

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΗΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥΣ ΣΤΙΣ
ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

**ΤΟΥ ΣΠΟΥΔΑΣΤΗ
ΚΑΛΙΑΜΟΥΡΗ ΣΩΤΗΡΙΟΥ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ**

ΜΑΙΟΣ 2004

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	ΣΕΛ 6
---------------	-------

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	ΣΕΛ 9
2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	ΣΕΛ 9
3. ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	ΣΕΛ 10
4. ΒΑΣΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	ΣΕΛ 10
5. ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	ΣΕΛ 11
1.1 Κατανοητότητα.....	ΣΕΛ 11
1.2 Συνάφεια.....	ΣΕΛ 11
1.3 Αξιοπιστία.....	ΣΕΛ 11
1.4 Συγκρισιμότητα.....	ΣΕΛ 12
2. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΚΑΙ ΣΧΕΣΕΙΣ ΠΟΙΟΤΙΚΩΝ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΩΝ.....	ΣΕΛ 12
3. ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	ΣΕΛ 13
4. ΟΡΙΣΜΟΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	ΣΕΛ 13
4.1 Περιουσιακά στοιχεία.....	ΣΕΛ 13
4.2 Υποχρεώσεις.....	ΣΕΛ 13
4.3 Καθαρή θέση.....	ΣΕΛ 14
4.4 Εισόδημα.....	ΣΕΛ 14
4.5 Έσοδα.....	ΣΕΛ 15
5. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	ΣΕΛ 15
5.1 Περιουσιακά στοιχεία.....	ΣΕΛ 15
5.2 Υποχρεώσεις.....	ΣΕΛ 15
5.3 Εισόδημα.....	ΣΕΛ 16
5.4 Έξοδα.....	ΣΕΛ 16
6. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	ΣΕΛ 17
7. ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΔΙΑΤΗΡΗΣΗΣ ΤΟΥ.....	ΣΕΛ 17

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΧΡΗΣΤΕΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

1. ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟΙ ΔΑΝΕΙΣΤΕΣ.....	ΣΕΛ 19
1.1 Τράπεζες.....	ΣΕΛ 19
1.2 Προμηθευτές.....	ΣΕΛ 20
2. ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΟΙ ΔΑΝΕΙΣΤΕΣ.....	ΣΕΛ 20
3. ΚΟΙΝΟΙ ΜΕΤΟΧΟΙ.....	ΣΕΛ 21

4. ΔΙΟΙΚΗΣΗ.....	ΣΕΛ 21
5. ΑΝΑΛΥΤΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ.....	ΣΕΛ 22
6. ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ.....	ΣΕΛ 22
7. ΕΛΕΓΚΤΕΣ.....	ΣΕΛ 23

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ -ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΤΑΡΙΣΕΩΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΓΚΡΙΣΕΩΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ

Έννοια των οικονομικών καταστάσεων.....ΣΕΛ 23

ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.
ΚΑΙ ΤΟΝ Ν.2190/20.....ΣΕΛ 24

ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟΝ Κ.Β.Σ.....ΣΕΛ 25

ΚΡΙΤΙΚΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ.....ΣΕΛ 25

Η ΠΑΡΑΠΛΑΝΗΤΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΕΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΕΧΕΙ ΟΛΕΘΡΙΑΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΗΝ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ.....ΣΕΛ 27

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ

1. ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ
 - 1.1 Έννοια και τάσεις της λογιστικής τυποποίησης.....ΣΕΛ 29
2. ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ.....ΣΕΛ 30
3. ΓΕΝΙΚΑ ΚΑΙ ΚΛΑΔΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ.....ΣΕΛ 31
4. ΠΩΣ ΜΕ ΤΑ ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ ΕΠΙΤΥΓΧΑΝΕΤΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ.....ΣΕΛ 32
5. Η ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΕΩΣ
 - 5.1 Από άποψη κοινωνικής οικονομίας.....ΣΕΛ 34
 - 5.2 Από άποψη ιδιωτικής οικονομίας.....ΣΕΛ 35
 - 5.3 Από άποψη της επιστήμης και του λογιστικού επαγγέλματος.....ΣΕΛ 37

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΥΤΩΝ

Δ.Δ.Π 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Σκοπός –Πεδίο Εφαρμογής.....ΣΕΛ 38

1. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

- 1.1 Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα ΔΔΠΣΕΛ 39

1.2	Επιλογή λογιστικών μεθόδων.....	ΣΕΛ 39
1.3	Συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.....	ΣΕΛ 40
1.4	Αυτοτέλεια των χρήσεων.....	ΣΕΛ 40
1.5	Ομοιομορφία παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.....	ΣΕΛ 41
1.6	Σπουδαιότητα και ολότητα.....	ΣΕΛ 41
1.7	Συμψηφισμοί.....	ΣΕΛ 41
1.8	Συγκριτική πληροφόρηση.....	ΣΕΛ 41
2.	ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	
2.1	Γνωστοποιήσεις επί των πινάκων των οικονομικών Καταστάσεων	ΣΕΛ 42
2.2	Ισολογισμός.....	ΣΕΛ 42
2.3	Αποτελέσματα Χρήσεως.....	ΣΕΛ 44
2.4	Πίνακας μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων.....	ΣΕΛ 44
2.5	Κατάσταση Ταμειακών ροών.....	ΣΕΛ 45
2.6	Προσάρτημα Οικονομικών Καταστάσεων.....	ΣΕΛ 45

Δ.Α.Π. 2: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Σκοπός –Πεδίο Εφαρμογής

ΟΡΙΣΜΟΙ.....	ΣΕΛ 47
1. ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	ΣΕΛ 48
2. ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΜΕΤΡΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ	
2.1 Τεχνική του Standard Cost.....	ΣΕΛ 49
2.2 Η μέθοδος των τιμών λιανικής Πώλησης.....	ΣΕΛ 49
3. ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ.....	ΣΕΛ 50
4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	ΣΕΛ 50
5. ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ.....	ΣΕΛ 51
5.1 Πως πρέπει να γίνεται η σύγκριση κόστους κτήσης με ρευστοποιήσιμη αξία για την εξεύρεση της χαμηλότερης τιμής.....	ΣΕΛ 51
6. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ.....	ΣΕΛ 52

Δ.Α.Π.3:	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....		ΣΕΛ 53
Δ.Α.Π.4: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....		ΣΕΛ 54
Δ.Α.Π.5: ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....		ΣΕΛ 55
Δ.Α.Π.6: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ.....		ΣΕΛ 56

Δ.Α.Π.7: ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

1. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.....	ΣΕΛ 57
2. ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	
2.1 Εμφάνιση ταμιακών ροών από επιχειρηματικές δραστηριότητες.....	ΣΕΛ 58
2.2 Εμφάνιση ταμιακών ροών από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.....	ΣΕΛ 59
2.3 Ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα.....	ΣΕΛ 60
2.4 Έκτακτα Κονδύλια.....	ΣΕΛ 60
2.5 Τόκοι και μερίσματα.....	ΣΕΛ 60
2.6 Φόροι εισοδήματος.....	ΣΕΛ 60
2.7 Επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες.....	ΣΕΛ 60
2.8 Αποκτήσεις και διαθέσεις θυγατρικών και άλλων Επιχειρηματικών μονάδων.....	ΣΕΛ 61
2.9 Μη ταμιακές συναλλαγές.....	ΣΕΛ 61

Δ.Α.Π.8: ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ,ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ

1. ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ.....ΣΕΛ 63
2. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ.....ΣΕΛ 64
3. ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ.....ΣΕΛ 65
4. ΜΕΘΟΔΟΙ ΔΙΟΡΘΩΣΗΣ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΑΘΩΝ.....ΣΕΛ 66
 - 4.1 Βασική Μέθοδος.....ΣΕΛ 66
 - 4.2 Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος.....ΣΕΛ 66
5. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ.....ΣΕΛ 67
 - 5.1 Βασική αντιμετώπιση.....ΣΕΛ 67
 - 5.2 Εναλλακτική μέθοδος.....ΣΕΛ 68

Δ.Α.Π.9:ΛΑΠΑΝΕΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ.....ΣΕΛ 69

Δ.Α.Π.10:ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

1. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ
 - 1.1 Λογιστική αντιμετώπιση των διορθωτικών οπιγενών γεγονότωνΣΕΛ 70
 - 1.2 Λογιστική αντιμετώπιση των μη διορθωτικών οπιγενών γεγονότων.....ΣΕΛ 72
2. ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....ΣΕΛ 73
3. ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ.....ΣΕΛ 73

Δ.Α.Π.11: ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ

Σκοπός –Πεδίο Εφαρμογής

- Ορισμοί.....ΣΕΛ 74
1. ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΕΣΟΔΟ.....ΣΕΛ 75
 2. ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ.....ΣΕΛ 76
 3. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΥΜΒΑΤΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ.....ΣΕΛ 77

Δ.Α.Π.12:ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. ΜΕΘΟΔΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΠΙΠΤΩΣΕΩΝ
 - 1.1 Μέθοδος αναβολής.....ΣΕΛ 80
 - 1.2 Μέθοδος υποχρεώσεως.....ΣΕΛ 80

Σκοπός –Πεδίο Εφαρμογής

- Ορισμοί.....ΣΕΛ 81
2. ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ.....ΣΕΛ 82
 3. ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ Ή ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ.....ΣΕΛ 83
 4. ΕΚΠΕΣΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ.....ΣΕΛ 83
 5. ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ –ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΟΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ.....ΣΕΛ 84
 6. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ.....ΣΕΛ 85
 7. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ.....ΣΕΛ 85

Δ.Α.Π.13: ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ.....ΣΕΛ 86

Δ.Α.Π.14: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ

Σκοπός –Πεδίο Εφαρμογής

1. Ορισμοί.....ΣΕΛ 88
2. ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΜΕΩΝ.....ΣΕΛ 90
3. ΠΡΩΤΕΥΩΝ ΤΥΠΟΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΤΩΝ ΤΟΜΕΩΝ.....ΣΕΛ 92
4. ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΑ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ.....ΣΕΛ 92

Δ.Α.Π.15: ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ

Σκοπός –Πεδίο Εφαρμογής

Γνωστοποιήσεις.....ΣΕΛ 94

Δ.Α.Π.16: ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Ορισμοί.....	ΣΕΛ 95
1. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	ΣΕΛ 96
2. ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ.....	ΣΕΛ 96
3. ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ.....	ΣΕΛ 97
4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ	
4.1 Βασική μέθοδος.....	ΣΕΛ 97
4.2 Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος.....	ΣΕΛ 97
5. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ- ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ.....	ΣΕΛ 99
6. ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ ΤΗΣ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ.....	ΣΕΛ 99
7. ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	ΣΕΛ 100

Δ.Α.Π.17: ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Σκοπός-Πεδίο Εφαρμογής

Ορισμοί.....	ΣΕΛ 101
1. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ.....	ΣΕΛ 103
2. ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ	
2.1 Χρηματοδοτικές μισθώσεις.....	ΣΕΛ 103
2.2 Λειτουργικές μισθώσεις.....	ΣΕΛ 104
3. ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΚΜΙΣΘΩΤΩΝ	
3.1 Χρηματοδοτικές μισθώσεις.....	ΣΕΛ 105
3.2 Λειτουργικές μισθώσεις.....	ΣΕΛ 105
4. ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗΣ.....	ΣΕΛ 106

Δ.Α.Π.18: ΕΣΟΔΑ

1. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΣΟΔΟΥ.....	ΣΕΛ 107
2. ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ.....	ΣΕΛ 108
3. ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ.....	ΣΕΛ 109
4. ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ.....	ΣΕΛ 109

