουργικών εξόδων, δηλαδή των στοιχείων που προσδιορίζουν το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης.

Στο δεύτερο μέρος παρουσιάζονται οι λογαριασμοί των μη λειτουργικών (έκτακτων) εσόδων και κερδών και κατόπιν αυτούς των μη λειτουργικών εξόδων και ζημιών.

Στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, από την οποία μπορούν να αντληθούν πληροφορίες αναφορικά με την αποδοτικότητα της επιχείρησης, συμπεριλαμβάνονται τα έσοδα και τα έξοδα τα οποία προσδιορίζουν το αποτέλεσμα της χρήσης.

“Ως **έσοδα** ορίζονται τα οφέλη που αποκτά μια Εταιρεία κατά τη διάρκεια της Χρήσης και προέρχονται από τις συνήθεις δραστηριότητές της. Τα οφέλη αυτά προσαυξάνουν τα Ίδια Κεφάλαια χωρίς η αύξηση αυτή να σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από τους μετόχους.

Ως **έξοδα** ορίζονται η μείωση των οφελών της Εταιρείας κατά τη διάρκεια της Χρήσης, οι οποίες έχουν ως αποτέλεσμα τη μείωση των στοιχείων του Ενεργητικού ή την αύξηση των υποχρεώσεων της Εταιρείας. Το σύνολο των εξόδων προκαλούν μειώσεις στα Ίδια Κεφάλαια της Εταιρείας χωρίς οι μειώσεις αυτές να προέρχονται από τη διανομή μερισμάτων στους μετόχους.”

“Στην Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται κατ’ ελάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία:

- Έσοδα
- Αποτελέσματα Εκμεταλλεύσεως
- Χρηματοοικονομικά Έξοδα
- Μερίδιο Κερδών και ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης
- Δαπάνη φόρου
- Κέρδος ή ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες
- Έκτακτα κονδύλια
- Δικαιώματα μειοψηφίας
- Καθαρό κέρδος ή ζημιά, το οποίο είναι το αλγεβρικό άθροισμα

των εσόδων και εξόδων.

Η απεικόνιση των δαπανών μιας επιχείρησης θα πρέπει να πραγματοποιείται είτε στον Πίνακα των αποτελεσμάτων είτε στο Προσάρτημα και μπορεί να παρουσιαστεί με δύο τρόπους:

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

Στην περίπτωση που επιλεγεί η ανάλυση των δαπανών κατά λειτουργία, θα πρέπει η Εταιρεία να γνωστοποιήσει πληροφορίες για τις δαπάνες των αποσβέσεων των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων καθώς και για τις δαπάνες της μισθοδοσίας.

Η μορφή των Οικονομικών Καταστάσεων δεν επιτρέπεται να μεταβάλλεται από χρήση σε χρήση και σε περίπτωση παρέκκλισης θα πρέπει να γίνεται αναφορά και αιτιολόγηση στο Προσάρτημα.

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, αποτελεί σημαντική πηγή πληροφόρησης για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, δεδομένου ότι μέσω αυτή αντλούν σημαντικές πληροφορίες, κυρίως για την απόδοση της επιχείρησης.

Η ανάλυση της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης επιτρέπει να εκτιμηθεί η αποτελεσματικότητα της διοίκησης μίας επιχείρησης για τη συγκεκριμένη χρήση, καθώς επίσης και να εξαχθούν συμπεράσματα για την πιθανή πορεία των μελλοντικών κερδών της επιχείρησης.

Οι κανόνες για τον τρόπο σύνταξης της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης καθορίζονται από το Δ.Λ.Π.1. Στην κατάσταση αυτή, εμφανίζονται τα έσοδα και τα έξοδα που προσδιορίζουν το αποτέλεσμα της χρήσης.

Τα έσοδα είναι η μικτή εισροή οφελών κατά τη διάρκεια της χρήσης, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης. Οι εισροές αυτές έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, χωρίς αυτή η αύξηση να σχετίζεται με την εισφορά κεφαλαίου από μετόχους.

Τα έξοδα είναι η μείωση των οικονομικών οφελών κατά τη διάρκεια μίας χρήσης με τη μορφή εκροών ή μειώσεων στοιχείων του ενεργητικού ή αυξήσεων υποχρεώσεων. Οι εκροές αυτές προκαλούν μειώσεις στα ίδια κεφάλαια, χωρίς αυτές να έχουν σχέση με τη διανομή μερίσματος στους μετόχους. Ουσιαστικά τα έξοδα είναι αναλώσεις στοιχείων του ενεργητικού.

Σύμφωνα με την αρχή της συσχέτισης εσόδων-εξόδων, όλα τα έξοδα που προκύπτουν κατά τη δημιουργία των εσόδων αναγνωρίζονται στην ίδια χρήση με αυτή κατά την οποία δημιουργούνται και τα αντίστοιχα έσοδα.

1.2.2 ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Η κατάταξη των λογαριασμών των λειτουργικών εξόδων διαφέρει ανάλογα με το αν αυτά πρέπει να παρουσιασθούν κατά είδος ή κατά λειτουργία.

Κατάταξη εξόδων κατά είδος:

Με αυτή τη μέθοδο τα έξοδα είναι κατανομημένα κατά είδος (π.χ. ενοίκια, χρεωστικοί τόκοι, αποσβέσεις, έξοδα μεταφοράς κτλ) και αυτό συμβαίνει γιατί την επιχείρηση ενδιαφέρει το είδος του εξόδου και όχι ο σκοπός για τον οποίο έγινε.

Η παράθεση των εσόδων και των εξόδων στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης πρέπει να είναι η εξής:

Έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων/παροχή υπηρεσιών

- + Έσοδα από λοιπές συνήθειες δραστηριότητες
- Έξοδα κατ' είδος
- = Αποτέλεσμα εκμετάλλευσης

Κατάταξη εξόδων κατά λειτουργία

Τα έξοδα κατά λειτουργία παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ομαδοποιημένα σε δύο κατηγορίες.

1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας, λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης και της λειτουργίας διάθεσης αποθεμάτων
2. Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας

Η κατάταξη στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης των λογαριασμών λειτουργικών εσόδων / εξόδων, κατά λειτουργία, είναι η εξής:

Έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων/παροχή υπηρεσιών

- Κόστος πωληθέντων / πωλήσεων

= Μικτό αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης ----->Μικτό Κέρδος/Ζημιά

+ Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης

- Έξοδα διοικητικής λειτουργίας

- Έξοδα λειτουργίας ερευνών - ανάπτυξης

- Έξοδα λειτουργίας διάθεσης

= Μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης ---> Λειτουργικά Έσοδα/Έξοδα

+ Πιστωτικοί τόκοι

+ Έσοδα από συμμετοχές και χρεόγραφα

+ Κέρδη πώλησης συμμετοχών και χρεογράφων

- Χρεωστικοί τόκοι

- Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων

- Ζημιές πώλησης συμμετοχών και χρεογράφων

= Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης

ή Έσοδα/Έξοδα/Κέρδη/Ζημιές Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας

ή Κέρδη/Ζημιές Χρήσης προ Φόρων

ΚΕΡΔΟΣ Η΄ ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ

Όλα τα έσοδα και τα έξοδα τα οποία αναγνωρίζονται σε μία χρήση ,θα πρέπει να περιλαμβάνονται στον καθορισμό του κέρδους ή της ζημίας που προκύπτει για τη συγκεκριμένη χρήση, εκτός από τις περιπτώσεις που άλλο πρότυπο ή διερμηνεία ορίζει διαφορετικό χειρισμό. Επιπλέον στο αποτέλεσμα της χρήσης περιλαμβάνονται και οι συνέπειες των αλλαγών στις λογιστικές εκτιμήσεις.

2.4 ΚΟΝΔΥΛΙΑ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 , η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης πρέπει να περιλαμβάνει κατ' ελάχιστο τα ακόλουθα κονδύλια:

- **Έσοδα** από πελάτες για αγαθά που έχουν πωληθεί ή υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης .Από τα έσοδα αυτά, πρέπει να έχουν αφαιρεθεί οι εκπτώσεις και οι επιστροφές , προκειμένου να προσδιορίζονται τα καθαρά έσοδα από πωλήσεις .Επίσης στα έσοδα περιλαμβάνονται και τα έσοδα της επιχείρησης από παρεπόμενες δραστηριότητες.
- **Χρηματοοικονομικά έξοδα** τα οποία διαμορφώνονται από συνθετικά στοιχεία όπως τόκοι έξοδα(π.χ. δανείων), οι τόκοι των χρηματοοικονομικών μισθώσεων κλπ.
- **Το μερίδιο των κερδών (ή ζημιών) από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που αναγνωρίζονται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης** .Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης περιλαμβάνεται το μερίδιο της επενδύτριας επιχείρησης στα αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της εκδότριας
- **Φόροι (εισοδήματος)-έξοδα** , οι οποίοι αναφέρονται στο συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς της χρήσης και περιλαμβάνουν τον τρέχοντα αλλά και τον αναβαλλόμενο φόρο. Το ποσό του φόρου εισοδήματος που αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης , προσδιορίζεται από τον συμψηφισμό του φόρου εισοδήματος(όπως αυτός υπολογίζεται με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία) και των αναβαλλόμενων φόρων.
- **Κέρδος(ή ζημιά),το οποίο είναι το αλγεβρικό άθροισμα των εσόδων και εξόδων.**

Τα παρακάτω επίσης κονδύλια εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ως κατανομές του κέρδους ή της ζημιάς για τη χρήση:

- **Κέρδος (ή ζημιά) που αποδίδεται στα δικαιώματα μειοψηφίας** .αφορά το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μίας θυγατρικής , που αναλογεί στα δικαιώματα τα οποία δεν ανήκουν άμεσα ή έμμεσα στη μητρική.
- **Κέρδος (ή ζημιά) που αποδίδεται στους μετόχους της μητρικής.**
- **Τα κέρδη ανά μετοχή**

Μία επιχείρηση δεν πρέπει να εμφανίζει κονδύλια εσόδων ή εξόδων ως έκτακτα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, αλλά ούτε και στις επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Επίσης μία επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης ή στις επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις , ανάλυση των εσόδων και εξόδων με βάση μία κατάταξη που βασίζεται:

- Στο είδος (φύση) τους ή
- Στη λειτουργία τους στα πλαίσια της επιχείρησης

Το Δ.Λ.Π.1 προτρέπει την παρουσίαση της ανάλυσης των εξόδων στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.3

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

1.3.1 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 ,ο γενικός σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική κατάσταση, την απόδοση και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης, που είναι χρήσιμες για έναν ευρύ κύκλο χρηστών προκειμένου να λαμβάνουν τις οικονομικές αποφάσεις τους.

Δεδομένου ότι είναι σημαντικό να λαμβάνονται υπόψη όλα τα κέρδη και οι ζημιές μίας περιόδου , καθώς και οι λοιπές μεταβολές στην οικονομική θέση της επιχείρησης μεταξύ δύο ισολογισμών , το Δ.Λ.Π.1 απαιτεί να καταρτίζεται μία ιδιαίτερη κατάσταση που να εμφανίζει όλες αυτές τις πληροφορίες.

Για την πληρέστερη , επομένως , πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων αναφορικά με την αποδοτικότητα και την οικονομική θέση της επιχείρησης , το Δ.Λ.Π.1 επιβάλλει την κατάρτιση της <<κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων>>.

1.3.2 ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

ΟΡΙΣΜΟΣ

Ίδια κεφάλαια είναι η υπολειμματική αξία που προκύπτει από το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού μίας επιχείρησης αφαιρεθεί το σύνολο των υποχρεώσεων της.

Οι συνήθεις λογαριασμοί των ιδίων κεφαλαίων είναι :

- Μετοχικό κεφάλαιο
- Διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
- Λογαριασμοί αποθεματικών
- Διαφορές αναπροσαρμογής της αξίας παγίων στοιχείων του ενεργητικού
- Συναλλαγματικές διαφορές από ενσωμάτωση θυγατρικών επιχειρήσεων
- Δικαιώματα μειοψηφίας

Αυξήσεις και μειώσεις των ιδίων κεφαλαίων

Τα οικονομικά γεγονότα που επιφέρουν μεταβολή στα ίδια κεφάλαια μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες:

- Συναλλαγές με τους μετόχους της επιχείρησης , όπως η εισφορά κεφαλαίων και η διανομή κερδών
- Οικονομικά γεγονότα που δημιουργούν έσοδα, έξοδα κέρδη και ζημιές

Ο γενικός κανόνας που υιοθετεί το Δ.Λ.Π 1 είναι όλα τα έσοδα , τα έξοδα , τα κέρδη , οι ζημιές και οι άλλες αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της χρήσης πρέπει να παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης , εκτός αν άλλο πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικά.

Πληροφορίες που αποτελούν συστατικό μέρος των οικονομικών καταστάσεων.

Μία επιχείρηση , παράλληλα με τις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις , θα πρέπει να παρουσιάσει ως ιδιαίτερο στοιχείο των ιδιαίτερο στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων της , μια κατάσταση η οποία θα περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες :

- Το καθαρό κέρδος ή τη ζημία της χρήσης
- Κάθε επιμέρους έσοδο , έξοδο , κέρδος ή ζημιά που με βάση άλλα πρότυπα ή διερμηνείες αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια , καθώς και το σύνολο των στοιχείων αυτών.
- Το σύνολο των εσόδων και των εξόδων της περιόδου με διαχωρισμού αυτού , σε ποσά που αναλογούν στους μετόχους της μητρικής επιχείρησης και σε δικαιώματα μειοψηφίας
- Για κάθε στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων , την επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές και των διορθώσεων λαθών

Αναφορικά με την τεχνική κατάρτισης της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων αναφέρονται τα εξής:

- Στις στήλες της κατάστασης αναλύονται τα επιμέρους κονδύλια των ιδίων κεφαλαίων. Παρουσιάζονται επίσης, σε ξεχωριστές στήλες , το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων που αναλογεί στους μετόχους της μητρικής επιχείρησης , το σύνολο των δικαιωμάτων μειοψηφίας και το γενικό άθροισμα. Στην κορυφή της στήλης εμφανίζεται ο τίτλος του κονδυλίου και σε κατακόρυφη ανάπτυξη περιλαμβάνονται όλες οι μεταβολές του κάθε κονδυλίου.
- Στις γραμμές στις οποίες αναπτύσσεται η κατάσταση , παρουσιάζονται οι περιγραφές των αιτίων που μετέβαλλαν το κάθε κονδύλι των ιδίων κεφαλαίων
- Η κατάσταση στην οριζόντια ανάπτυξη περιλαμβάνει τρία επιμέρους σύνολα. Στην πρώτη γραμμή παρουσιάζονται τα ποσά των ιδίων κεφαλαίων όπως αυτά είχαν διαμορφωθεί κατά την έναρξη της προηγούμενης χρήσης, το επόμενο σύνολο αθροίζει τα κονδύλια λήξης της προηγούμενης χρήσης και στην τελευταία γραμμή αθροίζονται τα κονδύλια λήξης της τρέχουσας χρήσης.

1.4. ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΝΟΔΕΥΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ (ΠΡΟΣΑΤΗΜΑ)

ΓΕΝΙΚΑ

Προσάρτημα θεωρείται όλες οι απαιτούμενες από τα πρότυπα πληροφορίες οι οποίες δεν παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, της κατάστασης ταμειακών ροών και της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.

Το Δ.Λ.Π. 1 θέτει μια σειρά παρουσίασης των επεξηγηματικών σημειώσεων προκειμένου να επιτευχθεί μια ομοιομορφία στις δημοσιευμένες πληροφορίες, με αποτέλεσμα ο χρήστης να μπορεί να τις κατανοήσει και να τις συγκρίνει με πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων.

Η σειρά παρουσίασης αποτελείται από τις ακόλουθες ενότητες:

- 1. δήλωση συμμόρφωσης**
η επιχείρηση θα πρέπει να δηλώνει ρητά και ανεπιφύλακτα ότι συμμορφώνεται και υιοθετεί όλα τα ισχύοντα πρότυπα
- 2. μία περίληψη των σημαντικών που έχουν εφαρμοστεί**
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.
- 3. Οι επεξηγηματικές πληροφορίες για τα στοιχεία που παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμειακών ροών, με τη σειρά που παρουσιάζεται κάθε κατάσταση και συγκεκριμένο κονδύλι.**
- 4. Άλλες γνωστοποιήσεις, που περιλαμβάνουν:**
 - Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και μη αναγνωρισμένες συμβατικές δεσμεύσεις και
 - Μη χρηματοοικονομικές γνωστοποιήσεις, όπως τους στόχους της επιχείρησης αναφορικά με τις πολιτικές και τη διαχείριση κίνδυνο

Θα πρέπει, επίσης, να γνωστοποιείται το ποσό των μερισμάτων που προτείνεται ή δηλώνεται πριν την έγκριση της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων αλλά δεν αναγνωρίζεται ως διάθεση στους κατόχους μετοχών κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθώς και το αναλογούν ποσό ανά μετοχή

1.4.2 ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΟ Δ.Λ.Π. 1 <<ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ-ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ>>

Μια επιχείρηση επιβάλλεται να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- Ποιοτικές πληροφορίες σχετικά με τις πολιτικές, τις αρχές και τις διαδικασίες διαχείρισης κεφαλαίων που θα συμπεριλαμβάνουν κατ'ελάχιστο:
 1. Μία περιγραφή των κεφαλαίων που διαχειρίζεται
 2. Σε περίπτωση που επιβάλλονται συγκεκριμένες απαιτήσεις και περιορισμοί στην κεφαλαιακή διάρθρωση, θα γνωστοποιείται η φύση των απαιτήσεων και ο τρόπος που αυτές ικανοποιούνται
 3. Τον τρόπο με τον οποίο επιτυγχάνονται σκοποί διαχείρισης κεφαλαίων
- Περιληπτικές ποσοτικές πληροφορίες για τα κεφάλαια που διαχειρίζεται η επιχείρηση.
- Οποιασδήποτε αλλαγή στη διάρθρωση, στις πολιτικές και στις διαδικασίες διαχείρισης κεφαλαίων που προέκυψαν κατά τη διάρκεια της χρήσης.

- 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 συμμόρφωσης.

“Το Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων μιας επιχείρησης θα πρέπει:

Να παρουσιάζει πληροφορίες για τις βάσεις κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων και τις συγκεκριμένες λογιστικές αρχές που επελέγησαν και εφαρμόστηκαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα

Να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τα επί μέρους Δ.Λ.Π., οι οποίες δεν παρουσιάζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις

· Να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες οι οποίες δεν παρουσιάζονται στον Πίνακα των Οικονομικών Καταστάσεων αλλά, που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Το Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων θα πρέπει να παρουσιάζεται με συστηματικό τρόπο ώστε, κάθε στοιχείο των Οικονομικών Καταστάσεων να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του Προσαρτήματος.

Η ακόλουθη σειρά παρουσιάσεως του Προσαρτήματος βοηθά τους χρήστες να κατανοούν και να συγκρίνουν τις Οικονομικές Καταστάσεις:

- Σημείωση συμμόρφωσης προς τα Δ.Λ.Π.
- Σημείωση των μεθόδων αποτιμήσεως και των λογιστικών μεθόδων που εφαρμόστηκαν
- Επεξηγηματικές ή συμπληρωματικές πληροφορίες για στοιχεία που παρουσιάζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις, με τη σειρά των στοιχείων αυτών στις Οικονομικές Καταστάσεις
- Άλλες γνωστοποιήσεις για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις
- Μη οικονομικές γνωστοποιήσεις.

Επιπλέον η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- Την έδρα, τη νομική μορφή, τη χώρα ίδρυσης και τη διεύθυνση της έδρας
- Τη φύση των εργασιών και των δραστηριοτήτων της
- Την επωνυμία της μητρικής επιχείρησης
- Τον αριθμό των εργαζομένων στο τέλος της χρήσης ή τον μέσο όρο αυτών στη Χρήση”.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΔΛΠ 7 ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ Δ.Λ.Π. 7

Το Δ.Λ.Π. 7 θεμελιώνει τους κανόνες και παρέχει τις λεπτομέρειες για τη σύνταξη των Καταστάσεων Ταμειακών Ροών. Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες απαιτούν μια εκτίμηση της δυνατότητας μιας επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα, καθώς και του χρόνου και της βεβαιότητας της δημιουργίας των διαθεσίμων αυτών. Ήδη από πολύ νωρίς κυρίως από την δεκαετία του 1960 εμφανίζεται η ανάγκη κατάρτισης μιας κατάστασης πηγών και χρήσεων κεφαλαίων, η οποία ονομάστηκε Κατάσταση Κεφαλαίων. Λίγο αργότερα το 1971 ο Αμερικανικός Οργανισμός (Accounting Principle Board) υπεύθυνος για την μελέτη και υλοποίηση των λογιστικών αρχών, στο πλαίσιο της μελέτης για την δημοσιοποίηση λογιστικών πληροφοριών, ζήτησε την κατάρτιση ενός πίνακα κεφαλαίων με την πρόταση να ονομασθεί Κατάσταση Μεταβολών Οικονομικής θέσης. Η κατάσταση αυτή, ήταν και ο προάγγελος του Δ.Λ.Π. 7 και της Κατάστασης Ταμειακών Ροών.

, Καθώς τα χρόνια περνούσαν και η ανάγκη για πρόσθετη πληροφόρηση από τους επενδυτές αυξανόταν και καθώς η τεχνολογία διευκόλυνε την δημιουργία και την δημοσίευση αναφορών και καταστάσεων η ταμειακή αναφορά της χρηματοοικονομικής θέσης αλλά και η δυναμική ανάλυση και παρουσίαση της μεταβολής της θεωρήθηκε περισσότερο από αναγκαία.

, Συνεπώς η ζήτηση από τον επενδυτικό κοινό ολοένα και πιο άμεσων λογιστικών πληροφοριών και η σχετική απόφαση του FASB για την δημοσιοποίηση τους συνέβαλλαν στις σημαντικές αλλαγές που έλαβαν χώρα στην έννοια και το περιεχόμενο της Κατάστασης Ταμειακών Ροών. Έτσι στα πλαίσια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτέλεσε το πρότυπο 7, που εκδόθηκε το 1992 και τέθηκε σε ισχύ το 1994. Βέβαια στις ΗΠΑ το πρότυπο είχε ενσωματωθεί ήδη από τον 1987 μέσω του προτύπου SFAS 95.