Δ.Α.Π.19: ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Σκοπός-Πεδίο Εφαρμογής

Ορισμοί.....	ΣΕΛ 111
1. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ 5 ΚΑΤΗΓΟΡΙΩΝ ΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	
1.1 Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους.....	ΣΕΛ 114
1.2 Παροχές μετά την απασχόληση.....	ΣΕΛ 115
1.2.1 Προγράμματα πολλών εργοδοτών	
1.2.2 Κρατικά προγράμματα	
1.2.3 Ασφαλισμένες παροχές	
1.3 Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους.....	ΣΕΛ 116
1.4 Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως.....	ΣΕΛ 116
1.5 Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.....	ΣΕΛ 116
2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	
2.1 Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους.....	ΣΕΛ 117
2.2 Παροχές μετά την απασχόληση.....	ΣΕΛ 118
2.3 Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους.....	ΣΕΛ 118
2.4 Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως.....	ΣΕΛ 119
2.5 Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.....	ΣΕΛ 119
3. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΟΤΑΝ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΥΤΟ ΥΙΟΘΕΤΕΙΤΑΙ ΓΙΑ ΠΡΩΤΗ ΦΟΡΑ	

Δ.Α.Π.20: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Σκοπός-Πεδίο Εφαρμογής

Ορισμοί.....	ΣΕΛ 121
1. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ.....	ΣΕΛ 122
2. ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ Ή ΖΗΜΙΩΝ.....	ΣΕΛ 122

3. ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....ΣΕΛ 122
4. ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ.....ΣΕΛ 123
5. ΚΡΑΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΜΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΖΟΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ.....ΣΕΛ 123

Δ.Α.Π.21: ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Σκοπός-Πεδίο Εφαρμογής

- Ορισμοί.....ΣΕΛ 125
1. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ.....ΣΕΛ 126
 2. ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ.....ΣΕΛ 126
 3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΣΕ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΟΥΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥΣ
 - 3.1 Βασική μέθοδος.....ΣΕΛ 126
 - 3.2 Εναλλακτική μέθοδος.....ΣΕΛ 127
 4. ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΘΕΙ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ
 5. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΡΟΥΜΕΝΟΥ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ.....ΣΕΛ 129

Δ.Α.Π.22: ΕΝΟΠΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

- Ορισμοί.....ΣΕΛ 130
1. ΕΝΟΠΙΗΣΗ ΜΕ ΑΓΟΡΑ.....ΣΕΛ 131
 2. ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕΘΟΔΟ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ.....ΣΕΛ 131
 3. ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΣ.....ΣΕΛ 131
 4. ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΓΟΡΑΣ.....ΣΕΛ 132
 5. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΙΜΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ.....ΣΕΛ 132
 6. ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΓΟΡΑ.....ΣΕΛ 133
 7. ΣΥΝΕΝΩΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ.....ΣΕΛ 134
 8. ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΥ ΜΙΑΣ ΕΝΟΠΙΗΣΕΩΣ ΩΣ ΑΓΟΡΑΣ Ή ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ.....ΣΕΛ 134

Δ.Α.Π.23: ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

1. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ
 - 1.1 Βασική μέθοδος.....ΣΕΛ 135
 - 1.2 Εναλλακτική μέθοδος.....ΣΕΛ 136
2. ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΟ ΣΤΑ ΠΑΓΙΑ.....ΣΕΛ 136
3. ΕΝΑΡΞΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΣΤΑ ΠΑΓΙΑ.....ΣΕΛ 137
4. ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΣΤΑ ΠΑΓΙΑ.....ΣΕΛ 137
5. ΠΑΥΣΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΑ ΠΑΓΙΑ.....ΣΕΛ 137

Δ.Α.Π.24: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Σκοπός-Πεδίο Εφαρμογής

- Ορισμοί.....ΣΕΛ 138

Δ.Α.Π.25: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ.....ΣΕΛ 139

Δ.Α.Π.26: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ

Σκοπός-Πεδίο Εφαρμογής

- Ορισμοί.....ΣΕΛ 141

1. ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ
 - 1.1 Προγράμματα καθορισμένων εισφορών.....ΣΕΛ 142
 - 1.2 Προγράμματα καθορισμένων παροχών.....ΣΕΛ 142
2. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ.....ΣΕΛ 143

Δ.Α.Π.27: ΕΝΟΠΙΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ

1. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΟΠΙΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....ΣΕΛ 144

2. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
 - 2.1 Εταιρίες που δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.....ΣΕΛ 145
 - 2.2 Εταιρίες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση.....ΣΕΛ 145
3. ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΝΟΠΙΟΗΣΗΣ.....ΣΕΛ 145
4. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΣΤΙΣ ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ.....ΣΕΛ 146

Δ.Δ.Π.28: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

1. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ.....ΣΕΛ 147
2. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΗΣΕΩΣ.....ΣΕΛ 148
3. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΣΤΙΣ ΕΝΟΠΙΟΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ.....ΣΕΛ 148
4. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΣΥΓΓΕΝΩΝ ΣΤΙΣ ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ.....ΣΕΛ 149
5. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΣΥΓΓΕΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΤΗ Ή ΕΝΟΠΙΟΗΜΕΝΩΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ.....ΣΕΛ 149
6. ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΥΓΓΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Δ.Δ.Π.29: ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ

1. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....ΣΕΛ 151
2. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΣΥΝΤΑΧΘΕΙ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ.....ΣΕΛ 151
 - 2.1 Ισολογισμός.....ΣΕΛ 151
 - 2.2 Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.....ΣΕΛ 152
 - 2.3 Κέρδος ή ζημιά στην καθαρή νομισματική θέση.....ΣΕΛ 153
3. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΣΥΝΤΑΧΘΕΙ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΤΡΕΧΟΝ ΚΟΣΤΟΣ
 - 3.1 Ισολογισμός.....ΣΕΛ 153
 - 3.2 Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.....ΣΕΛ 153
 - 3.3 Κέρδος ή ζημιά στην καθαρή νομισματική θέση.....ΣΕΛ 154
4. ΕΝΟΠΙΟΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
 - 4.1 Κατάσταση Ταμιακών ροών.....ΣΕΛ 154
5. ΕΠΙΛΟΓΗ ΚΑΙ ΧΡΗΣΗ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ.....ΣΕΛ 154
6. ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΥΟΥΝ ΝΑ ΕΙΝΑΙ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ

Δ.Δ.Π.30: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΜΟΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ

ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ

1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ.....ΣΕΛ 156
2. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ.....ΣΕΛ 157
3. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ.....ΣΕΛ 158
4. ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΕΣΜΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΤΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....ΣΕΛ 158
5. ΛΗΞΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ.....ΣΕΛ 159
6. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ,ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΚΤΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....ΣΕΛ 160
7. ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ.....ΣΕΛ 160
8. ΕΝΕΧΥΡΙΑΣΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....ΣΕΛ 161
9. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.....ΣΕΛ 161
10. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ.....ΣΕΛ 161

Δ.Δ.Π.31: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

- Ορισμοί.....ΣΕΛ 162
1. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΟΥ ΣΥΜΒΑΤΙΚΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ
 2. ΜΟΡΦΕΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ

- 2.1 Από κοινού ελεγχόμενες εργασίες.....ΣΕΛ 163
- 2.2 Από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία.....ΣΕΛ 164
- 2.3 Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες.....ΣΕΛ 164
- 3. ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΙΝΟΠΡΑΚΤΟΥΝΤΟΣ
 - 3.1 Βασική μέθοδος- Αναλογική ενοποίηση.....ΣΕΛ 165
 - 3.2 Εναλλακτική μέθοδος- Μέθοδος της Καθαρής θέσης.....ΣΕΛ 166
- 4. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΚΟΙΝΟΠΡΑΚΤΟΥΝΤΟΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ
- 5. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΕΠΕΝΔΥΤΗ.....ΣΕΛ 167

Δ.Α.Π.32: ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

- Ορισμοί.....ΣΕΛ 168
- 1. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ ΤΟΥΣ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΥ.....ΣΕΛ 169
- 2. ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΘΕΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ.....ΣΕΛ 169
- 3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΚΩΝ ,ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ,ΖΗΜΙΩΝ ΚΑΙ ΚΕΡΔΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ.....ΣΕΛ 169
- 4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΑΓΟΡΑΣ Ή ΠΩΛΗΣΗΣ ΙΔΙΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ
- 5. ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ.....ΣΕΛ 170

Δ.Α.Π.33: ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ

- 1. ΜΕΤΡΗΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ
 - 1.1 Βασικά κέρδη κατά μετοχή.....ΣΕΛ 171
 - 1.2 Μειωμένα κέρδη κατά μετοχή.....ΣΕΛ 172
- 2. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΡΙΘΜΟΥ ΜΕΤΟΧΩΝ.....ΣΕΛ 172

Δ.Α.Π.34: ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

- 1. ΕΛΑΧΙΣΤΑ ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΙΑΣ ΕΝΔΙΑΜΕΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ.....ΣΕΛ 174
- 2. ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΧΡΕΙΑΖΕΤΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....ΣΕΛ 175
- 3. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ.....ΣΕΛ 176

Δ.Α.Π.35: ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ

- 1. ΑΡΧΙΚΟ ΓΕΓΟΝΟΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΜΙΑΣ ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ.....ΣΕΛ 177
- 2. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ.....ΣΕΛ 178
- 3. ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ.....ΣΕΛ 178
- 4. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ.....ΣΕΛ 178

Δ.Α.Π.36: ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

- Ορισμοί.....ΣΕΛ 180
- 1. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΟΥ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΕΧΕΙ ΑΠΟΜΕΙΩΘΕΙ.....ΣΕΛ 181
- 2. ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ
- 3. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ.....ΣΕΛ 183
- 4. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΣΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΑΝΗΚΕΙ.....ΣΕΛ 184
- 5. ΖΗΜΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΓΙΑ ΜΙΑ ΜΟΝΑΔΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.....ΣΕΛ 185
- 6. ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ.....ΣΕΛ 185
- 7. ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ ΓΙΑ ΕΝΑ ΚΑΤ' ΙΔΙΑΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ.....ΣΕΛ 185
- 8. ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ ΓΙΑ ΜΙΑ ΜΟΝΑΔΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.....ΣΕΛ 186
- 9. ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ ΓΙΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑ.....ΣΕΛ 186

Δ.Α.Π.37: ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Ορισμοί.....	ΣΕΛ 187
1. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ.....	ΣΕΛ 188
2. ΟΡΘΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ.....	ΣΕΛ 189
3. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΝΑΔΙΑΡΘΡΩΣΗ.....	ΣΕΛ 190

Α.Α.Π.38: ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ορισμοί.....	ΣΕΛ 191
1. ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....	ΣΕΛ 192
2. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΕΝΟΣ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	
2.1 Αναγνωριστικότητα.....	ΣΕΛ 193
2.2 Έλεγχος.....	ΣΕΛ 193
2.3 Μελλοντικά οικονομικά οφέλη.....	ΣΕΛ 194
3. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΟΣ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ.....	ΣΕΛ 194
4. ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΑ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	
4.1 Φάση έρευνας.....	ΣΕΛ 195
4.2 Φάση αναπτύξεως.....	ΣΕΛ 196
5. ΚΟΣΤΟΣ ΕΝΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΟΥ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ.....	ΣΕΛ 197
6. ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΟΥΝΤΑΙ ΩΣ ΒΕΟΔΑ.....	ΣΕΛ 197
7. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΤΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	
7.1 Βασική μέθοδος.....	ΣΕΛ 198
7.2 Εναλλακτική μέθοδος.....	ΣΕΛ 198
8. ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	ΣΕΛ 198
9. ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	