2.2 ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Σκοπός του Προτύπου των Ταμειακών Ροών είναι η εμφάνιση πληροφοριών, σχετικά με τις μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα μιας επιχείρησης, μέσω της κατάστασης ταμειακών ροών, κατατάσσοντας τις ταμειακές ροές της χρήσης σε ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Στην βάση της ουσίας του προτύπου αλλά και δεδομένου του παρακάτω κύκλου της Ταμειακής Ροής στην επιχείρηση η κατάσταση Ταμειακών Ροών διαπερνά και καταγράφει τις «μεταβολές» σε όλες τις λειτουργίες της επιχείρησης που επηρεάζουν τα ταμειακά διαθέσιμα. Δεδομένου ότι οι αναγνώστες των οικονομικών καταστάσεων ενδιαφέρονται για το πως η επιχείρηση δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα προκειμένου να εξοφλήσει τις υποχρεώσεις της και να παράγει πλούτο τον οποίο χρειάζονται οι επενδυτές ως ανταμοιβή του ρίσκου που αναλαμβάνουν, η κατάσταση ταμειακών ροών αποκτά μεγάλο ενδιαφέρον ως μία από τις πέντε οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Το Πρότυπο Νο 7, αντικατέστησε την Κατάσταση Μεταβολών της Χρηματοοικονομικής Θέσεως που είχε εγκριθεί τον Ιούλιο του 1977.

Οι επενδυτές εκτιμώντας την δυνατότητα της επιχείρησης να παράγει ταμειακά διαθέσιμα μέσα από το φάσμα των δραστηριοτήτων της είτε αυτές λέγονται επιχειρηματικές ή επενδυτικές δραστηριότητες μπορούν να συγκρίνουν και να αποφασίσουν αν η επιχείρηση είναι φερέγγυα και αξιόπιστη καθώς επίσης αν διαθέτει τα «ρευστά» διαθέσιμα προκειμένου να πραγματοποιήσει τις πολιτικές κερδοφορίας που υπόσχεται η διοίκηση.

, Οι ταμειακές ροές επιπλέον παρόλο που δεν υποκαθιστούν την σημαντικότητα των άλλων οικονομικών καταστάσεων λειτουργούν αρκετά συμπληρωματικά ως προς την πληροφόρηση και σε πολλούς χρήστες

αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι των αναλύσεων τους καθώς δίνουν την δυνατότητα να πραγματοποιήσουν αναλύσεις με βάση την προεξόφληση των ταμειακών ροών και να συγκρίνουν αποτελέσματα με άλλες επιχειρήσεις του κλάδου.

Το Δ.Λ.Π. 7 απαιτεί την παροχή πληροφοριών σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα μίας επιχείρησης μέσω της κατάστασης ταμειακών ροών.

Οι ταμειακές ροές κάθε επιχείρησης ταξινομούνται και παρουσιάζονται σε τρεις επιμέρους κατηγορίες.

- **Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες.** Οι κύριες δραστηριότητες εσόδων της επιχείρησης, οι οποίες μπορούν να παρουσιαστούν είτε με την έμμεση μέθοδο.
- **Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες.** Η απόκτηση και διάθεση μακροπρόθεσμων στοιχείων του ενεργητικού και άλλων επενδύσεων που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα.
- **Ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.** Οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης.

2.3 ΩΦΕΛΕΙΕΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ

Η κατάσταση ταμειακών ροών όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στα ίδια κεφάλαια μιας επιχείρησης και χρηματοοικονομική της δομή.

Οι πληροφορίες για τις ταμειακές ροές είναι χρήσιμες:

- Στην εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα.
- Στην αύξηση της συγκρισιμότητας ανάμεσα στην απόδοση της παρουσιαζόμενης επιχείρησης σε σχέση με τις υπόλοιπες.
- Οι προηγηθείσες πληροφορίες για τις ταμειακές ροές χρησιμοποιούνται συχνά ως ένδειξη του ποσού, του χρόνου και της βεβαιότητας των μελλοντικών ροών.

ΤΑΜΕΙΑΚΑ ΙΣΟΔΥΝΑΜΑ

Τα ταμειακά ισοδύναμα κατέχονται με σκοπό την αντιμετώπιση βραχυπρόθεσμων ταμειακών αναγκών και όχι για επένδυση ή για άλλους σκοπούς.

Μία επένδυση χαρακτηρίζεται ως ταμειακό ισοδύναμο, μόνον όταν έχουν σύντομη λήξη. Συμμετοχές στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων αποκλείονται από τα ταμειακά ισοδύναμα.

ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΣ

Ο τραπεζικός δανεισμός είναι μία χρηματοοικονομική δραστηριότητα. Σε μερικές χώρες όμως οι υπεραναλήψεις που είναι εξοφλητέες όταν ζητηθούν, συνιστούν ένα αναπόσπαστο τμήμα της ταμειακής διαχείρισης μίας επιχείρησης. Στις περιπτώσεις αυτές, οι τραπεζικές υπεραναλήψεις συμπεριλαμβάνονται στα στοιχεία των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδύναμων.

2.4 ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Οι ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες αποτελούν μέρος της δυνατότητας μίας επιχείρησης να παράγει χρηματικά διαθέσιμα, τα οποία και χρησιμοποιεί για τη διατήρηση της παραγωγικής της δυνατότητας, τη χρηματοδότηση της επέκτασής της, καθώς και την πληρωμή των μερισμάτων στους μετόχους της.

Στις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες περιλαμβάνονται ενδεικτικά, οι ακόλουθες κατηγορίες συναλλαγών:

- Εισπράξεις απαιτήσεων που προέρχονται από πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών.

- Εξοφλήσεις υποχρεώσεων που προέρχονται από την προμήθεια εμπορευμάτων ή πρώτων υλών και την παροχή υπηρεσιών που είναι απαραίτητες 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

Η παρουσίαση των ταμειακών ροών που προέρχονται από λειτουργικές δραστηριότητες σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.7 μπορεί να γίνει με μία από τις 2 παρακάτω μεθόδους:

-με την άμεση κατά την οποία γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών με μετρητά.

-Με την έμμεση μέθοδο κατά την οποία το καθαρό κέρδος ,ή ζημία αναμορφώνονται με βάση τις επιδράσεις των

1. Συναλλαγών μη ταμειακής φύσης
2. Εισπραχθέντων εσόδων
3. Πληρωθέντων εξόδων
4. Εσόδων εισπρακτέων
5. Εξόδων πληρωτέων και
6. Στοιχείων εσόδων ή εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές ταμειακές ροές

Σύμφωνα με την άμεση μέθοδο, η κατάσταση των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες παρουσιάζει τις κύριες κατηγορίες εισπράξεων και πληρωμών που έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Ενώ σύμφωνα με την έμμεση μέθοδο η κατάσταση ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες , ξεκινά από τα κέρδη προ φόρων και εν συνεχεία διενεργούνται οι ακόλουθες προσαρμογές:

- Εξαλείφονται τα μη ταμειακά έξοδα
- Εξαλείφονται τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα
- Εξαλείφονται έσοδα και έξοδα τα οποία σχετίζονται με τις επενδυτικές δραστηριότητες της επιχείρησης
- Εξαλείφονται λοιπές μη ταμειακές συναλλαγές

2.5 ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Στις ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες , ενδεικτικά , περιλαμβάνονται οι ακόλουθες κατηγορίες συναλλαγών:

- Πληρωμές για αγορά ενσώματων παγίων και άλλων μακροπρόθεσμων απαιτήσεων (π.χ. συμμετοχών , χρεογράφων , δανείων σε τρίτους)
- Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων παγίων και άλλων μακροπρόθεσμων απαιτήσεων , καθώς και αποπληρωμές χορηγηθέντων δανείων
- Εισπράξεις από τόκους , μερίσματα , μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και συμμετοχές
- Εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών , χρεωστικών τίτλων επιχειρήσεων , καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες
- Εισπράξεις από συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις , συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης και συμβάσεις ανταλλαγών.

2.6 ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ ΑΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Στις ταμειακές ροές από χρηματοοικονομικές περιλαμβάνονται οι ακόλουθες κατηγορίες συναλλαγών:

- Εισπράξεις από εκδόσεις μετοχών και λοιπών συμμετοχικών τίτλων
- Πληρωμές μερισμάτων κοινών και προνομιούχων μετοχών
- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων

Με απλά λόγια η επιχείρηση πρέπει να εμφανίζει ,συνεπώς , ξεχωριστά τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθαρίστων πληρωμών που προέρχονται από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες , εκτός από τις παρακάτω ταμειακές ροές οι οποίες μπορεί να εμφανίζονται σε καθαρή βάση:

1. Εισπράξεις και πληρωμές για λογαριασμό πελατών
2. Εισπράξεις και πληρωμές για στοιχεία , των οποίων η κυκλοφοριακή ταχύτητα είναι υψηλή , τα ποσά είναι μεγάλα και οι λήξεις τους είναι σύντομες. Παραδείγματα τέτοιων εισπράξεων και πληρωμών είναι οι προκαταβολές που δίνονται στις παρακάτω περιπτώσεις:
 - Ποσά που αφορούν πιστωτικές
 - Αγορά και πώληση επενδύσεων
 - Λοιπός βραχυπρόθεσμος δανεισμός

ΜΕΡΟΣ Β: ΑΝΑΛΥΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Πριν δώσουμε έναν ολοκληρωμένο ορισμό του ισολογισμού θα περιοριστούμε στο να αναφέρουμε ότι ο ισολογισμός (balance sheet) είναι η λογιστική κατάσταση η οποία εμφανίζει την οικονομική ή αλλιώς τη χρηματοοικονομική κατάσταση (financial position) μιας επιχειρήσεως σε δεδομένη χρονική στιγμή.

Ο ισολογισμός εμφανίζεται σε λογιστικό πίνακα έχοντας την μορφή ισοζυγίου, την καθαρή θέση της επιχείρησης. Συντάσσεται ακριβώς μετά την απογραφή και αφού εξακριβωθούν τα αποτελέσματα των εργασιών της επιχείρησης και τα κέρδη και οι ζημιές μηδενίζονται όλοι οι λογαριασμοί αποτελεσμάτων ενεργητικού και παθητικού.

3.2 ΕΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΟΡΟΥ

Ποιά είναι όμως η έννοια του όρου οικονομική ή χρηματοοικονομική κατάσταση: Από λογιστικής πλευράς ο όρος αυτός σημαίνει τρία πράγματα ή αλλιώς το περιεχόμενο του αποτελείται από τα εξής τρία μέρη:

- 1) Τα μέσα δράσεως που κατέχει η επιχείρηση, με άλλα λόγια ότι ανήκει κατά κυριότητα στην επιχείρηση.
- 2) Τις υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τους τρίτους ή αλλιώς ότι οφείλει η επιχείρηση σε τρίτους.
- 3) Τις υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τον φορέα ή αλλιώς ότι δικαιούται να λάβει ο φορέας από την επιχείρηση. Το μέγεθος αυτών των υποχρεώσεων προκύπτει, εάν από την αξία των μέσων δράσεως αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τρίτους.

Ως ισολογισμό ορίζουμε την λογιστική κατάσταση η οποία εμφανίζει τα στοιχεία του ενεργητικού, του παθητικού και της καθαρής θέσης μιας οικονομικής μονάδας σε δεδομένη χρονική στιγμή και σε ενιαίο νόμισμα.

Τα διάφορα στοιχεία του ενεργητικού, του παθητικού και της ενεργητικής θέσης, για να εμφανισθούν στον ισολογισμό πρέπει να πάρουν κάποιο όνομα. Έτσι, η χρηματοοικονομική λογιστική χρησιμοποιώντας κριτήρια και βασιζόμενη σε κοινά χαρακτηριστικά που έχουν τα διάφορα στοιχεία μιας οικονομικής μονάδας, τα κατατάσσει σε κατηγορίες, οι οποίες καλούνται λογαριασμοί και στη συνέχεια δίνει σε κάθε κατηγορία κατάλληλο όνομα ή τίτλο.

3.3 ΜΟΡΦΕΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Ο Ισολογισμός, ανάλογα με τον τρόπο παρουσίασης των στοιχείων του, δηλαδή των λογαριασμών του, μπορεί να λάβει 2 μορφές, οι οποίες είναι οι εξής: 1) Η μορφή της οριζόντιας παράθεσης ή διάταξης 2) Η μορφή της κάθετης παράθεσης ή διάταξης.

Στην μορφή της οριζόντιας παράθεσης ο ισολογισμός αποτελείται από δύο στήλες ή μέρη. Τα στοιχεία του ενεργητικού παρουσιάζονται στο αριστερό μέρος, ενώ εκείνα του παθητικού και της καθαρής θέσης στο δεξιό.

Στην μορφή της κάθετης παράθεσης τα στοιχεία του ισολογισμού τίθενται το ένα κάτω από το άλλο με τα αντίστοιχα ποσά τους. Τα στοιχεία του ενεργητικού παρουσιάζονται πρώτα και, μετά την εύρεση των ποσών τους, ακολουθεί η παράθεση των στοιχείων του παθητικού και της καθαρής θέσης τα ποσά των οποίων αθροίζονται σε ένα σύνολο.

Ο ισολογισμός, η κατάσταση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης, παρέχει πληροφορίες για τους οικονομικούς πόρους μιας επιχείρησης και τις απαιτήσεις/δικαιώματα επ' αυτών, από τους πιστωτές ή τους ιδιοκτήτες, σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Παρουσιάζει την οικονομική θέση και διάρθρωση της επιχείρησης στη γενική διάταξη Ενεργητικό = Πηγές Ενεργητικού (υποχρεώσεις + ίδια κεφάλαια) και τα απαρτίζοντα τις βασικές αυτές κατηγορίες επιμέρους στοιχεία σε στατική μορφή και σε αντίθεση με τη μορφή ροής με την οποία αυτά παρουσιάζονται στις άλλες λογιστικές καταστάσεις.

3.4 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για να καταρτιστεί ένας Ισολογισμός είναι οι παρακάτω:

1. Ειλικρίνεια.
2. Σαφήνεια.
3. Συνέπεια.
4. Συγκρισιμότητα.

Για να τηρούνται οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει ο ισολογισμός να καταρτίζεται ως εξής:

- Να καταρτίζεται βάσει των γενικά παραδεκτών λογιστικών αρχών.
- Να ακολουθεί την διενέργεια της φυσικής απογραφής.
- Να έχει την κατάλληλη επικεφαλίδα.
- Να περιέχει λογαριασμούς με σαφείς τίτλους.
- Οι λογαριασμοί να είναι ταξινομημένους σε ομάδες.
- Να παρουσιάζει πάνω από μία λογιστικές χρήσεις για σύγκριση.
- Να δίνονται όπου χρειάζεται οι αναγκαίες οικονομικές πληροφορίες για την ικανοποίηση της βασικής λογιστικής αρχής της πλήρους γνωστοποίησης.
- Να φαίνεται η επωνυμία της επιχείρησης στην οποία αναφέρεται ο Ισολογισμός
- Να φαίνεται η νομική μορφή της
- Να φαίνεται το αντικείμενο της δραστηριότητας της
- Να φαίνεται ο τίτλος ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ
- Να φαίνεται το είδος του Ισολογισμού
- Να φαίνεται η ημερομηνία κατάρτισης του Ισολογισμού
- Να φαίνεται η λογιστική χρήση που καλύπτεται
- Να φαίνεται η νομισματική μονάδα
- Να φαίνονται οι ενδείξεις Ενεργητικό και Παθητικό.²

3.5 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΑΙ ΕΙΔΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

3.5.1 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Με βάση ορισμένα κριτήρια οι ισολογισμοί ταξινομούνται στις εξής κατηγορίες:

1. Ανάλογα με τη νομική μορφή της επιχείρησης (τις οποίες έχουμε ήδη αναφέρει παραπάνω) έχουμε, για παράδειγμα, Ισολογισμό Ανώνυμης Εταιρείας, Ισολογισμό Ομόρρυθμης Εταιρείας κ.λπ.
2. Ανάλογα με το αντικείμενο δράσης της επιχείρησης (το οποίο έχουμε σχολιάσει παραπάνω) έχουμε, για παράδειγμα, Ισολογισμούς Βιομηχανικούς, Ασφαλιστικούς κ.λπ.
3. Ανάλογα με την περιοδικότητα σύμφωνα με την οποία καταρτίζονται, έχουμε Τακτικούς και Έκτακτους.
4. Ανάλογα με το σκοπό που εξυπηρετεί η κατάρτισή τους διακρίνονται σε Ισολογισμούς Εκμετάλλευσης, Εκκαθάρισης, Συγχώνευσης κ.λπ.

3.5.2 ΕΙΔΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Ανάλογα με το μέγεθος της καθαρής θέσης μιας οικονομικής μονάδας διακρίνουμε τρία διαφορετικά είδη Ισολογισμών και πιο συγκεκριμένα το Θετικό, τον Αρνητικό και τον Ουδέτερο Ισολογισμό.

Ο **Θετικός Ισολογισμός**, που είναι και το πιο συνηθισμένο είδος, αφορά ισολογισμούς στους οποίους η Καθαρή Θέση είναι Θετική, που συνεπάγεται ότι το ενεργητικό της επιχείρησης είναι μεγαλύτερο από τις υποχρεώσεις της προς τρίτους. Ένας θετικός ισολογισμός (δηλαδή $KΘ > 0$) αυξάνει την φερεγγυότητα της οικονομικής μονάδας και αυτό, γιατί οι πιστωτές της γνωρίζουν ότι σε περίπτωση λύσης και εκκαθάρισης της επιχείρησης δεν θα χάσουν τα χρήματά τους, αλλά θα εισπράξουν τις απαιτήσεις τους, διότι τον επιχειρηματικό κίνδυνο τον φέρουν οι φορείς της επιχείρησης, (δηλαδή τα ίδια κεφάλαια).

Με τον όρο **Ουδέτερος Ισολογισμός** αναφερόμαστε σε ισολογισμούς στους οποίους η Καθαρή Θέση είναι ίση με το Μηδέν, που συνεπάγεται ότι το ενεργητικό της επιχείρησης είναι ίσο με τις υποχρεώσεις της προς τους τρίτους.

Ένας ουδέτερος ισολογισμός (δηλαδή $KΘ = 0$) δεν αποτελεί αισιόδοξο στοιχείο για μία οικονομική μονάδα, αφού δείχνει ότι δεν διαθέτει πιστοληπτική ικανότητα.

Τέλος, το τρίτο είδος, που είναι ο **Αρνητικός Ισολογισμός**, αφορά ισολογισμούς στους οποίους η Καθαρή Θέση είναι Αρνητική, που συνεπάγεται ότι το ενεργητικό της επιχείρησης είναι μικρότερο από τις υποχρεώσεις προς τους τρίτους. Ένας αρνητικός ισολογισμός (δηλαδή $KΘ < 0$) αποτελεί ένδειξη ότι η οικονομική μονάδα βρίσκεται σε δεινή οικονομική θέση και, επομένως, σε περίπτωση λύσης και εκκαθάρισης της επιχείρησης ένα μεγάλο μέρος των δανειστών της δεν θα εισπράξει τις απαιτήσεις του.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: Η ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης καταρτίζεται και καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης

Με τον όρο κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, εννοείτε τη λογιστική κατάσταση, η οποία παρουσιάζει συνοπτικά όλους εκείνους τους παράγοντες που προσδιορίζουν το οικονομικό αποτέλεσμα μίας λογιστικής περιόδου, έχοντας σαν αντικειμενικό σκοπό την παροχή πληροφοριών στους τρίτους ενδιαφερόμενους. Αυτό που πρέπει να επισημάνουμε είναι ότι και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, όπως και ο ισολογισμός, καταρτίζεται με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές.

4.2 ΜΟΡΦΕΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως μπορεί να καταρτισθεί σε δύο μορφές οι οποίες είναι οι εξής:

4.2.1 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ ΟΡΙΖΟΝΤΙΑΣ ΔΙΑΤΑΞΗΣ

Στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης οριζόντιας παράθεσης ή διάταξης εμφανίζονται στο αριστερό μέρος όλοι εκείνοι οι παράγοντες οι οποίοι επιδρούν αρνητικά στο αποτέλεσμα, όπως, για παράδειγμα, διάφορα έξοδα και έκτακτες ζημιές μαζί με τα αντίστοιχα ποσά τους. Στο δεξί μέρος εμφανίζονται όλοι εκείνοι οι παράγοντες οι οποίοι επιδρούν θετικά στο αποτέλεσμα, όπως, για παράδειγμα, διάφορα έσοδα και έκτακτα κέρδη μαζί με τα αντίστοιχα ποσά τους.

Συγκρίνοντας το συνολικό ποσό των αρνητικών παραγόντων με εκείνο των θετικών γίνεται ο προσδιορισμός του αποτελέσματος. Στη στήλη που παρουσιάζει το μικρότερο άθροισμα εμφανίζουμε τη διαφορά, η οποία φέρει είτε τον τίτλο «**Κέρδη Χρήσεως**» είτε τον τίτλο «**Ζημιά Χρήσεως**». Πρέπει, επίσης, να αναφέρουμε ότι η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως μπορεί να είναι μίας ή πολλαπλών βαθμίδων.

4.2.2. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ ΚΑΘΕΤΗΣ ΔΙΑΤΑΞΗΣ

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως κάθετης παράθεσης, όπως και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως οριζόντιας παράθεσης μπορεί να είναι είτε μίας είτε πολλαπλών βαθμίδων. Στη συγκεκριμένη μορφή τα στοιχεία, δηλαδή, οι προσδιοριστικοί παράγοντες, βρίσκονται ο ένας κάτω από τον άλλο μαζί με τα αντίστοιχα ποσά τους.