Α.Α.Π.39: ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

1. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	
1.1 Δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς.....	ΣΕΛ 201
1.2 Κρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις.....	ΣΕΛ 201
1.3 Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς.....	201
1.4 Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία.....	ΣΕΛ 202
2. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ.....	ΣΕΛ 202
3. ΑΡΧΙΚΗ ΑΞΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ.....	ΣΕΛ 203
4. ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	
4.1 Δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς.....	ΣΕΛ 203
4.2 Κρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις.....	ΣΕΛ 204
4.3 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς.....	ΣΕΛ 204
4.4 Διαθέσιμα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία.....	ΣΕΛ 204
5. ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΚΡΑΤΟΥΜΕΝΕΣ ΜΕΧΡΙ ΤΗ ΛΗΞΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ	
6. ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΤΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΤΗΝ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΤΩΝ ΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΩΣ ΤΗΝ ΛΗΞΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ	

Α.Α.Π.40: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

1. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ.....	ΣΕΛ 206
2. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ –ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ.....	ΣΕΛ 207
3. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΤΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	
3.1 Μέθοδος της πραγματικής αξίας.....	ΣΕΛ 208
3.2 Μέθοδος του κόστους.....	ΣΕΛ 208
4. ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ.....	ΣΕΛ 209

Α.Α.Π.41: ΓΕΩΡΓΙΑ

1. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ.....ΣΕΛ 210
2. ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ
ΣΕ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΛΕΙΪΕΣ.....ΣΕΛ 211
3. ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ.....ΣΕΛ 211

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1. ΑΠΟΣΒΕΣΤΕΟ ΠΟΣΟ ΕΝΟΣ ΕΝΣΩΜΑΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ.....ΣΕΛ 212
2. ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ ΤΟΥ ΠΑΓΙΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ.....ΣΕΛ 212
3. ΚΑΝΟΝΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....ΣΕΛ 213
4. ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....ΣΕΛ 213
5. ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....ΣΕΛ 214
6. ΑΛΛΑΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....ΣΕΛ 215
7. ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΣΤΟΥΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....ΣΕΛ 215

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΝΟΝΙΚΑ ΟΔΗΓΟΥΝ ΣΤΗΝ
ΚΑΤΑΤΑΞΗ ΜΙΑΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΩΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ.....ΣΕΛ 216
2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ.....ΣΕΛ 216
3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ.....ΣΕΛ 217
4. ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΜΕΝΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....ΣΕΛ 217
5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΠΟ ΠΛΕΥΡΑΣ
ΜΙΣΘΩΤΗ.....ΣΕΛ 218

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΤΑ ΠΡΟΤΥΠΟ.....ΣΕΛ 219-227

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι συνεχώς αυξανόμενες ανάγκες εναρμόνισης του τρόπου σύνταξης των επιχειρηματικών οικονομικών καταστάσεων, σύμπτωμα και αυτό της παγκοσμιοποιημένης εποχής, οδήγησε εδώ και αρκετό καιρό στην έκδοση των πρώτων **Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(IAS)**

Υπεύθυνο για τα Πρότυπα αυτά είναι το Συμβούλιο για τα Δ.Λ.Π.(**International Accounting Standards Board**)ένας ιδιωτικός οργανισμός ο οποίος ιδρύθηκε το 1973 και εδρεύει στο Λονδίνο.

Έως σήμερα για την εκπλήρωση του σκοπού αυτού έχει εκδόσει 41 Πρότυπα και 33 Ερμηνείες(SIC),τα οποία υιοθετούνται από τους επαγγελματίες λογιστές-ελεγκτές και τις εποπτικές αρχές των χωρών εφαρμογής.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει ήδη ανακοινώσει την υποχρέωση όλων των εισηγμένων επιχειρήσεων σε κεφαλαιαγορές των χωρών-μελών να ακολουθήσουν υποχρεωτικά τα Δ.Λ.Π., για τις χρήσεις που θα αρχίζουν μετά την 1/1/2005.

Το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, συναισθανόμενο την απόσταση που έχει να καλύψει για τον εκσυγχρονισμό της χώρας, έσπευσε να κατακτήσει εσωτερικό δίκαιο την απόφαση αυτή της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και με πρόσφατο νόμο όρισε, υποχρεωτικά για τις εισηγμένες εταιρίες και προαιρετικά για τις λοιπές ελεγχόμενες Α.Ε, την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για τις χρήσεις που θα αρχίσουν μετά την 31/12/2002.

Η απόφαση αυτή φέρνει πραγματικά επανάσταση στα λογιστικά πράγματα, αλλά εγκυμονεί και κινδύνους για την ποιότητα εφαρμογής, σε βραχυπρόθεσμο τουλάχιστον διάστημα, σε μια αγορά όπου οι πάντες είναι εθισμένοι στη σύνταξη "Φορολογικών Ισολογισμών" στη βάση του ιστορικού κόστους.

ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΠΟΤΕ ΕΜΦΑΝΙΣΤΗΚΑΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Ακούγονται πολλά για τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** τόσο από δημόσιους όσο και από ιδιωτικούς λειτουργούς με υπονοούμενα ότι στην Ελλάδα δεν εφαρμόζονται τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**. Όμως δεν έχει ακουστεί τίποτα για το πότε ήρθαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ελλάδα και τι έγινε ή τι έχει γίνει μέχρι σήμερα για την εφαρμογή τους.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ήρθαν στην Ελλάδα το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, το οποίο υπήρξε μέλος της **I.A.S.C(Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων)**

Το Σ.Ο.Λ πριν από 25 χρόνια άρχισε να μεταφράζει, εκδίδει και διανέμει στον Επιστημονικό κόσμο και στις επιχειρήσεις τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία και μέχρι σήμερα βρίσκονται στις βιβλιοθήκες πολλών λογιστηρίων.

Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, που το 1993 διαδέχθηκε το Σ.Ο.Λ συνέχισε την προσπάθεια αυτή, ώστε σήμερα έχουν εκδοθεί στην Ελληνική όλα τα σε ισχύ Δ.Λ.Π και οι Διερμηνείες αυτών.

Τι είναι όμως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων και Διαδικασιών γενικά αποδεκτών η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων(Επενδυτών, Μετόχων, Πιστωτών, Εργαζομένων, Δημόσιου Τομέα κλπ)

Από τα προαναφερόμενα, αβίαστα συνάγεται η σημασία και η σπουδαιότητα των Δ.Λ.Π σε όλη την ένταση της ιδιωτικής και δημόσιας οικονομίας, ώστε να παρέλκει περαιτέρω ανάλυση.

Η κάθε χώρα μπορεί να έχει, και έχει τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα. Αυτά διαμορφώνονται είτε από Λογιστικά Σώματα είτε από τις νομοθετικές αρχές κάθε χώρας.

Η Ελλάδα έχει νομοθετήσει τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα τα οποία όμως προσαρμόσει προς τις απαιτήσεις της Ευρωπαϊκής Κοινοτικής Νομοθεσίας.

Ως γνωστό, η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει εκδόσει Λογιστικές Οδηγίες οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική Εμπορική Νομοθεσία και στην νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση (Ε.Γ.Λ.Σ).

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει διαπιστώσει ότι οι ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στα Κράτη-Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με την Κοινοτική Νομοθεσία διαφέρουν σε ορισμένα σημεία από αυτές που καταρτίζονται με βάση τα Δ.Λ.Π.

Η Ελλάδα ως μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει την Κοινοτική Νομοθεσία, όπως την έχει ενσωματώσει στην δική της έννομη τάξη.

Αλλά και πέρα αυτών τα Δ.Λ.Π δεν υπερισχύουν των τοπικών κανόνων που ισχύουν σε μια συγκεκριμένη χώρα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Η αναφορά ότι η επιχείρηση Α ή η Τράπεζα Β εφάρμοσε τα Δ.Λ.Π για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της πρέπει να συνοδεύεται από σαφή δήλωση ότι εφάρμοσε όλα ανεξαιρέτως τα Δ.Λ.Π και όχι κάποιο από αυτά επιλεκτικά γιατί αυτό απαγορεύεται από τις αρχές των Δ.Λ.Π.

Πρέπει να επισημάνουμε ότι ενώ οι Η.Π.Α. έχουν καθοριστικό ρόλο στην διαμόρφωση των Δ.Λ.Π μέσω της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην οποία συμμετέχουν από ιδρύσεώς της, εντούτοις για την δική τους χώρα έχουν διαμορφώσει άλλα Λογιστικά Πρότυπα, που έχουν κάποιες διαφορές, όχι βέβαια πολλές, από τα αντίστοιχα Δ.Λ.Π.

Ανεξάρτητα από αυτά πρέπει να αναφέρουμε ότι επιβάλλεται η πλήρης εφαρμογή των Δ.Λ.Π, γιατί θα εξασφαλίσουν την αξιοπιστία, ακρίβεια και ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων σε Διεθνές επίπεδο και θα ενισχύσουν την εμπιστοσύνη των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων όχι μόνο προς όφελος των ιδίων αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται και παρουσιάζονται για τους εξωτερικούς χρήστες. Αν και για τις περισσότερες χώρες, οι οικονομικές καταστάσεις φαίνονται καταρχήν όμοιες υπάρχουν σημαντικές διαφορές, που οφείλονται σε κοινωνικές και νομικές παραμέτρους. Η IASC, με την καθιέρωση των Λογιστικών Προτύπων, έρχεται να αμβλύνει αυτές τις διαφορές, επικεντρώνοντας την προσοχή της σε μορφές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες θα βοηθούν τους χρήστες αυτών στη λήψη οικονομικών αποφάσεων. Τέτοιες αποφάσεις μπορεί να αφορούν:

- α) Πότε θα αγορασθεί ή πωληθεί μια συμμετοχή
- β) Την εκτίμηση ικανότητας μιας επιχείρησης να αποπληρώσει τα δάνειά της
- γ) Τον καθορισμό των διανεμόμενων κερδών.

Συνήθως, τα λογιστικά υποδείγματα των οικονομικών καταστάσεων βασίζονται στο επανακτήσιμο ιστορικό κόστος και στην έννοια της διατήρησης του ονομαστικού κεφαλαίου.

Ενδεχομένως, όμως κάποια άλλα υποδείγματα να είναι καταλληλότερα για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων προκειμένου να πάρουν οικονομικές αποφάσεις. Έτσι, το πλαίσιο των Δ.Λ.Π έχει αναπτυχθεί για να εφαρμόζεται σε αρκετά λογιστικά υποδείγματα και έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησής του.

2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το πλαίσιο ασχολείται με τα παρακάτω θέματα:

- α) Το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων
- β) Τις βασικές παραδοχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων
- γ) Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων
- δ) Τον ορισμό, την καταχώρηση και αποτίμηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων
- ε) Τις έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησής του

3. ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την χρηματοοικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην χρηματοοικονομική θέση αποτυπώνονται στον Ισολογισμό και είναι χρήσιμες για την εκτίμηση της ικανότητας της επιχείρησης να διαχειρίζεται τους οικονομικούς πόρους της και να ανταποκρίνεται στις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της.

Οι πληροφορίες για την αποδοτικότητα της επιχείρησης αποτυπώνονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως και είναι χρήσιμες για την εκτίμηση της ικανότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακές ροές από τους χρησιμοποιούμενους από αυτήν πόρους. Οι πληροφορίες για τις μεταβολές στην χρηματοοικονομική θέση αποτυπώνονται στις καταστάσεις των Ταμιακών Ροών και των Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων και είναι χρήσιμες για την εκτίμηση της ικανότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακές ροές και της ανάγκης αυτής να τις χρησιμοποιεί.

4. ΒΑΣΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων απαιτούνται δυο βασικές παραδοχές:

α) Η αυτοτέλεια των χρήσεων κατά την οποία τα αποτελέσματα των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων καταχωρούνται όταν πραγματοποιούνται και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των περιόδων τις οποίες αφορούν και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται. Η παραδοχή αυτή δεν ισχύει για την κατάσταση των ταμιακών ροών.

β) Η **συνεχιζόμενη δραστηριότητα της επιχείρησης**

Κατά την παραδοχή αυτή η επιχείρηση θα συνεχίσει να λειτουργεί και στο μέλλον, δηλαδή δεν έχει την πρόθεση, ούτε την ανάγκη, να περικόψει ουσιαστικά το επίπεδο των δραστηριοτήτων της, διότι αν συμβαίνει κάτι τέτοιο, πρέπει οι οικονομικές καταστάσεις να παρουσιασθούν σε διαφορετική βάση.

5. ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Για να είναι οι οικονομικές καταστάσεις χρήσιμες στους χρήστες αυτών πρέπει να έχουν τα παρακάτω τέσσερα ποιοτικά χαρακτηριστικά:

5.1 Κατανοητότητα

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι εύκολα κατανοητές από τους χρήστες τους οι οποίοι βεβαίως πρέπει να διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις αλλά και τη θέληση να μελετήσουν τις οικονομικές πληροφορίες με επιμέλεια. Περίπλοκες, αλλά σημαντικές πληροφορίες, δεν πρέπει να αποκλείονται από τις οικονομικές καταστάσεις για τον λόγο και μόνο ότι, ενδεχομένως θα είναι δύσκολο να κατανοηθούν από τους χρήστες.

5.2 Συνάφεια

Το χαρακτηριστικό της συνάφειας αναφέρεται στον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών, ώστε να βοηθείται ο χρήστης στη λήψη αποφάσεων. Η παρουσίαση των πληροφοριών εξαρτάται από την φύση τους και τη σπουδαιότητά τους.

Σε ποια ιδιότητα εκ των δυο, θα δοθεί περισσότερο βάρος κατά την παρουσίαση, είναι θέμα που κρίνεται κατά περίπτωση. Έτσι άλλοτε από μόνη της η καθεμιά είναι αρκετή για την παρουσίαση της πληροφορίας και άλλοτε απαιτείται η ταυτόχρονη γνωστοποίησή τους.

5.3 Αξιοπιστία

Για να είναι αξιόπιστες οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και προκαταλήψεις. Έτσι οι πληροφορίες πρέπει να αποδίδουν πιστά τις συναλλαγές, να παρουσιάζονται με βάση την ουσία αυτών και όχι τον τύπο, να είναι ουδέτερες, δηλαδή να μην προκαθορίζουν το αποτέλεσμα να κυριαρχούνται από σύνεση όταν αντιμετωπίζονται συνθήκες αβεβαιότητας και να είναι πλήρεις, δηλαδή να μην υπάρχουν παραλείψεις.

Όπως σημειώθηκε η ουσία της συναλλαγής ενδιαφέρει τα Δ.Λ.Π και όχι ο τύπος. Έτσι, σύμφωνα με το πλαίσιο, η νομική έννοια της ιδιοκτησίας δεν είναι απαραίτητη για να καταχωρηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο αν η επιχείρηση ελέγχει τις ωφέλειες που αναμένονται να εισρεύσουν από το

περιουσιακό στοιχείο, όπως για παράδειγμα οι χρηματοδοτικές μισθώσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 17.

5.4 Συγκρισιμότητα

Για να είναι σε θέση οι χρήστες να εκτιμήσουν διαχρονικά την χρηματοοικονομική θέση, τις μεταβολές αυτής και την αποδοτικότητα μιας επιχείρησης, τόσο γι'αυτήν καθ'εαυτή, όσο και σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις, απαιτείται όπως οι οικονομικές καταστάσεις εμπεριέχουν το ποιοτικό χαρακτηριστικό της συγκρισιμότητας, δηλαδή της χρήσης ομοιόμορφων λογιστικών αρχών για την παρουσίαση του αποτελέσματος των ομοίων συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων. Το γεγονός αυτό όμως, δηλαδή η ανάγκη για συγκρισιμότητα, δεν πρέπει να καθίσταται εμπόδιο στην εισαγωγή νέων βελτιωμένων προτύπων που ενδεχομένως συνδυάζουν κατά καλύτερο τρόπο και τα λοιπά ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων και καταλήγουν σε περισσότερο αξιόπιστη παρουσίαση αυτών.

6. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΚΑΙ ΣΧΕΣΕΙΣ ΠΟΙΟΤΙΚΩΝ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΩΝ

Η παρουσίαση των πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις προκειμένου αυτές να εκπληρώνουν το βασικό σκοπό τους, που είναι η ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών τους, θα πρέπει να χαρακτηρίζεται από κατάλληλη εξισορρόπηση των ποιοτικών χαρακτηριστικών. Ιδιαίτερη σημασία πρέπει να δίδεται στην εξισορρόπηση μεταξύ συνάφειας και αξιοπιστίας, που ουσιαστικά σημαίνει ότι, οι πληροφορίες πρέπει να παρουσιάζονται έγκαιρα έστω και αν δεν είναι απόλυτα αξιόπιστες, διότι σε αντίθετη περίπτωση, δηλαδή της μη έγκαιρης πληροφόρησης, ο βασικός σκοπός τους αναιρείται. Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι, αν οι οικονομικές καταστάσεις συνδυάζουν τα τέσσερα ποιοτικά χαρακτηριστικά που αναφέρθηκαν παραπάνω, τότε αυτές θεωρείται ότι παρέχουν μια ακριβοδίκαιη εικόνα της οικονομικής θέσης των μεταβολών της και της αποδοτικότητας της επιχείρησης, αν το Πλαίσιο δεν ασχολείται άμεσα με αυτήν την έννοια.

7. ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Τα αποτελέσματα των οικονομικών συναλλαγών απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σε 5 μεγάλες κατηγορίες. Οι κατηγορίες αυτές είναι τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, η καθαρή θέση, το εισόδημα και τα έξοδα. Εξ'αυτών οι τρεις πρώτες κατηγορίες έχουν σχέση με την μέτρηση της οικονομικής θέσεως και οι επόμενες δυο, με την μέτρηση της αποδοτικότητας της επιχείρησης.

8. ΟΡΙΣΜΟΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

8.1 Περιουσιακά Στοιχεία

Τα περιουσιακά στοιχεία είναι ελεγχόμενα από την επιχείρηση πόροι, ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος από τα οποία αναμένεται η εισροή οικονομικών ωφελειών στο μέλλον.

Από τον ορισμό αυτό απορρέουν τα εξής:

- α) Τα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να είναι είτε ενσώματα, είτε ασώματα
- β) Ο έλεγχος επ'αυτών δεν προϋποθέτει και το δικαίωμα ιδιοκτησίας
- γ) Συναλλαγές ή γεγονότα που αναμένεται να συμβούν στο μέλλον, δεν πληρούν τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου
- δ) Τα αναμενόμενα από τα περιουσιακά στοιχεία οφέλη εκφράζονται με την άμεση ή έμμεση εισροή ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων.

8.2 Υποχρεώσεις

Οι υποχρεώσεις είναι παρούσες δεσμεύσεις της επιχείρησης που προκύπτουν από γεγονότα του παρελθόντος και ο διακανονισμός των οποίων αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

Από τον ορισμό αυτό απορρέουν τα εξής:

- α) Οι υποχρεώσεις είναι οφειλές ή δεσμεύσεις προς τρίτους
- β) Ανακύπτουν με την παραλαβή περιουσιακών στοιχείων ή με την ανέκκλητη δέσμευση για αγορά αυτών
- γ) Ο διακανονισμός της υποχρέωσης, θα γίνει είτε με εκροή μετρητών ή με παροχή υπηρεσιών ή με μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ή με

αντικατάσταση της υποχρέωσης με άλλη, ή με την μετατροπή της υποχρέωσης σε κεφάλαιο.

δ)Στις υποχρεώσεις περιλαμβάνονται και οι προβλέψεις, εφόσον πληρούν τον ορισμό αυτών, έστω και αν χρειαστεί να γίνουν εκτιμήσεις για τον προσδιορισμό του ύψους τους.

8.3 Καθαρή θέση(Ίδια Κεφάλαια)

Ως Ίδια Κεφάλαια χαρακτηρίζεται το απομένον δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων.

Σύμφωνα με αυτόν τον ορισμό τα Ίδια Κεφάλαια αποτελούνται από τις εισφορές των μετόχων, τα αδιανέμητα κέρδη, τα αποθεματικά που κρατούνται από τα κέρδη και τις αναπροσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων. Τα διάφορα αποθεματικά μπορεί να σχηματίζονται είτε βάσει του καταστατικού για την κεφαλαιακή ενίσχυση της επιχείρησης, είτε βάσει νόμων οι οποίοι χορηγούν απαλλαγές όταν κέρδη μεταφέρονται στα Ίδια Κεφάλαια. Το ποσό με το οποίο εμφανίζονται τα Ίδια Κεφάλαια στον Ισολογισμό μόνο συμπτωματικά μπορεί να ανταποκρίνεται στην αγοραία αξία της επιχείρησης, αφού εξαρτάται από τον τρόπο αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Τέλος ο ορισμός των ιδίων κεφαλαίων καθώς και τα άλλα θέματα που αναφέρονται στα ίδια κεφάλαια αυτού του πλαισίου αρμόζει για όλους τους τύπους των επιχειρήσεων.

8.4 Εισόδημα

Εισόδημα είναι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά την διάρκεια της λογιστικής περιόδου με την μορφή εισροών, ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αυξήσεις των ιδίων κεφαλαίων άλλες εκτός από εκείνες που σχετίζονται με εισφορές από τους συμμετέχοντες στα Ίδια Κεφάλαια.

Από τον ορισμό αυτό προκύπτουν τα εξής:

α)Το εισόδημα περιλαμβάνει έσοδα και κέρδη

β)Ως έσοδα θεωρούνται τόσο τα τακτικά, δηλαδή αυτά που προέρχονται από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης, όσο και τα έκτακτα.

γ)Στο εισόδημα περιλαμβάνονται και τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη όπως για παράδειγμα τα προερχόμενα από αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε πραγματικές τιμές.

8.5 Έξοδα

Έξοδα είναι οι μειώσεις στα οικονομικά οφέλη κατά την διάρκεια της λογιστικής περιόδου με την μορφή εκροών ή μειώσεων των περιουσιακών στοιχείων ή δημιουργίας υποχρεώσεων που καταλήγουν σε μειώσεις των Ιδίων Κεφαλαίων, άλλες εκτός από αυτές που σχετίζονται με διανομές στους συμμετέχοντες στα Ίδια Κεφάλαια.