Πιο συγκεκριμένα, στην περίπτωση της μίας βαθμίδας παρουσιάζονται πρώτα οι θετικοί προσδιοριστικοί παράγοντες και ακολουθούν οι αρνητικοί, συνοδευόμενοι από τα αντίστοιχα ποσά τους. Από την αφαίρεση των δύο

αθροισμάτων προκύπτει τελικά το αποτέλεσμα χρήσεως. Τέλος, στην περίπτωση των πολλαπλών βαθμίδων έχουμε προσδιορισμό τριών επιμέρους αποτελεσμάτων, εκείνο του μικτού αποτελέσματος, του αποτελέσματος εκμετάλλευσης και εκείνο του αποτελέσματος χρήσης.

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως μίας βαθμίδας τα στοιχεία έχουν την εξής παράθεση:

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως μίας βαθμίδας τα στοιχεία έχουν την εξής παράθεση:

(+) Λειτουργικά Έσοδα
(+) Μη Λειτουργικά Έσοδα
(+) Μη Λειτουργικά Κέρδη
(-) Λειτουργικά Έξοδα
(-) Μη Λειτουργικά Έξοδα
(-) Μη Λειτουργικές Ζημιές
_Αποτέλεσμα Χρήσης (Κέρδη ή Ζημιές χρήσης)

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως πολλαπλών βαθμίδων τα στοιχεία έχουν την εξής παράθεση:

(+) Λειτουργικά Έσοδα
(-) Λειτουργικά Έξοδα
Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης (Κέρδη ή Ζημιές εκμετάλλευσης)
(+) Μη Λειτουργικά Έσοδα
(+) Μη Λειτουργικά Κέρδη
(-) Μη Λειτουργικά Έξοδα
(-) Μη Λειτουργικές Ζημιές
Αποτέλεσμα Χρήσης (Κέρδη ή Ζημιές χρήσης)

Ή

Πωλήσεις

(-) Κόστος πωληθέντων

Μικτό αποτέλεσμα

(+) Άλλα λειτουργικά έσοδα
(-) Λειτουργικά έξοδα

Αποτέλεσμα εκμετάλλευσης

(+) Μη λειτουργικά έσοδα
(+) Μη λειτουργικά κέρδη
(-) Μη λειτουργικά έξοδα
(-) Μη λειτουργικές ζημιές

Αποτέλεσμα χρήσης

Συνοπτικά οι λογιστικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούνται από τον Ισολογισμό , την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως, τον Πίνακα Διάθεσης των Αποτελεσμάτων και το Προσάρτημα και δημοσιεύονται στο τέλος της χρήσης.

- Στη Λογιστική Επιστήμη με τον όρο Λογιστικό Αποτέλεσμα μετράμε (υπολογίζουμε) το οικονομικό αποτέλεσμα που πέτυχε η επιχείρηση μέσα στηνδιάρκεια της λογιστικής χρήσης. Δηλαδή, τον πλούτο που δημιούργησε για τους φορείς της.
- Με τον όρο κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως , εννοούμε τη λογιστική κατάσταση, η οποία παρουσιάζει συνοπτικά όλους εκείνους τους παράγοντες που προσδιορίζουν το οικονομικό αποτέλεσμα μίας λογιστικής περιόδου, έχοντας σαν αντικειμενικό σκοπό την παροχή πληροφοριών στους τρίτους ενδιαφερόμενους. Αυτό που πρέπει να επισημάνουμε είναι ότι και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, όπως και ο ισολογισμός, καταρτίζεται με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5:ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΕΠΙ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

5.1 ΤΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΤΟΥ ΕΓΛΣ

Στις οικονομικές καταστάσεις που παρακολουθήσαμε έως τώρα παρέχονται μόνο ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με την οικονομική κατάσταση μίας οικονομικής μονάδας και καθόλου ποιοτικές, με αποτέλεσμα η πληροφόρηση η οποία δημιουργείται να είναι αναγκαστικά περιορισμένη.

Επομένως, οι πληροφορίες που φτάνουν στο εξωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης, Δηλαδή στα τρίτα πρόσωπα, δεν επαρκούν. Στο σημείο αυτό το Προσάρτημα έρχεται να καλύψει αυτό το κενό στην πληροφόρηση, παρέχοντας επιπλέον ποιοτικές πληροφορίες. Στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι καθορισμένες εκείνες οι πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται στο Προσάρτημα και οι σημαντικότερες είναι οι παρακάτω:

- Είναι υποχρεωτική η αναφορά των μεθόδων που τηρούνται για τον υπολογισμό της αναπροσαρμογής των παγίων στοιχείων της επιχείρησης.
- Είναι υποχρεωτική η αναφορά των, τυχόν, παρεκκλίσεων που έγιναν κατά τη λογιστική χρήση στη χρησιμοποίηση των καθιερωμένων λογιστικών μεθόδων από την επιχείρηση.
- Είναι υποχρεωτική η αναφορά των μεθόδων αποτίμησης των μέσωνδράσης.
- Είναι υποχρεωτική η αναφορά των μεθόδων υπολογισμού τόσο των αποσβέσεων όσο και των προβλέψεων της τρέχουσας λογιστικής χρήσης.
- Είναι υποχρεωτική η αναφορά στο περιεχόμενο και τη συνδεσμολογία των λογαριασμών των συναλλαγματικών διαφορών κ.τ.λ.
- Είναι υποχρεωτική η αναφορά στις μεταβολές των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού καθώς και των αποσβέσεων της επιχείρησης.

5.2 ΑΡΧΕΣ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑΤΟΣ

Η κατάρτιση του προσαρτήματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ακολουθεί τις παρακάτω αρχές:

α) Οι οντότητες που δεν υποχρεούνται να παρέχουν τις πληροφορίες μιας παραγράφου του παρόντος άρθρου δύνανται να παρέχουν τις σχετικές πληροφορίες προαιρετικά. Στην περίπτωση αυτή, οι οντότητες παρέχουν τις εν λόγω πληροφορίες σε πλήρη συμφωνία με τα οριζόμενα στην αντίστοιχη παράγραφο αυτού του άρθρου.

β) Οι πληροφορίες επί των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρατίθενται με τη σειρά με την οποία τα κονδύλια αυτά παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Όταν γίνεται χρήση συντομεύσεων, διαγραμμάτων ή συμβόλων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δίνονται με σαφήνεια οι απαιτούμενες για την κατανόησή τους πληροφορίες. Ειδικότερα, γνωστοποιείται η μονάδα μέτρησης και το επίπεδο στρογγυλοποίησης των παρατιθέμενων αριθμών.

δ) Όταν πληροφορίες του παρόντος άρθρου παρατίθενται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι πληροφορίες αυτές μπορεί να μην επαναλαμβάνονται στο προσάρτημα.

Πληροφορίες σχετικά με:

α) Την επωνυμία της οντότητας. β) Το νομικό τύπο της οντότητας. γ) Την περίοδο αναφοράς. δ) Τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας. ε) Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.

στ) Εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. ζ) Εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση. η) Την κατηγορία της οντότητας (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος), σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

θ) Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τον παρόντα νόμο.

Εάν υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων, καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπισή τους.

Συνοπτική αναφορά των λογιστικών πολιτικών που ακολουθεί η οντότητα για τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Σε περίπτωση αλλαγών λογιστικών πολιτικών, αλλαγών λογιστικών εκτιμήσεων ή διόρθωσης λαθών, γίνεται αναφορά στο γεγονός, στους λόγους που οδήγησαν στην αλλαγή ή τη διόρθωση, και γνωστοποιούνται επαρκώς οι σχετικές επιπτώσεις στα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Όπου, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η παρέκκλιση αυτή γνωστοποιείται και δικαιολογείται επαρκώς. Οι επιπτώσεις της παρέκκλισης στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις, στην καθαρή θέση και στα αποτελέσματα, παρατίθενται πλήρως στο προσάρτημα.

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μία υποχρέωση σχετίζεται με περισσότερα από ένα κονδύλια του ισολογισμού, γνωστοποιείται η σχέση του στοιχείου αυτού με τα σχετιζόμενα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Πίνακα που παρουσιάζει για κάθε κονδύλι των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων:

α) Το κόστος κτήσης ή το κόστος παραγωγής ή την εύλογη αξία (του άρθρου 24) σε περίπτωση που έχει εφαρμοστεί επιμέτρηση στην εύλογη αξία, στην αρχή και στο τέλος της περιόδου για κάθε κονδύλι.

β) Τις προσθήκες, τις μειώσεις και τις μεταφορές μεταξύ των κονδυλίων των παγίων κατά τη διάρκεια της περιόδου.

γ) Τις αποσβέσεις και απομειώσεις αξίας που αφορούν την περίοδο.

δ) Τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.

ε) Τις λοιπές μεταβολές των σωρευμένων αποσβέσεων και απομειώσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου.

στ) Το ποσό με το οποίο προσαυξήθηκε η αξία κτήσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων λόγω κεφαλαιοποίησης τόκων στην περίοδο

ζ) Λοιπές μεταβολές.

Η φύση σημαντικών γεγονότων που προκύπτουν μετά το τέλος της περιόδου, τα οποία δεν αντικατοπτρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου και τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις τους.

Σε περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία παρατίθεται:

α) Σαφής δήλωση ότι έχει γίνει χρήση της δυνατότητας επιμέτρησης στην εύλογη αξία, καθώς και τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχουν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία.

β) Περιγραφή των σημαντικών υποθέσεων στις οποίες βασίζονται τα υποδείγματα και οι τεχνικές επιμέτρησης.

γ) Ανά κονδύλι στοιχείων του ισολογισμού: η εύλογη αξία, οι μεταβολές της που έχουν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα, καθώς και οι μεταβολές αυτής που έχουν αναγνωριστεί απευθείας στην καθαρή θέση (διαφορές εύλογης αξίας).

δ) Πίνακας στον οποίο παρουσιάζεται η κίνηση των διαφορών εύλογης αξίας κατά τη διάρκεια της περιόδου, με ανάλυση σε μικτό ποσό και αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, όταν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία.

ε) Για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων, πληροφορίες για την έκταση και τη φύση τους, συμπεριλαμβανόμενων των όρων και των συνθηκών που μπορεί να επηρεάσουν το ποσό, το χρόνο και την πιθανότητα μελλοντικών χρηματοροών.

στ) Για πάγια στοιχεία, η λογιστική αξία των παγίων αυτών που θα αναγνωρίζονταν στον ισολογισμό, εάν τα εν λόγω στοιχεία δεν είχαν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία τους, σύμφωνα με το άρθρο 24.

Σε περίπτωση επιμέτρησης χρηματοπιστωτικών μέσων στην τιμή κτήσης:

α) Για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων:

α.1) η εύλογη αξία των μέσων αυτών, εάν αυτή μπορεί να προσδιοριστεί, σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, και

α.2) πληροφορίες για την έκταση της χρήσης αυτών των μέσων και τη φύση τους.

β) Για τα μη κυκλοφορούντα χρηματοοικονομικά στοιχεία τα οποία εμφανίζονται με ποσό που υπερβαίνει την εύλογη αξία τους:

β.1) η λογιστική αξία και η εύλογη αξία είτε των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων είτε των κατάλληλων ομάδων των επιμέρους αυτών στοιχείων και

β.2) οι λόγοι για τη μη μείωση της λογιστικής αξίας, καθώς και η φύση των ενδείξεων που τεκμηριωμένα οδηγούν στην πεποίθηση για τη δυνατότητα ανάκτησης της λογιστικής αξίας.