Από τον ορισμό των εξόδων προκύπτουν τα εξής:

α) Έξοδα ανακύπτουν τόσο κατά την πορεία των συνήθων εργασιών της επιχείρησης, όπως μισθοί, κόστος πωλήσεων και αποσβέσεις, όσο και από έκτακτα γεγονότα, όπως για παράδειγμα ζημιές από φυσικές καταστροφές.

β) Στα έξοδα περιλαμβάνονται και οι μη πραγματοποιηθείσες ζημιές, όπως για παράδειγμα οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση υποχρεώσεων και απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα.

9. ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

9.1 Περιουσιακά Στοιχεία

Ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό, όταν είναι πιθανό τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και το περιουσιακό στοιχείο έχει μια αξία που μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Έτσι η ανάληψη μιας δαπάνης από την οποία δεν θεωρείται πιθανόν να εισρεύσουν στην επιχείρηση οικονομικά οφέλη, καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσεως. Η πρόθεση της Διοικήσεως κατά την ανάληψη της δαπάνης είναι αδιάφορη.

9.2 Υποχρεώσεις

Μια υποχρέωση καταχωρείται στον Ισολογισμό όταν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα προέλθει από τον διακανονισμό μιας παρούσας δέσμευσης και το ποσό κατά το οποίο ο διακανονισμός θα λάβει χώρα μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Η καταχώρηση μιας υποχρέωσης συνδέεται συνήθως είτε με καταχώρηση στοιχείων του ενεργητικού είτε με καταχώρηση εξόδων.

9.3 Εισόδημα

Το εισόδημα καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσης όταν προκύπτει αύξηση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη η οποία συνδέεται είτε με αύξηση περιουσιακών στοιχείων, είτε με μείωση υποχρεώσεων και επιπλέον η αύξηση αυτή μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

9.4 Έξοδα

Τα έξοδα καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσεως, όταν προκύπτει μείωση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, η οποία συνδέεται είτε με μείωση περιουσιακού στοιχείου, είτε με αύξηση υποχρεώσεως και επιπλέον η μείωση αυτή μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Τα έξοδα πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα με τρόπο ώστε να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα έσοδα. Όταν τα οικονομικά οφέλη αναμένεται να προκύψουν κατά την διάρκεια πολλών περιόδων τότε και τα αντίστοιχα έξοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα με ένα συστηματικό και εύλογο τρόπο. Ένα τέτοιο παράδειγμα είναι οι αποσβέσεις των περιουσιακών στοιχείων. Δαπάνες από τις οποίες δεν αναμένεται εισροή οικονομικών οφελγημάτων καταχωρούνται αμέσως στα Αποτελέσματα Χρήσεως. Επίσης, μια δαπάνη καταχωρείται αμέσως στα Αποτελέσματα Χρήσεως, αν δημιουργεί μια υποχρέωση χωρίς την καταχώρηση περιουσιακού στοιχείου, όπως για παράδειγμα οι εγγυήσεις των πωλούμενων αγαθών.

10. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Αποτίμηση είναι η διαδικασία προσδιορισμού των χρηματικών ποσών, με τα οποία τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων καταχωρούνται και απεικονίζονται σ'αυτές.

Οι συνηθέστερες βάσεις αποτίμησης των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων είναι:

α) Του Ιστορικού κόστους, κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκαν ή στην εύλογη αξία της αντιπαροχής που

δόθηκε για την απόκτησή τους. Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στο ποσό των εισροών που έγιναν με αντάλλαγμα την οφειλή ή στα ποσά των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που αναμένεται να πληρωθούν για την εξόφληση των υποχρεώσεων.

β) Του Τρέχοντος κόστους, κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στο ποσό των μετρητών ή ισοδυνάμων που θα έπρεπε να πληρωθούν, αν τα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονταν τώρα. Ομοίως οι υποχρεώσεις απεικονίζονται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων που απαιτούνται για να διακανονισθεί η υποχρέωση τώρα.

γ) Της ρευστοποιήσιμης αξίας, κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων που θα μπορούσε να ληφθεί από την πώληση των περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία Ισολογισμού. Ομοίως, οι υποχρεώσεις απεικονίζονται στην αξία διακανονισμού τους κατά την ημερομηνία Ισολογισμού.

δ) Της Παρούσας αξίας, κατά την οποία τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στην παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών εισροών που αναμένονται από τα στοιχεία αυτά. Οι υποχρεώσεις απεικονίζονται στην παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών εκροών που αναμένεται να απαιτηθούν για τον διακανονισμό τους.

Η συνηθέστερη βάση αποτίμησης είναι του Ιστορικού κόστους. Πρακτικά όμως, το ιστορικό κόστος συνδυάζεται με όλες τις άλλες βάσεις αποτίμησης. Έτσι, τα αποθέματα αποτιμώνται στην ρευστοποιήσιμη αξία τους, εφόσον είναι μικρότερη από την τιμή κτήσεως (ιστορικό κόστος), τα διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα αποτιμώνται στην τρέχουσα αξία τους και οι υποχρεώσεις προς το προσωπικό για παροχές μετά την αποχώρηση, απεικονίζονται στην παρούσα αξία τους.

11. ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΔΙΑΤΗΡΗΣΗΣ ΤΟΥ

Η έννοια του κεφαλαίου, όπως την θεωρούν οι επιχειρήσεις για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων τους, μπορεί να είναι είτε οικονομική, που εκφράζει το επενδυμένο χρηματικό ποσό, είτε φυσική, που εκφράζει την παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης σε μονάδες προϊόντος.

Σύμφωνα με την οικονομική έννοια του κεφαλαίου, κέρδος πραγματοποιείται αν το ποσό της καθαρής περιουσίας στο τέλος της χρήσης υπερβαίνει το ποσό αυτής που υπήρχε στην αρχή της χρήσης. Το κέρδος αυτό μπορεί να αποτιμάται είτε σε ονομαστικές χρηματικές μονάδες είτε σε μονάδες σταθερής αγοραστικής δύναμης. Στην πρώτη περίπτωση

(ονομαστικές χρηματικές μονάδες), το κέρδος αντιπροσωπεύει την αύξηση του ονομαστικού κεφαλαίου στην χρήση. Έτσι, ανατιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων δεν συνιστούν κέρδη παρά μόνο αν πωληθούν. Στην δεύτερη περίπτωση (σταθερή αγοραστική δύναμη), ως κέρδος θεωρείται μόνο η αύξηση των περιουσιακών στοιχείων πέραν του γενικού επιπέδου των τιμών. Η αύξηση μέχρι το επίπεδο των τιμών θεωρείται διατήρηση του κεφαλαίου και συνεπώς τμήμα των ιδίων κεφαλαίων.

Σύμφωνα με την φυσική έννοια του κεφαλαίου, κέρδος πραγματοποιείται μόνο αν η φυσική παραγωγική δυναμικότητα κατά το τέλος της χρήσεως υπερβαίνει αυτή που υπήρχε κατά την αρχή της χρήσεως. Όλες οι μεταβολές των τιμών που επηρεάζουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις θεωρούνται μεταβολές στην αποτίμηση της φυσικής παραγωγικής δυναμικότητας και αντιμετωπίζονται ως αναπροσαρμογές διατήρησης του κεφαλαίου, περιλαμβανόμενες στα ίδια κεφάλαια .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΧΡΗΣΤΕΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- α) Βραχυπρόθεσμοι Δανειστές
- β) Μακροπρόθεσμοι Δανειστές
- γ) Κοινοί Μέτοχοι
- δ) Διοίκηση
- ε) Αναλυτές Επενδύσεων
- στ) Εργαζόμενοι
- ζ) Ελεγκτές

Τώρα θα προσπαθήσουμε να αναλύσουμε την κάθε κατηγορία χρηστών ξεχωριστά και θα προσπαθήσουμε να αναφέρουμε τους επιδιωκόμενους από αυτούς σκοπούς.

1. ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΟΙ ΔΑΝΕΙΣΤΕΣ

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται κατά κύριο λόγο οι τράπεζες και οι προμηθευτές.

Οι τράπεζες διαφέρουν από τους προμηθευτές, γιατί οι τράπεζες μπορούν να ζητήσουν ορισμένα επιπλέον στοιχεία πέρα από τις δημοσιευόμενες καταστάσεις, λόγω της θέσης τους ενώ οι προμηθευτές δεν μπορούν να ασκήσουν καμιά πίεση προς αυτήν την κατεύθυνση. Γι'αυτό το λόγο θα αναφερθούμε σ'αυτούς ξεχωριστά.

1.1. Τράπεζες

Οι τράπεζες δίνουν μεγαλύτερη βαρύτητα στην εξασφάλιση και επιστροφή των δανείων που χορηγούν μέσω κανονικών ροών. Εξετάζουν ακόμη τη σύνθεση του κυκλοφοριακού ενεργητικού και τη σχέση του προς τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Όταν η τράπεζα μελετά μια αίτηση για χορήγηση δανείου το κύριο ενδιαφέρον της επικεντρώνεται στα εξής σημεία:

- Για ποιο σκοπό ζητείτε το δάνειο και για πόσο χρόνο.
- Ποιο είναι το πρόγραμμα της επιχείρησης για την εξόφλησή του

- Ποιες είναι οι προοπτικές εξόφλησης του δανείου
- Ποια θα είναι η θέση της τράπεζας αν πτωχεύσει η επιχείρηση και ποιος έχει σειρά προτεραιότητας σε περίπτωση ρευστοποίησης.
- Ποια είναι η ικανότητα της διοίκησης όπως αυτή προκύπτει από την ανάλυση των πρόσφατων οικονομικών καταστάσεων. Η τράπεζα δίνει μεγαλύτερη σημασία στη ρευστότητα της επιχείρησης και μετά τη χορήγηση του δανείου, παρακολουθεί διαρκώς την οικονομική της κατάσταση μέσω των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων και άλλων πηγών πληροφόρησης.

1.2 Προμηθευτές

Οι προμηθευτές ενδιαφέρονται κατά κύριο λόγο για την ασφαλή επιστροφή των πιστώσεων που χορήγησαν. Θέλουν να αποκτήσουν πληροφορίες σχετικά με την φερεγγυότητα της επιχείρησης καθώς και την συνέχιση των εργασιών της επιχείρησης και αν έχει επαρκή ρευστά διαθέσιμα, για να πληρώνει άμεσα τις υποχρεώσεις της. Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν πολύ μικρή αξία για τους προμηθευτές γιατί δημοσιεύονται μια φορά το χρόνο.

Έτσι οι προμηθευτές βασίζονται κυρίως στις προσωπικές τους εκτιμήσεις για την αξιοπιστία της επιχείρησης, καθώς και σε τυχόν πληροφορίες μέσω τραπεζών. Από τη στιγμή που μια επιχείρηση γίνει κανονικός πελάτης, η αξιοπιστία της κρίνεται από την εμπειρία του προμηθευτή με βάση κάποια κριτήρια όπως π.χ κανονικότητα πληρωμών στις συμφωνημένες προθεσμίες, λήψη ταμιακών εκπτώσεων λόγω έγκαιρης πληρωμής.

2. ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΟΙ ΔΑΝΕΙΣΤΕΣ

Μακροπρόθεσμοι δανειστές λέγονται εκείνοι οι οποίοι ενδιαφέρονται κυρίως για την μακροπρόθεσμη ρευστότητα ή φερεγγυότητα και τη βιωσιμότητα της επιχείρησης.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα μακροπρόθεσμων δανειστών είναι οι ομολογιούχοι, προνομιούχοι μέτοχοι χωρίς δικαίωμα μετατροπής των προνομιούχων μετοχών σε κοινές, οι τράπεζες και οι ιδιώτες δανειστές.

Γνωρίζουν πολύ καλά ότι μακροχρόνια η βιωσιμότητα της επιχείρησης εξαρτάται από την αποδοτικότητα της. Έτσι αναλύουν την αποδοτικότητα της επιχείρησης διαχρονικά καθώς και την ικανότητάς της να δημιουργεί

ρευστά και να είναι σε θέση να καταβάλλει τους τόκους και τις δόσεις των δανείων.

Διερευνούν την δομή των κεφαλαίων, γιατί αυτή θα δώσει πληροφορίες για το βαθμό ασφάλειας που απολαμβάνουν οι δανειστές, αλλά και την πολιτική που ακολουθεί η διοίκηση για την χρηματοδότηση της επιχείρησης.

Εξετάζουν ιδιαίτερα οι υποψήφιοι δανειστές, τη δυνατότητα εγγραφής υποθηκών σε ακίνητα για καλύτερη εξασφάλιση τους αν τα πράγματα δεν εξελιχθούν καλά για την δανειζόμενη επιχείρηση.

3. ΚΟΙΝΟΙ ΜΕΤΟΧΟΙ

Οι κοινοί μέτοχοι ενδιαφέρονται σχεδόν για όλες τις πτυχές της οικονομικής κατάστασης και δραστηριότητας της επιχείρησης αλλά το ενδιαφέρον τους επικεντρώνεται κυρίως στα τρέχοντα και μελλοντικά κέρδη της επιχείρησης.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζει η ανάλυση και η μελέτη της κεφαλαιακής δομής, δηλαδή του βαθμού εξωτερικού δανεισμού της επιχείρησης, γιατί ο δανεισμός πρώτον επιδρά θετικά ή αρνητικά, στην αποδοτικότητα των ιδίων κεφαλαίων και δεύτερον οδηγεί σε αστάθεια των κερδών, όταν παρατηρείται σημαντική διακύμανση στη δραστηριότητα της επιχείρησης. Επειδή η επένδυση των μετόχων είναι σε μετοχές, όταν πρόκειται να αποφασίσουν αν θα πρέπει να αγοραστούν ή να πωλήσουν, χρησιμοποιούν τους επενδυτικούς αριθμοδείκτες. Τέτοιοι αριθμοδείκτες είναι: κέρδη ανά μετοχή, μερισματική απόδοση, οι οποίοι αποτελούν την πιο πλήρη μορφή μέτρησης της απόδοσης, επειδή αντανακλούν τόσο τον κίνδυνο λόγω χρηματοδότησης με δανεισμούς όσο και την αποδοτικότητα της επιχείρησης.

4. ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Η διοίκηση της επιχείρησης ενδιαφέρεται για όλες τις πλευρές της ανάλυσης των οικονομικών καταστάσεων, γιατί έχει τη συνολική ευθύνη απέναντι στους μετόχους, για την αποτελεσματική και αποδοτική χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και κεφαλαίων καθώς και για την καλή χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Η διοίκηση έχει στη διάθεσή της και μπορεί να κάνει συνεχή χρήση των βιβλίων της επιχείρησης. Η ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων από την διοίκηση είναι πιο ουσιαστική και μπορεί να μελετήσει συστηματικά την σχέση διαφόρων οικονομικών καταστάσεων με αριθμοδείκτες και να παρακολουθήσει τις μεταβολές των οικονομικών στοιχείων διαχρονικά με αριθμοδείκτες τάσης έτσι ώστε να μπορεί να εντοπίζει τα σημεία καμπής και να παίρνει τα κατάλληλα μέτρα.

Η διοίκηση της επιχείρησης χρησιμοποιεί τις οικονομικές καταστάσεις για να ασκεί έλεγχο στις αποφασιστικής σημασίας πλευρές της διοίκησης όπως:

-ρευστότητα

-αποδοτικότητα

-σταθερότητα

-δυνατότητα ανάπτυξης

και να παρατηρεί την επιχείρηση από την σκοπιά των τρίτων που βρίσκονται έξω από αυτήν και να λαμβάνει μέτρα για την διόρθωση τυχόν αρνητικών σημείων.

5. ΑΝΑΛΥΤΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

Οι αναλυτές επενδύσεων χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις για να συμβουλέψουν τους πελάτες τους για την αγορά ή πώληση μετοχών, την εξαγορά ή τη συγχώνευση επιχειρήσεων αλλά και για να εκτιμήσουν την αποτελεσματικότητα της διοίκησης.

Στην περίπτωση της αγοράς ή πώλησης μετοχών, οι σκοποί των αναλυτών επενδύσεων συμπίπτουν με εκείνους των επενδυτών-μετόχων.

Στην περίπτωση της εξαγοράς μιας επιχείρησης από μια άλλη οι σκοποί των αναλυτών επενδύσεων είναι παρόμοιοι με εκείνους των επενδυτών - μετόχων, με την διαφορά ότι η ανάλυση τους θα στραφεί και στην εκτίμηση της "υπεραξίας" της εξαγοραζόμενης επιχείρησης.

6. ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ

Οι εργαζόμενοι ενδιαφέρονται για τις οικονομικές καταστάσεις αν συμμετέχουν ή όχι στα κέρδη.

Μεγάλες εταιρίες εφαρμόζουν το σύστημα συμμετοχής των εργαζομένων στα κέρδη με την μορφή διανεμόμενων μετοχών στους εργαζομένους, ανάλογα με το ύψος των κερδών κάθε έτους. Από την πλευρά των εργαζομένων υπάρχει μεγάλο ενδιαφέρον για το διανεμόμενο μέρος

στους μετόχους, ιδιαίτερα όταν η διοίκηση έχει αρνηθεί το αίτημα των εργαζομένων για αύξηση στους μισθούς και ημερομίσθια.

7. ΕΛΕΓΚΤΕΣ

Ο ελεγκτής με βάση τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης υπολογίζει βασικούς αριθμοδείκτες, παρακολουθεί τη διαχρονική τους εξέλιξη και υπολογίζει αριθμοδείκτες τάσης για την παρακολούθηση της εξέλιξης κρίσιμων οικονομικών στοιχείων. Αν εντοπίσει σημεία καμπής, δηλαδή εντοπίσει σημαντικές μεταβολές στην τιμή ή τις τιμές κάποιων δεικτών ή στο ύψος κάποιου οικονομικού στοιχείου τότε συγκεντρώνει την προσοχή του σ'αυτά, γιατί είναι πιθανό να προκύπτουν κάποιο σφάλμα ή ανωμαλία.

Η τεχνική της ανάλυσης βοηθάει τον ελεγκτή στην αρχή και στο τέλος της ελεγκτικής διαδικασίας. Στην αρχή μεν τον βοηθάει στην αποκάλυψη των σημείων καμπής και συγκέντρωση της προσοχής του σ'αυτά, για την αποκάλυψη τυχόν σφαλμάτων. Στο τέλος του χρησιμεύει ως ένα γενικό μέσο ελέγχου για την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων στο σύνολό τους.

ΕΝΝΟΙΑ-ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ-ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΓΚΡΙΣΕΩΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ

Έννοια των οικονομικών καταστάσεων

Η λογιστική συσσωρεύει, αναλύει και προσδιορίζει ποσοτικά ταξινομεί και συνοψίζει τα άπειρα σε αριθμό και πολυσύνθετα στη φύση τους λογιστικά γεγονότα, των οποίων συνοπτικά πληροφοριακά στοιχεία αποκαλύπτει στους ενδιαφερόμενους, με τις καλούμενες λογιστικές οικονομικές καταστάσεις, που είναι επομένως το τελικό προϊόν της λογιστικής διαδικασίας. Οι δημοσιευόμενες λογιστικοοικονομικές καταστάσεις αποσκοπούν βασικά στην πληροφόρηση των ομάδων

ενδιαφερόμενων που βρίσκονται έξω από την επιχείρηση, δηλαδή των μετόχων, πιστωτών, εργαζομένων στην επιχείρηση, πελατών, της δημόσιας διοικήσεως, των εργατικών ενώσεων και γενικά του κοινού. Γίνεται δεκτό ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται πρώτιστα για την πληροφόρηση των μετόχων και των πιστωτών, δηλαδή των χρηματοδοτών της επιχείρησης, οι οποίοι ενδιαφέρονται κυρίως για την χρηματοοικονομική της θέση, για την παρούσα και μέλλουσα κερδοφόρο ικανότητά της και γενικά για την ικανότητα της επιχειρήσεως για επιβίωση και προσαρμογή στο συνεχώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον. Επειδή ακριβώς οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις στοχεύουν κυρίως στην πληροφόρηση των χρηματοδοτών της επιχειρήσεως και περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες, οι καταστάσεις αυτές καλούνται χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Στη χώρα μας οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθιερώθηκε να αποκαλούνται οικονομικές καταστάσεις.

Είχε καθιερωθεί να αναφέρονται με τον όρο "Ισολογισμός", στην έννοια του οποίου συμπεριλαμβανόταν και οι καταστάσεις που τον συνόδευαν.

Το Ε.Γ.Λ.Σ ονομάζει τις καταστάσεις αυτές οικονομικές καταστάσεις και επεξηγεί ότι "είναι πίνακες, στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του Ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων, κεφαλαιώδους σημασίας".

ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ ΚΑΙ ΤΟΝ Ν.2190/1920

Η λογιστική πρακτική στη χώρα μας έχει καθιερώσει τη σύνταξη ετησίως του Ισολογισμού, του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως και του λογαριασμού Διάθεσης Κερδών.

Η σύνταξη των οικονομικών αυτών καταστάσεων είχε επίσης καταστεί υποχρεωτική από την εμπορική και φορολογική νομοθεσία.

Το Ε.Γ.Λ.Σ καθορίζει λεπτομερειακά το περιεχόμενο και τη δομή των παραπάνω οικονομικών καταστάσεων και προσαρμοζόμενο με τις απαιτήσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης, προβλέπει την κατάρτιση και άλλης οικονομικής καταστάσεως του "Προσαρτήματος", που ήταν άγνωστη στη χώρα μας.

ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟΝ Κ.Β.Σ

Ο Κ.Β.Σ επιβάλλει στην επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας να συντάσσει για κάθε χρήση και να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών:

- α) Τον Ισολογισμό
- β) Τον λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσης
- γ) Τον πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων
- δ) Την κατάσταση του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης

ΚΡΙΤΙΚΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ ΣΤΗ ΧΩΡΑ ΜΑΣ

Με τη καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ επήλθε μια αλματώδης πρόοδος στη λογιστική στη χώρα μας, αφού σ' αυτό περιελήφθησαν οι σύγχρονες λογιστικές αρχές, πολλές από τις οποίες ήταν μέχρι τότε άγνωστες στο λογιστικό κόσμο της χώρας μας.

Επίσης καταβλήθηκε ιδιαίτερη προσπάθεια ώστε το Ε.Γ.Λ.Σ να είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της ΕΟΚ, η οποία, όπως είναι γνωστό αναφέρεται στο περιεχόμενο και στη δομή των οικονομικών καταστάσεων.

Έτσι συντελέστηκε στη χώρα μας μια σημαντική πρόοδος στη λογιστική τυποποίηση και στην δια των οικονομικών καταστάσεων, οικονομική παρουσίαση των επιχειρήσεων.