Για την καθαρή θέση της οντότητας:

α) Το κεφάλαιο που έχει εγκριθεί αλλά δεν έχει καταβληθεί.

β) Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των τίτλων καθαρής θέσης ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική, η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας τίτλων.

γ) Ο αριθμός και η ονομαστική αξία ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, η λογιστική αξία των τίτλων που αντιπροσωπεύουν το κεφάλαιο και εκδόθηκαν μέσα στη περίοδο, εντός των ορίων του εγκεκριμένου κεφαλαίου.

δ) Η ύπαρξη πιστοποιητικών συμμετοχής, μετατρέψιμων τίτλων, δικαιωμάτων αγοράς τίτλων, δικαιωμάτων προαίρεσης ή παρόμοιων τίτλων ή δικαιωμάτων, με μνεία του αριθμού τους, της αξίας τους και των δικαιωμάτων που παρέχουν.

ε) Ανάλυση κάθε αποθεματικού με σύντομη περιγραφή του σκοπού του και της κίνησης που παρουσίασε στην περίοδο, εφόσον η εν λόγω κίνηση δεν παρέχεται αναλυτικά στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης.

στ) Ο αριθμός και η ονομαστική αξία των κατεχόμενων ιδίων τίτλων καθαρής θέσης ή, όταν δεν υπάρχει ονομαστική, η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας τίτλων.

Το συνολικό χρέος της οντότητας που καλύπτεται με εξασφαλίσεις που παρέχονται από την οντότητα, με ένδειξη της φύσης και της μορφής της εξασφάλισης.

Τα ποσά των υποχρεώσεων της οντότητας που καθίστανται απαιτητά μετά από πέντε (5) έτη από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η φύση και ο επιχειρηματικός στόχος των διακανονισμών της οντότητας, που δεν περιλαμβάνονται στον ισολογισμό, καθώς και οι χρηματοοικονομικές επιπτώσεις των διακανονισμών αυτών επί της οντότητας, εφόσον οι κίνδυνοι ή τα οφέλη των διακανονισμών αυτών είναι σημαντικά και εφόσον η δημοσιοποίηση των κινδύνων ή οφελών απαιτείται για τους σκοπούς της εκτίμησης της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας.

Το συνολικό ποσό των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων επιβαρύνσεων (ενδεχόμενες υποχρεώσεις) που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό, με ένδειξη της φύσης και της μορφής των σχετικών εξασφαλίσεων που έχουν παρασχεθεί. Κάθε δέσμευση που αφορά παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από τη υπηρεσία ή οντότητες ομίλου ή συγγενείς οντότητες, γνωστοποιείται ξεχωριστά.

Το ποσό και τη φύση των επιμέρους στοιχείων των εσόδων ή των εξόδων που είναι ιδιαίτερου ύψους ή ιδιαίτερης συχνότητας ή σημασίας. Ιδιαίτερα στην περίπτωση που από τον παρόντα νόμο προβλέπεται συμψηφισμός εσόδων και εξόδων γνωστοποιούνται τα σχετικά κονδύλια και οι αξίες αυτών προ του συμψηφισμού.

Το ποσό τόκων της περιόδου με το οποίο αυξήθηκε το κόστος απόκτησης αγαθών και υπηρεσιών, σύμφωνα με το άρθρο 20.

Η προτεινόμενη ή, κατά περίπτωση, οριστική διάθεση των κερδών.

Το ποσό μερισμάτων που καταβλήθηκε στην περίοδο.

Ο λογιστικός χειρισμός των ζημιών της περιόδου, όταν συντρέχει περίπτωση.

Σε περίπτωση αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων, το υπόλοιπο ισολογισμού στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, καθώς και ανάλυση της κίνησής του κατά τη διάρκεια της περιόδου, με αναφορά των ποσών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της περιόδου και την καθαρή θέση.

Για τους απασχολούμενους στην οντότητα κατά τη διάρκεια περιόδου παρέχονται οι εξής πληροφορίες:

α) Ο μέσος όρος των απασχολούμενων.

β) Ανάλυση του μέσου όρου των απασχολούμενων ανά κατηγορία.

γ) Αν δεν αναφέρονται χωριστά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων οι δαπάνες για παροχές σε εργαζόμενους της περιόδου, γνωστοποιούνται αναλυτικά τα συνολικά ποσά των εξής κατηγοριών αυτών των δαπανών:

γ.1) Μισθοί και ημερομίσθια.

γ.2) Κοινωνικές επιβαρύνσεις.

γ.3) Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών με ανάλυση κατά κατηγορίες δραστηριότητας και κατά γεωγραφικές αγορές, εφόσον οι κατηγορίες και οι αγορές αυτές διαφέρουν ουσιωδώς μεταξύ τους από άποψη οργάνωσης των πωλήσεων και παροχής των υπηρεσιών.

Τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν ή δεν εισπράχθηκαν λόγω αποποίησης, καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών.

Η επωνυμία, η έδρα και η νομική μορφή κάθε άλλης οντότητας, στην οποία η οντότητα είναι απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος.

Η επωνυμία και η έδρα της οντότητας η οποία καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του τελικού συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η οντότητα ως θυγατρική, εάν συντρέχει περίπτωση.

Η επωνυμία και η έδρα της οντότητας η οποία καταρτίζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μερικού συνόλου επιχειρήσεων, μέρος του οποίου αποτελεί η οντότητα ως θυγατρική, και η οποία περιλαμβάνεται επίσης στο σύνολο των επιχειρήσεων του στοιχείου της παραγράφου 27.

Ο τόπος στον οποίο κάθε ενδιαφερόμενος μπορεί να προμηθευτεί τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, που αναφέρονται στις παραγράφους 27 και 28, στην περίπτωση που είναι διαθέσιμες. Εάν δεν είναι διαθέσιμες οι καταστάσεις αυτές γίνεται αναφορά του σχετικού γεγονότος.

Τα ποσά που δόθηκαν στην περίοδο για αμοιβές σε μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων στα πλαίσια των καθηκόντων τους, καθώς και τις δεσμεύσεις που προέκυψαν ή αναλήφθηκαν για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε αποχωρήσαντα μέλη των εν λόγω συμβουλίων, συνολικά κατά κατηγορία συμβουλίου.

Οι συναλλαγές που πραγματοποιεί η οντότητα με τα συνδεδεμένα μέρη, περιλαμβανομένου και του ποσού αυτών των συναλλαγών, τη φύση της σχέσης του συνδεδεμένου μέρους, καθώς και άλλα πληροφοριακά στοιχεία για τις συναλλαγές, τα οποία είναι απαραίτητα για την κατανόηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας. Ανάλογες πληροφορίες παρέχονται και για τα υπόλοιπα των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Οι πληροφορίες για τις επιμέρους συναλλαγές και τα υπόλοιπα μπορούν να συναθροίζονται ανάλογα με τη φύση τους, εκτός εάν απαιτούνται χωριστά πληροφοριακά στοιχεία για την κατανόηση των επιπτώσεων των συναλλαγών του συνδεδεμένου μέρους στη χρηματοοικονομική θέση της οντότητας.

Οι συνολικές αμοιβές που χρεώθηκαν κατά την περίοδο από τον νόμιμο ελεγκτή ή το ελεγκτικό γραφείο της οντότητας, για τον έλεγχο των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για άλλες υπηρεσίες διασφάλισης, για συμβουλευτικές φορολογικές υπηρεσίες και για λοιπές μη ελεγκτικές υπηρεσίες, διακεκριμένα κατά κατηγορία.

Η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και των συνδεδεμένων με αυτά υποχρεώσεων, τα οποία η διοίκηση της οντότητας έχει ήδη λάβει απόφαση να διαθέσει στο προσεχές διάστημα, και οπωσδήποτε στους επόμενους 12 μήνες, εφόσον είναι σημαντικά.

Οι πολύ μικρές οντότητες δηλώνουν τη συγκεκριμένη επιλογή που έχουν χρησιμοποιήσει.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

6.1 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων είναι το τρίτο κατά σειρά λογιστικό έγγραφο τέλους χρήσεως και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των καταστάσεων και καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης σύμφωνα με το υπόδειγμα του Ε.Γ.Λ.Σ. Επίσης, καταχωρίζεται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης.

Συνοπτικά, στην περίπτωση της ανωνύμου εταιρίας αυτός αρχίζει με το υπόλοιπο του λογαριασμού «Υπόλοιπο εις νέον» στην αρχή της περιόδου. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) αρχίζει με τα αποτελέσματα της παρούσας χρήσης και μετά προσθέτει σ' αυτά το υπόλοιπο του λογαριασμού «Υπόλοιπο εις νέον». Στην περίπτωση που υπάρχουν ζημίες προηγούμενων χρήσεων, δεν είναι δυνατή η διανομή οποιουδήποτε ποσού, αν δεν εξαλειφθούν είτε με κέρδη είτε με αποθεματικά.

Στη συνέχεια προστίθενται τα αποτελέσματα της παρούσα χρήσης, φορολογικές διαφορές προηγούμενων χρήσεων, αν υπάρχουν, καθώς και ότι αποθεματικά έχει αποφασιστεί να μοιραστούν σ' αυτή τη χρήση. Από το σύνολο αυτό αφαιρείται ο φόρος εισοδήματος της τρέχουσας χρήσης και στη συνέχεια εμφανίζεται ο τρόπος που διατίθεται το υπόλοιπο, δηλαδή σε μέρος, διάφορα αποθεματικά, αμοιβές διοικητικού συμβουλίου και ότι απομένει αποτελεί το υπόλοιπο του λογαριασμού «Υπόλοιπο εις νέον» στο τέλος αυτής της χρήσης.

6.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Το Ε.Γ.Λ.Σ. καθιερώνει τους ακόλουθους γενικούς κανόνες που διέπουν τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων:

1. Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το υπόδειγμα που ακολουθεί.
2. Καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά, στο τέλος κάθε χρήσεως, σύμφωνα με τη νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.
3. Στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα στοιχεία του υποδείγματος που ακολουθεί εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην οικονομική μονάδα.
4. Όλα τα στοιχεία του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στη χρήση του ισολογισμού και στην προηγούμενη αυτού χρήση.

5. Για κάθε κονδύλι του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του λογιστικού σχεδίου. Κατά τη δημοσίευσή του οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισης είναι δυνατόν να παραλείπονται.

Ο «πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων», σύμφωνα με το ν. 2190/1920, περιλαμβάνεται μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων που υποχρεούται να καταρτίζει η εταιρία. Η κατάσταση αυτή αποτελεί ένα τμήμα ενός ενιαίου συνόλου που απαρτίζεται και από τον ισολογισμό, την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και το προσάρτημα.