Μια πρόοδος που σωστά χαρακτηρίστηκε "λογιστική επανάσταση" με την οποία εισάγονται στην χώρα μας οι σύγχρονες λογιστικές αρχές και καταργούνται οι αυτοσχεδιασμοί και οι ανορθόδοξες επινοήσεις των λογιστών.

Παρόλα αυτά το ερώτημα που παραμένει είναι αν οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν αξιόπιστα στοιχεία σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα της επιχειρήσεως. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι ότι η εν γένει παρουσίαση της ελληνικής επιχειρήσεως δια των οικονομικών καταστάσεων παρουσιάζει σοβαρές αδυναμίες για τους ακόλουθους κυρίως λόγους:

α) Δεν αποκαλύπτεται η συνεισφορά της επιχειρήσεως στο κοινωνικό σύνολο

Κατά τις σύγχρονες αντιλήψεις, η επιχείρηση δεν είναι μόνο ένα μέσο προάσπισης κέρδους στους φορείς της. Είναι κυρίως ένα κοινωνικό κύτταρο, που δίνει εργασία στο εργατικό δυναμικό της χώρας, καλύπτει τις ανάγκες του καταναλωτικού κοινού με αγαθά ή υπηρεσίες, καταβάλλει φόρους στο Δημόσιο και εισφορές στους Ασφαλιστικούς Οργανισμούς, εισάγει στη χώρα μας συνάλλαγμα από τις εξαγωγές της σε άλλες χώρες, ενδεχόμενα όμως αντλεί πρώτες ύλες από το έδαφος και το υπέδαφος της χώρας, μολύνει και ρυπαίνει το περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί. Είναι, συνεπώς πολυδιάστατος ο ρόλος(θετικός και αρνητικός)της επιχειρήσεως μέσα στο περιβάλλον που λειτουργεί και γενικά στο κοινωνικό σύνολο. Η διοίκηση της σύγχρονης επιχειρήσεως είναι υπεύθυνη όχι μόνο για την αποτελεσματική της διαχείριση, που εκφράζεται με την αποδοτικότητά της, αλλά επίσης για ένα μεγάλο αριθμό κοινωνικών θεμάτων.

Με εξαίρεση ελάχιστα πρωτοποριακά βιομηχανικά συγκροτήματα, όλες σχεδόν οι επιχειρήσεις στη χώρα μας δεν συντάσσουν κοινωνικό Ισολογισμό, δηλαδή δεν αποκαλύπτουν στοιχεία για την συνεισφορά τους στο κοινωνικό σύνολο.

β) Δεν καταρτίζεται ούτε δημοσιεύεται η βασική χρηματοοικονομική "Κατάσταση Ταμιακών Ροών"

Από την σκοπιά των μετόχων και των δανειστών-πιστωτών παρατηρούμε ότι η πληροφόρηση τους από τις επιχειρήσεις της χώρας μας είναι ελλιπής κυρίως γιατί δεν καταρτίζεται μια άλλη βασική χρηματοοικονομική κατάσταση που λέγεται "Κατάσταση Ταμιακής Ροής" της επιχείρησης.

Ιδιαίτερα επισημαίνεται ότι η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων(IASC) με το Δ.Λ.Π 7 ορίζει ότι στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνεται σαν αναπόσπαστο μέρος τους, μια κατάσταση μεταβολών ως χρηματοοικονομικής θέσεως.

γ) Οι οικονομικές καταστάσεις στη χώρα μας καταρτίζονται με βάση τα κελεύσματα της φορολογικής νομοθεσίας

Είναι γνωστό ότι, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται στη χώρα μας πρωτίστως για να καλυφθεί η επιχείρηση έναντι της φορολογούσας αρχής, και δευτερευόντως για την πληροφόρηση των

μετόχων, πιστωτών, Τραπεζών κ.λ.π. Συνεπώς οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και η φορολογική νομολογία κατισχύουν δυστυχώς των αντιλήψεων της ιδιωτικοοικονομικής επιστήμης, των διεθνώς παραδεγμένων λογιστικών αρχών και της κείμενης εμπορικής νομοθεσίας.

δ)Οι οικονομικές καταστάσεις στη χώρα μας νοθεύονται από τις επιδράσεις του πληθωρισμού

Η μεγάλη στρέβλωση των λογιστικών κονδυλίων, και συνεπώς των πληροφοριών που παρέχει η λογιστική του ιστορικού κόστους, προέρχεται από τον πληθωρισμό.

Αλλά τα τελευταία δέκα χρόνια ο πληθωρισμός περιορίζεται σε πολύ χαμηλά επίπεδα, έτσι η μεγάλη νόθευση των λογιστικών μεγεθών από τον πληθωρισμό, που μέχρι πρότινος εκτροχίαζε τους ισολογισμούς και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων περιορίζεται σε πολύ χαμηλά επίπεδα.

Η ΠΑΡΑΠΛΑΝΗΤΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΕΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΕΧΕΙ ΟΛΕΘΡΙΕΣ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΗΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ ΤΗΣ ΧΩΡΑΣ

Η εσφαλμένη και παραπλανητική πληροφόρηση που δίνουν τα ιστορικά λογιστικά στοιχεία στους ενδιαφερόμενους για την επιχείρηση και στους αρμόδιους κρατικούς φορείς για την χάραξη της οικονομικής πολιτικής έχει ολέθριες συνέπειες για την ίδια την επιχείρηση και την οικονομία της χώρας γενικότερα.

Οι πιο σημαντικές είναι:

α)Η εσφαλμένη πληροφόρηση των Managers οδηγεί στη λήψη εσφαλμένων διαχειριστικών αποφάσεων

β)Η εσφαλμένη πληροφόρηση των μετόχων σχετικά με τα κέρδη της επιχείρησης, ένα μέρος των οποίων είναι εικονικό, οδηγεί σε διανομή κεφαλαίων, με περαιτέρω συνέπεια τη βελτίωση του επιπέδου ζωής των μετόχων όχι από πραγματικά εισοδήματα αλλά με ανάλωση κεφαλαίων.

γ)Η πλασματική οικονομική ευεξία μεταδίδεται και στους εργαζομένους στην επιχείρηση, οι οποίοι, αντί να ανησυχούν για την σταθερότητα της επιχειρήσεως από την οποία αποζούν, πιθανό να εγείρουν αιτήματα

αυξήσεως των αποδοχών τους, λόγω της δήθεν αυξημένης παραγωγικότητας της εργασίας τους.

δ) Η φορολογία των πληθωριστικών κερδών, που προσδιορίζονται με βάση το ιστορικό κόστος μειώνει τα κεφάλαια και τη ρευστότητα των επιχειρήσεων, με σοβαρές συνέπειες για το μέλλον τους.

ε) Οι επιχειρηματίες αποθαρρύνονται στην επένδυση των κεφαλαίων τους σε παραγωγικές επιχειρήσεις, αφού το ισχύον σύστημα δεν εξασφαλίζει ούτε διατήρηση της ακεραιότητας των κεφαλαίων τους, ούτε μια λογική απόδοση των επενδύσεων τους. Έτσι, προτιμούν το δανεισμό για τις ανάγκες των επιχειρήσεων τους, ενώ τα δικά τους κεφάλαια τα τοποθετούν σε μη παραγωγικές επενδύσεις.

στ) Οι εσφαλμένοι αριθμοδείκτες αποδοτικότητας που εξάγονται με βάση τα παραπλανητικά ιστορικά στοιχεία, παραπλανούν τις Τράπεζες και τις ωθούν σε χρηματοδοτήσεις επιχειρήσεων που νοσούν. Έτσι, η ιδιωτική αποταμίευση οδηγείται σε μη παραγωγικές τοποθετήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ

1. ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ

1.1 Έννοια και τάσεις της λογιστικής τυποποίησης

Σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή πληροφοριών στους λήπτες επιχειρηματικών αποφάσεων Managers και επενδυτές. Οι τελευταίοι, όπως είναι γνωστό, αντλούν τις σχετικές με τις επιχειρήσεις πληροφορίες τους από τις οικονομικές καταστάσεις που οι επιχειρήσεις συντάσσουν και υποβάλλουν σε δημοσιότητα.

Σήμερα γίνεται δεκτό ότι τα πληροφοριακά στοιχεία που παράγει η λογιστική αποκτούν ασυγκρίτως μεγαλύτερη σπουδαιότητα για τους λήπτες αποφάσεων, όταν είναι διαχρονικά συγκρίσιμα στα πλαίσια της ίδιας της επιχειρήσεως, αλλά και στατικά και διαχρονικά συγκρίσιμα μεταξύ επιχειρήσεων του αυτού κλάδου και μεταξύ επιχειρήσεων διαφόρων κλάδων της οικονομίας.

Η παραπάνω σημαντική ιδιότητα της συγκρισιμότητας των λογιστικών πληροφοριακών στοιχείων επιτυγχάνεται μόνο αν οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές, μεθόδους και γενικά διαδικασίες επεξεργασίας των αριθμητικών μεγεθών και εκφράζουν την ζωή και την οικονομική κατάσταση αυτών. Απαιτείται, δηλαδή τυποποίηση ολόκληρου του φάσματος της λογιστικής διαδικασίας που να αποτυπώνει και παρακολουθεί τη ζωή και τη δράση της επιχειρήσεως. Και αυτό όχι μόνο για τους Managers που θέλουν λογιστικά στοιχεία ομοιογενή και συγκρίσιμα, αλλά και για όσους αντλούν πληροφορίες από τις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις που θέλουν ομοιόμορφα και ομοιογενή τα λογιστικά στοιχεία που περιλαμβάνονται σ'αυτές.

Η λογιστική τυποποίηση επηρεάζεται οπωσδήποτε από την κοινωνικοοικονομική τάξη και οργάνωση που επικρατεί σε μια χώρα. Πάντως στις χώρες με καθεστώς ελεύθερης οικονομίας μπορούμε να πούμε ότι παρατηρούνται οι ακόλουθες δυο τάσεις:

α) Η λογιστική σχεδίαση (uniform accounting) παραμένει κατά κύριο λόγο στην αρμοδιότητα των επαγγελματικών οργανώσεων και σωματείων, τα

οποία θεσπίζουν λογιστικά πρότυπα και τις "γενικές παραδεγμένες λογιστικές αρχές" και κατά δεύτερο λόγο στην αρμοδιότητα του νομοθέτη κάθε χώρας που με ρητές διατάξεις καθορίζει το περιεχόμενο και την δομή των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων.

β) Η λογιστική σχεδίαση επιτυγχάνεται με τα καλούμενα "Λογιστικά Σχέδια", τα οποία εγκρίνονται από τον κρατικό νομοθέτη και τα οποία είναι κατά το πλείστον προαιρετικής και σπανιότερα υποχρεωτικής εφαρμογής.

2. ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ

Ιδιωτικό Λογιστικό Σχέδιο ή πλαίσιο είναι η καθολική συστηματική οργάνωση της λειτουργίας του Λογιστηρίου μιας επιχειρήσεως με βάση ορθολογικές λογιστικές αρχές και μεθόδους. Με το Λογιστικό Σχέδιο καθορίζονται τα ακόλουθα βασικά σημεία:

α) Ποιο είναι το κατάλληλο σύστημα εγγραφών: κλασσικό, συγκεντρωτικό και ποια παραλλαγή αυτού.

β) Ποια βιβλία κύρια και βοηθητικά πρέπει να τηρούνται και ποια η γραμμογράφηση αυτών.