6.3 ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΟΝΔΥΛΙΩΝ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων περιλαμβάνει τις εξής κατηγορίες κονδυλίων:

1. Στην κατηγορία «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως» περιλαμβάνεται το καθαρό αποτέλεσμα του λογαριασμού 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσεως» ή του λογαριασμού 88.01 «ζημίες χρήσεως» το οποίο μεταφέρεται στους λογαριασμούς αυτούς από το λογαριασμό 86.99.
2. Στην κατηγορία «υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων» περιλαμβάνονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 42.00 «υπόλοιπο κερδών εις νέον» ή 42.01 «υπόλοιπο ζημιών εις νέον» και ολόκληρο ή μέρος του υπολοίπου του λογαριασμού 42.02 «υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων», τα οποία μεταφέρονται από τους λογαριασμούς αυτούς στους λογαριασμούς 88.02, 88.03 και 88.04 αντίστοιχα.
3. Στην κατηγορία «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» περιλαμβάνεται το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 42.04 το οποίο μεταφέρεται στο λογαριασμό 88.06.
4. Στην κατηγορία «αποθεματικά προς διάθεση» περιλαμβάνονται τα αποθεματικά ή μέρος τους των υπολογαριασμών του 41, για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους, είτε για διανομή μερισμάτων, είτε για κάλυψη ζημιών και για το λόγο αυτό μεταφέρονται στο λογαριασμό 88.07.
5. Από το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω κατηγοριών αφαιρούνται ο δόρος εισοδήματος του λογαριασμού 88.08 και οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι του λογαριασμού 88.09. το υπόλοιπο του λογαριασμού, εάν είναι κέρδη, διατίθεται σύμφωνα με την απόφαση που λαμβάνεται από το αρμόδιο όργανο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 : Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

7.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης σύμφωνα με το υπόδειγμα του Ε.Γ.Λ.Σ. Επίσης, καταχωρίζεται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων. Η κατάσταση αυτή δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά. Όλα τα στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στη χρήση στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός και στην προηγούμενη. Παρουσιάζει το οργανικό αποτέλεσμα της χρήσης, καθώς και τα αναλυτικά στοιχεία του μικτού κέρδους.

7.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΟΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Ο λογαριασμός 80 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσης, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, ο λογαριασμός αυτός, ο οποίος, μαζί με το λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσης», αποτελεί το αναγκαίο και αναπόσπαστο συμπλήρωμα του ισολογισμού, καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών αμέσως μετά την καταχώρηση του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης.

Σε αντίθεση με τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, που δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά, ο λογαριασμός της γενικής εκμετάλλευσης δε δημοσιεύεται υποχρεωτικά.

Ο λογαριασμός 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης» χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των καθαρών τακτικών και οργανικών αποτελεσμάτων, τα οποία πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση που κλείνει από την εκμετάλλευση των διαφόρων δραστηριοτήτων της επιχείρησης (κύριας, παρεπόμενων και δευτερεύουσας σημασίας).

Στο λογαριασμό 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης», στο τέλος της χρήσης, μεταφέρονται τα αρχικά αποθέματα, τα τελικά αποθέματα και οι αγορές των λογαριασμών της ομάδας 2, τα έξοδα των λογαριασμών της ομάδας 6, εκτός από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος όρους (π.χ. λογαριασμός 63.98.02 «φόρος ακίνητης περιουσίας» ο οποίος μεταφέρεται απευθείας στο λογ. 88.09), και τα έσοδα των λογαριασμών της ομάδας 7, αφού προηγουμένως οι λογαριασμοί των ομάδων αυτών υποστούν τις αναγκαίες τακτοποιήσεις, έτσι ώστε τα τελικά υπόλοιπα τους να αντιπροσωπεύουν τα δουλευμένα, τακτικά και οργανικά έξοδα και έσοδα της χρήσης, δηλαδή εκείνα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης που κλείνει.

Η συγκέντρωση και ο συσχετισμός των αποτελεσματικών λογαριασμών, όπως τα έσοδα – έξοδα (αλλά και κέρδη – ζημιές), γίνεται με το κλείσιμο τους και την μεταφορά του υπολοίπου τους στους λογαριασμούς γενικής εκμετάλλευσης και αποτελέσματος χρήσης.

Για να καταρτίσουμε την συγκεκριμένη κατάσταση χρησιμοποιούμε τα πληροφοριακά στοιχεία που περιέχει ο 80.00 Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης και αφορούν την παρούσα και την προηγούμενη χρήση.

Λογαριασμοί εκμετάλλευσης είναι εκείνοι στους οποίους συσχετίζονται τα οργανικά, ομαλά και δουλευμένα έσοδα και έξοδα που αναφέρονται στην ίδια δραστηριότητα (εκμετάλλευση) της επιχείρησης, προκειμένου να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα που προέκυψε από αυτήν την εκμετάλλευση. Το αποτέλεσμα αυτό καλείται οργανικό.

Ως εκμετάλλευση μπορεί να θεωρηθεί κάθε δραστηριότητα της επιχείρησης που είναι φορέας εσόδων και εξόδων, δηλαδή από αυτή προέρχονται έσοδα και γίνονται για χάρη της έξοδα. Για παράδειγμα, εκμεταλλεύσεις μπορεί να είναι σε ξενοδοχειακή επιχείρηση, οι κλάδοι εκμετάλλευσης των υπνοδωματίων, εστιατορίου, μπαρ-σεπρατήριο υγρών καυσίμων οι κλάδοι εκμετάλλευσης υγρών καυσίμων, λιπαντικών, πλυντηρίου κτλ.

Σχηματίζονται τόσοι λογαριασμοί εκμετάλλευσης, όσοι είναι και οι κλάδοι εκμετάλλευσης.

Επισημαίνεται ότι στα έξοδα που συσχετίζονται στους λογαριασμούς εκμετάλλευσης είναι και το κόστος των πωλημένων αγαθών ή υπηρεσιών.

Το κόστος πωλημένων (Κ.Π.) προσδιορίζεται από την αξία του αρχικού αποθέματος των εμπορευμάτων (Α.Α) προσθέτοντας τις καθαρές αγορές χρήσης (Αγ. Χρ.) και αφαιρώντας την αξία των εμπορευμάτων που δεν πωλήθηκαν, δηλαδή του τελικού αποθέματος (Τ.Α.).

Επιχειρήσεις με περισσότερους κλάδους εκμετάλλευσης

Όταν οι επιχειρήσεις διαθέτουν περισσότερους από έναν κλάδους εκμετάλλευσης, τότε στον κάθε λογαριασμό εκμετάλλευσης συγκεντρώνονται τα οργανικά, ομαλά και δουλευμένα έξοδα και έσοδα του αντίστοιχου κλάδου. Από τη συσχέτιση αυτών εξάγεται το αποτέλεσμα του κάθε κλάδου εκμετάλλευσης.

Το θέμα που δημιουργείται στις περιπτώσεις που υπάρχουν περισσότεροι λογαριασμοί εκμετάλλευσης είναι ο επιμερισμός σ' αυτούς των έμμεσων εξόδων, δηλαδή των εξόδων που βαρύνουν περισσότερους από έναν κλάδους εκμετάλλευσης. Ο επιμερισμός πρέπει να γίνει με προσοχή, γιατί έχει άμεση σχέση με το σωστό προσδιορισμό του αποτελέσματος του κάθε κλάδου εκμετάλλευσης.

Για να γίνει ο επιμερισμός των έμμεσων εξόδων όσο το δυνατόν ορθότερα, απαιτείται πολύ καλή γνώση των λεπτομερειών της όλης δομής και λειτουργίας της επιχείρησης.

Ο επιμερισμός γίνεται με βάση διάφορα κριτήρια τα οποία λέγονται βάσεις επιμερισμού των έμμεσων εξόδων. Έτσι, οι αποσβέσεις κτιρίων μπορούν αν επιμεριστούν με βάση την επιφάνεια που χρησιμοποιεί ο κάθε κλάδος, οι αμοιβές προσωπικού με βάση τις ώρες που ασχολείται το προσωπικό για την κάθε εκμετάλλευση, η θέρμανση με βάση την ποσότητα και τις θερμίδες των θερμαντικών σωμάτων καθώς και τις ώρες λειτουργίας τους σε κάθε χώρο, κτλ.

Για τον επιμερισμό των έμμεσων εξόδων στους διάφορους κλάδους εκμετάλλευσης που είναι φορείς κόστους, συντάσσεται το φύλλο επιμερισμού των έμμεσων εξόδων.

7.3 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Χρεώνεται ο λογ. 80.00:

- με την αξία των αρχικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που υπήρχαν στην αρχή της χρήσης που κλείνει, με πίστωση των λογαριασμών 20-28 ή των υπολογαριασμών του λογαριασμού 29, κατά περίπτωση.
- με την αξία των αγορών εμπορευμάτων, πρώτων και βοηθητικών υλών -υλικών συσκευασίας, αναλώσιμων υλικών, ανταλλακτικών πάγιων στοιχείων και ειδών συσκευασίας, που έγιναν μέσα στη χρήση που κλείνει, με πίστωση των λογαριασμών 20, 24, 25, 26 και 28 ή των υπολογαριασμών του λογ. 29, κατά περίπτωση.
- με την αξία των δουλευμένων εξόδων κατ' είδος, με πίστωση των λογαριασμών

της ομάδας 6, δηλαδή των 60-68 ή των υπολογαριασμών του λογ. 69, κατά περίπτωση, οι οποίοι εξισώνονται.

- κατά περίπτωση, με τα καθαρά κέρδη εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 80.01.

Πιστώνεται ο λογ. 80.00:

- με την αξία των δουλευμένων εσόδων κατ' είδος, με χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 7, δηλαδή των 70-78 ή των υπολογαριασμών του λογ. 79, κατά περίπτωση, οι οποίοι εξισώνονται.

- με την αξία των τελικών αποθεμάτων, δηλαδή των αποθεμάτων που προσδιορίζονται

έπειτα από απογραφή στο τέλος της χρήσης που κλείνει, όπως η

αξία αυτή προσδιορίζεται με την αποτίμηση της ποσοτικής απογραφής, με χρέωση των λογ/σμών 20-28 ή των υπολογαριασμών του λογ. 29, κατά περίπτωση.

κατά περίπτωση, με την καθαρή ζημία εκμετάλλευσης της χρήσης που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 80.01.

ΜΕΡΟΣ Γ΄:

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π ΚΑΙ ΤΑ Δ.Λ.Π.....

Η πιο σημαντική διαφορά ανάμεσα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, σχετίζεται με το Δ.Λ.Π.1 και έχει να κάνει με διαφορά αρχών. Όσον αφορά την Αρχή του Ιστορικού Κόστους, στα Δ.Λ.Π. συνεχίζει να υφίσταται, αλλά υποβαθμίζεται, ενώ για την Αρχή της Συντηρητικότητας δε γίνεται καμία αναφορά. Αντίθετα θα λέγαμε ότι εφαρμόζεται η αρχή της «εύλογης αξίας». Η εύλογη αξία δεν υπάρχει σαν αρχή με αυτόν τον τίτλο στα Πρότυπα, αλλά σαν πρακτική εμφανίζεται σχεδόν σε όλα τα πρότυπα, καθώς σε ένα σημαντικό αριθμό στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού γίνονται αποτιμήσεις σε εύλογες αξίες. Η εφαρμογή της αρχής των «εύλογων αξιών» των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, σύμφωνα με την άποψη πολλών ελεγκτών και λογιστών, μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την εμφάνιση Οικονομικών Καταστάσεων που δεν απεικονίζουν την πραγματικότητα. Ο λόγος που οδήγησε τα Δ.Λ.Π. να επικεντρωθούν σε πάρα πολλές περιπτώσεις στις εύλογες αξίες και όχι στο ιστορικό κόστος είναι ότι η εικόνα της επιχείρησης πρέπει να εμφανίζεται όσο γίνεται πιο κοντά στην «πραγματικότητα».

Πέρα από το ζήτημα αρχής στο οποίο αναφερθήκαμε και αφορά το Ιστορικό Κόστος, την Αρχή της συντηρητικότητας και τις Εύλογες Αξίες που επιβάλλουν τα Δ.Λ.Π., υπάρχουν και άλλες διαφορές ανάμεσα στο Δ.Λ.Π.1 και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Πρώτα απ' όλα διαφοροποιούνται οι οικονομικές καταστάσεις. παραμένει ο Ισολογισμός και η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως ή Αποτελεσμάτων Περιόδου για τις ενδιάμεσες καταστάσεις, αλλά καταργείται ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων, ο οποίος ίσχυε με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ως αποτέλεσμα, η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων όπως δημοσιεύονταν με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και κατέληγε στα αποτελέσματα των φόρων, με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα διαφοροποιείται και περιλαμβάνονται σε αυτήν οι Φόροι Εισοδήματος, καθώς και άλλα στοιχεία της διανομής, όπως οι αμοιβές του διοικητικού Συμβουλίου, με συνέπεια να καταλήγει στο ποσό το οποίο τελικά μεταφέρεται στην καθαρή θέση.

Αντί για τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, τώρα έχουμε τον Πίνακα Μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων. αυτός ο πίνακας εμφανίζει κάποια από τα στοιχεία που εμφανίζονταν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, όπως είναι το μέρισμα ή τα αποθεματικά που μεταφέρονταν στην καθαρή θέση, αλλά επιπροσθέτως δείχνει και όλες τις άλλες μεταβολές που έγιναν στην καθαρή θέση. Σχετικά με τον Πίνακα Μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων θα πρέπει να αναφέρουμε και μια άλλη διαφορά αρχών που υπάρχει ανάμεσα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν είναι ασύνηθες να γίνονται εγγραφές στη διάρκεια της χρήσης, οι οποίες επιδρούν κατευθείαν σε λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Αντίθετα, με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, κατά κανόνα τα ποσά που μεταφέρονταν στην καθαρή θέση, να προέρχονται από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων και η μεταφορά να γίνεται μέσω του Πίνακα Διανομής Αποτελεσμάτων.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, επιβάλλεται επιπροσθέτως η σύνταξη και δημοσίευση της Κατάστασης των Ταμειακών Ροών. Η συγκεκριμένη κατάσταση δεν προβλέπονταν στο Νόμο 2190/20, όμως στην πράξη αυτή η κατάσταση καταρτιζόταν και δημοσιεύονταν από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες. Το στοιχείο όμως εκείνο που διαφοροποιεί άρδην τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όσον αφορά στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, είναι οι Σημειώσεις που προβλέπονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που αντιστοιχούν στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι οι πληροφορίες στο Προσάρτημα είναι ασύγκριτα λιγότερες από αυτές που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Για να γίνει περισσότερο κατανοητό το στοιχείο αυτό, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ότι αν μία εταιρεία που συντάσσει τις οικονομικές της

καταστάσεις με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, το Προσάρτημα για να είναι πλήρες θα έπρεπε να είναι ένα κείμενο περί των 10 σελίδων. Εάν πρόκειται όμως για έναν όμιλο που συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις του σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα πρέπει να εκδώσει ένα τεράστιο κείμενο περίπου χιλίων σελίδων.

Μία επιπρόσθετη διαφορά είναι ότι ο Ισολογισμός και η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι οικονομικές καταστάσεις ιδιαίτερα συνοπτικές. Αντίθετα, με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα παρουσιάζονται μια μεγάλη ποικιλία στους λογαριασμούς, ενώ με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται στις καταστάσεις αυτές είναι πολύ λίγοι. Η συγκεκριμένη αλλαγή που επήλθε με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως θετική, καθώς σε ένα πρώτο στάδιο εξέτασης των οικονομικών καταστάσεων θέλουμε να πάρουμε μια συνολική αλλά συνοπτική εικόνα για την κατάσταση μιας επιχείρησης. Από 'κει και πέρα μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να εμβαθύνουν σε κάποιο λογαριασμό και να αντλήσουν περαιτέρω πληροφόρηση μέσω των Σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων.

Ένα άλλο ζήτημα που προκύπτει είναι ότι το Προσάρτημα και η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου που προβλέπονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, για να τα πάρει κάποιος στα χέρια του για να τα μελετήσει, για τις μη εισηγμένες εταιρείες, θα έπρεπε να απευθυνθεί στο Υπουργείο Ανάπτυξης να ζητήσει αντίγραφα από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών. Για τις εισηγμένες εταιρείες προβλέπονταν μεγαλύτερη πληροφόρηση λόγω της χρηματιστηριακής νομοθεσίας. Με αυτόν τον τρόπο, την εξέταση δηλαδή μόνο των δημοσιευμένων στοιχείων, υπήρχε μεγάλη πιθανότητα να σχηματίσει κάποιος λανθασμένη εικόνα για την πορεία μιας εταιρείας.

Για να ανατραπεί αυτή ακριβώς η κατάσταση, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θεωρούν και εφαρμόζουν την άποψη ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο ίδιο έντυπο ως σύνολο, μαζί με τις Σημειώσεις. Πλέον με τη βοήθεια των δικτυακών τόπων(sites), μπορεί ο καθένας οποιαδήποτε στιγμή και από οπουδήποτε να έχει δυνατότητα πρόσβασης. Για λόγους ιστορικούς βέβαια, ο νόμος επιβάλλει τη δημοσίευση στις εφημερίδες ορισμένων οικονομικών καταστάσεων, όπως ισχύει και με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Για τις πλήρεις οικονομικές καταστάσεις ο ενδιαφερόμενος μπορεί να παραπέμπεται στη διεύθυνση του διαδικτύου όπου θα είναι σε θέση να βρει τις πληροφορίες που ζητά.

Αναφορικά με την Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου που απευθύνεται προς τη Γενική Συνέλευση της εταιρείας και είναι υποχρεωτική σύμφωνα με το Νόμο 2190/20, αντίστοιχη έκθεση δεν επιβάλλεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα όμως επιτρέπουν την παράθεση επιπρόσθετων πληροφοριών στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Όμως, σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο υπάρχει η υποχρέωση σύνταξης έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου για το σύνολο των ανωνύμων εταιρειών, οπότε αυτή η έκθεση συντάσσεται και αποτελεί μέρος των οικονομικών καταστάσεων.

Μία άλλη διαφορά ως προς την εμφάνιση των Οικονομικών Καταστάσεων είναι ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προβλέπουν την εμφάνιση των Λογαριασμών Τάξεως. Αυτό που προβλέπεται (από ειδικά πρότυπα) είναι η γνωστοποίηση πληροφοριών που έχουν σχέση με μεγέθη που παρακολουθούσαμε μέσω των Λογαριασμών Τάξεως σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Δεν υπάρχει όμως πρόβλεψη για την παρουσίαση ποσών στις οικονομικές καταστάσεις, με τη λογιστική έννοια, για τα έξω ισολογιστικά στοιχεία.

Μία επιπλέον διαφορά των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. σε σύγκριση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, που είναι μεγάλης σημασίας, είναι ότι αυτές δεν περιλαμβάνουν τα έσοδα και τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων. Στα Ελληνικά Πρότυπα αυτά περιλαμβάνονταν στην Κατάσταση των Αποτελεσμάτων. Σε περίπτωση που βρεθούν λάθη που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις, κατά τα Δ.Λ.Π., αυτό συνήθως οδηγεί σε αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων προγενέστερων χρήσεων.

Αυτό σημαίνει ότι ένα έσοδο ή ένα έξοδο προηγούμενης χρήσης, που δεν υπέστη λογιστικοποίηση, στο χρόνο κατά τον οποίο έπρεπε να είχε γίνει αυτή, λόγω λάθους, κατά τα Δ.Λ.Π. δε θα επηρεάσει τα αποτελέσματα της Χρήσης στην οποία έγινε γνωστό το λάθος αυτό, αλλά θα πραγματοποιηθεί διόρθωση προγενέστερων οικονομικών καταστάσεων. Με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, κάτι τέτοιο θα φάνταζε απίθανο, καθώς από τη στιγμή που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονταν από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων, δεν ήταν δυνατή η αλλαγή τους υστερόχρονα. Σε περίπτωση λάθους, η όποια αλλαγή προέκυπτε, είχε επίδραση στα αποτελέσματα της χρήσης κατά την οποία γινότανε αντιληπτό το λάθος.

Επιπροσθέτως, κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν υφίστανται έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα, όπως υπήρχαν με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Όλα τα έσοδα και τα έξοδα χαρακτηρίζονται ως οργανικά. Μία επιπλέον διαφορά, ήσσονος όμως σημασίας είναι το γεγονός ότι με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν να φαίνονται στρογγυλοποιημένα τα μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων, καθώς υπάρχει η δυνατότητα αυτά να εκφραστούν σε ευρώ, που είναι το νόμισμα της χώρας μας, ή σε χιλιάδες ευρώ ή και σε εκατομμύρια ευρώ. Με αυτόν τον τρόπο ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να έχει μια συνολική εικόνα για τα κύρια μεγέθη. Κάτι αντίστοιχο δεν ίσχυε για τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονταν σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Για την εκπόνηση της παραπάνω εργασίας χρησιμοποιήθηκαν οι παρακάτω πηγές:

1. Grant Thornton εκδόσεις <<Διεθνή χρηματοοικονομικής αναφοράς I.F.R.S αναλυτική παρουσίαση>>, Τρίτη αναθεωρημένη ,Τόμος Α,Αθήνα,Ιανουάριος 2009
2. Grant Thornton <<Διεθνή λογιστικά πρότυπα-αναλυτική παρουσίαση>>, Αθήνα, 2004
3. Ναυτεμπορική <<Τι αλλάζει για τις επιχειρήσεις με τα ΔΛΠ>> 2011 .
- 4.Καραγιώργος ,Πετρίδης <<Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων σε συνδυασμό με το γενικό λογιστικό σχέδιο>>, εκδόσεις Γερμανός
- 5.Ντζανάτος <<Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και οι διαφορές τους από τα ελληνικά>> Εκδόσεις Καστανιώτη, Σεπτέμβριος 2008
- 6.Πέττας Κωνσταντίνος <<Μια πρόκληση και μια ευκαιρία για τους έλληνες λογιστές>> Οικονομικά χρονικά, Τεύχος 115,2002
- 7.Πρωτοψάλτης Νικόλαος <<Λογιστικές οδηγίες από την Ευρωπαϊκή Ένωση και διεθνή λογιστικά πρότυπα>> Λογιστής, Σεπτέμβριος 2001
- 8.ΣΟΛ <<Διεθνές λογιστικό πρότυπο 1-Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων>>
- 9.Σακέλλης Εμμανουήλ <<Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα>>, τόμος Α ,εκδ.Σακέλλη

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

- **ΕΤΗΣΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΠΧ ΩΣ ΕΧΟΥΝ ΥΙΟΘΕΤΗΘΕΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ**

- **ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΜΕ ΕΛΠ**