γ) Ποια έντυπα αρμοδιότητας του Λογιστηρίου πρέπει να εκδίδονται, να καθορίζεται το περιεχόμενο, η γραμμογράφηση και η υπηρεσιακή διαδρομή αυτών.

δ) Ποιός ο πίνακας των τηρητέων λογαριασμών και η ένταξή τους σε ομάδες με βάση κατάλληλα κριτήρια και η διαβάθμιση τους σε πρωτοβάθμιους, δευτεροβάθμιους κ.λπ

ε) Ποια η συνδεσμολογία των λογαριασμών.

στ) Ποιες είναι οι μέθοδοι αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων και ποια η μέθοδος αποσβέσεως των παγίων στοιχείων.

ζ) Ποια είναι τα κλειδιά μερισμού και καταλογισμού του κόστους και των εξόδων.

η) Ποιος είναι ο τύπος των οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσης και των περιοδικών οικονομικών καταστάσεων που πρέπει να καταρτίζει η επιχείρηση.

θ) Ποια η λειτουργική κατανομή της λογιστικής εργασίας

ι) Κατά ποιο τρόπο και πότε θα ασκείτο ο εσωτερικός έλεγχος.

Το Λογιστικό Σχέδιο που αντιμετωπίζει τα παραπάνω θέματα και πολυάριθμα άλλα λέγεται Ιδιωτικό Λογιστικό Σχέδιο, γιατί αναφέρεται στην οργάνωση της συγκεκριμένης επιχειρήσεως και η αντιμετώπιση των θεμάτων συναρτάται με την οργάνωση της μονάδας αυτής, κυρίως τη συναλλακτική και διοικητική.

3. ΓΕΝΙΚΑ ΚΑΙ ΚΛΑΔΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ

Το Ιδιωτικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο περιγράψαμε αμέσως πριν, εξασφαλίζει τη συγκρισιμότητα των πληροφοριών μόνο μέσα στα πλαίσια της επιχειρήσεως που αφορά το Σχέδιο και δεν εξασφαλίζει τη συγκρισιμότητα των πληροφοριών διακλαδικά.

Έξαλλου, το Ι.Λ.Σ επηρεάζεται από τους εξής δυο παράγοντες:

α) τις ιδιόμορφες συνθήκες που ισχύουν στην επιχείρηση που αφορά το Σχέδιο

β) στο πλήθος και το είδος των πληροφοριών που έχει ανάγκη η διοίκηση της επιχείρησης που αφορά το Σχέδιο. Δεν επιτυγχάνεται συνεπώς, μέσω των Ι.Λ.Σ λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα, η οποία επιτυγχάνεται με τα καλούμενα Γενικά Λογιστικά Σχέδια.

Τα Γενικά Λογιστικά Σχέδια, από το σύνολο των λογιστικών αρχών και αντιλήψεων που επικρατούν στη θεωρία και την πράξη, επιλέγει και υιοθετεί μόνο ορισμένες προς τις οποίες όλες οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το Σχέδιο είναι υποχρεωμένες να συμμορφώνονται.

Το Γ.Λ.Σ αναφέρεται σε όλους τους κλάδους της οικονομίας και υπό τύπο πλαισίου θέτει αρχές και ρυθμίσεις που πρέπει να εφαρμόζονται καθολικά από όλες τις επιχειρήσεις μιας χώρας. Γι' αυτό το Γ.Λ.Σ ρυθμίζει τα βασικά λογιστικά θέματα και δίνει το πλαίσιο μέσα στο οποίο οι παντοειδείς επιχειρήσεις να είναι σε θέση να αντιμετωπίζουν τις ιδιορρυθμίες και τις ανάγκες τους. Θα πρέπει δηλαδή, το Γ.Λ.Σ να διαθέτει

την ανάλογη γενικότητα και ελαστικότητα, ώστε να τυποποιεί τη λογιστική εργασία σε εθνική κλίμακα.

Εντούτοις, οι επιχειρήσεις ορισμένων κλάδων του ιδιωτικού τομέα(Τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρίες)και επιχειρήσεις κλάδων του δημόσιου τομέα(Ν.Π.Δ.Δ)παρουσιάζουν ορισμένες σημαντικές ιδιορρυθμίες και ειδικά προβλήματα που δεν είναι δυνατό να αντιμετωπιστούν χωρίς την παραβίαση του πλαισίου που θέτει το Γ.Λ.Σ. Η αντιμετώπιση των ιδιορρυθμιών και ειδικών προβλημάτων των μονάδων αυτών γίνεται με τα καλούμενα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια.

Τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια έχουν ως βάση τα Γ.Λ.Σ, των οποίων τις γενικές αρχές και τη δομή πρέπει να ακολουθούν, περιλαμβάνουν όμως διαρρυθμίσεις που φθάνουν από αλλαγές λογαριασμών μέχρι και αλλοίωση ολόκληρων ομάδων, όταν τα ειδικά προβλήματα του κλάδου δεν είναι δυνατό να αντιμετωπίζονται μέσα στο πλαίσιο του Γ.Λ.Σ.

Συγκρίνοντας τα Γ.Λ.Σ με τα Κ.Λ.Σ παρατηρούμε ότι τα Κ.Λ.Σ περιλαμβάνουν εκείνους μόνο τους λογαριασμούς που απαιτούνται για την παρακολούθηση των λογιστικών γεγονότων των οικονομικών μονάδων του κλάδου και συνεπώς είναι μικρότερου πλάτους σε σχέση με τα Γ.Λ.Σ. Είναι όμως μεγαλύτερου βάθους από τα Γ.Λ.Σ γιατί οι ιδιομορφίες του κλάδου απαιτούν μια βαθύτερη ανάπτυξη των λογαριασμών που προβλέπονται από το Γ.Λ.Σ.

4. ΠΩΣ ΜΕ ΤΑ ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΧΕΔΙΑ ΕΠΙΤΥΓΧΑΝΕΤΑΙ Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ

Με την καθιέρωση των Γ.Λ.Σ επιδιώκεται η τυποποίηση της λογιστικής εργασίας σε εθνική κλίμακα. Η τυποποίηση αυτή επιτυγχάνεται με την μελέτη και επιτυχή καθιέρωση:

α)Ενιαίας λογιστικής ορολογίας

Το Γ.Λ.Σ καθιερώνει με σαφήνεια και ακρίβεια τη λογιστική ορολογία π.χ δίνεται η έννοια:των οργανικών και ανόργανων εξόδων-εσόδων, των προβλέψεων, των παγίων και κυκλοφορούντων στοιχείων, των εξόδων διοικήσεως, διαθέσεως, ερευνών και αναπτύξεως, των μακροπρόθεσμων και βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων, των επιχορηγήσεων. Έτσι με την καθιέρωση του Γ.Λ.Σ καταργούνται οι

λογιστικές διάλεκτοι και υιοθετείται ενιαία λογιστική γλώσσα και οι λογιστές με αυτές τις λέξεις εκφράζουν τις ίδιες έννοιες και αποφεύγονται οι παρανοήσεις και παρερμηνείες.

Β) Ενιαίων κανόνων κοστολογήσεως και αποτιμήσεως

Το Γ.Λ.Σ καθορίζει με σαφήνεια ποιες δαπάνες ενσωματώνονται στο κόστος κτήσεως των παγίων στοιχείων, των αγορών και ιδίως στο κόστος παραγωγής, τέμνει κατά τρόπο αυθεντικό της αμφισβητήσεις της επιστήμης και καθιερώνει ομοιόμορφους κανόνες λογισμού του κόστους. Έτσι, κάθε μορφή κόστους περιέχει ορισμένα στοιχεία που καθορίζονται αντικειμενικά και όχι υποκειμενικά κατά την κρίση του κοστολόγου-λογιστή της επιχειρήσεως, ενώ με την εφαρμογή σε εθνική κλίμακα των ιδίων αρχών και μεθόδων κοστολογήσεως, οι διάφορες μορφές κόστους αποκτούν το μεγάλο πλεονέκτημα της συγκρισιμότητας. Το Γ.Λ.Σ καθιερώνει ακόμη ομοιόμορφους κανόνες αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, όπως επίσης και ομοιόμορφους κανόνες και μεθόδους αποσβέσεως των παγίων στοιχείων. Έτσι τα χρηματικά μεγέθη που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων έχουν αντικειμενική υπόσταση.

Γ)Ενιαίας ονοματολογίας των λογαριασμών

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

Δ)Συνδεσμολογίας των λογαριασμών

Το Γ.Λ.Σ καθιερώνει συνδεσμολογία των λογαριασμών, δηλαδή καθορίζει καθένα λογαριασμό ποιος ή ποιοι πιστώνονται όταν αυτός χρεώνεται και ποιος ή ποιοι χρεώνονται όταν αυτός πιστώνεται. Η καθιέρωση της συνδεσμολογίας, σε συνδυασμό με την ονοματολογία των λογαριασμών, οδηγεί σε ακριβές και αντικειμενικό περιεχόμενο κάθε λογαριασμού.

Ε)Ενιαίου τύπου οικονομικών καταστάσεων

Το Γ.Λ.Σ καθιερώνει ενιαίο τύπο Ισολογισμού, λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως και πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Η κατάρτιση των καταστάσεων αυτών είναι ευχερής, αφού τα υπόλοιπα των λογαριασμών απεικονίζουν τα λογιστικά μεγέθη που έχουν καθοριστεί από το Σχέδιο. Αρκεί, συνεπώς το Σχέδιο να καθορίσει την ομαδοποίηση των λογαριασμών και την με κατάλληλους τίτλους εμφάνιση αυτών στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αποτελούν και το τελικό προϊόν της λογιστικής παραγωγικής διαδικασίας.

5. Η ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΕΩΣ

5.1)Από άποψη κοινωνικής οικονομίας

Η λογιστική τυποποίηση έχει ιδιαίτερος σημαίνουσα βαρύτητα για την εθνική οικονομία και την κοινωνική, οικονομική και δημοσιονομική πολιτική του Κράτους. Πράγματι με το σχεδιασμό της λογιστικής σε εθνική κλίμακα, που συντελείται με το Γ.Λ.Σ, επιτυγχάνεται:

- Η παροχή αντικειμενικών πληροφοριακών στοιχείων στους διοικούντες της επιχείρησης(managers),τα οποία αποτελούν την πρώτη βάση για την λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων, ενώ παράλληλα το επενδυτικό κοινό και οι Τράπεζες, με βάση τα δημοσιευόμενα αντικειμενικά και σε εθνική κλίμακα συγκρίσιμα στοιχεία, κατευθύνουν τις αποταμιεύσεις και τα κεφάλαια τους παραγωγικότερα. Έτσι επιτυγχάνεται ορθολογικότερη επένδυση των κεφαλαίων και αύξηση της παραγωγικότητας.
- Τα ομοιογενή, ορθά και ακριβή στοιχεία σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων των επιμέρους κλάδων της οικονομίας αποτελούν την πρώτη ύλη για την κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών, στους οποίους βασίζεται ο προγραμματισμός και η άσκηση της οικονομικής πολιτικής του κράτους.

- Η εξασφάλιση προσφορότερων στοιχείων για τον καθορισμό της κρατικής εισοδηματικής πολιτικής σχετικά με τις αμοιβές των εργαζομένων, τα κέρδη των επιχειρήσεων κλπ.
- Η εξασφάλιση αξιόπιστων στοιχείων για την άσκηση της προστατευτικής οικονομικής πολιτικής μέσω του δασμολογικού, φορολογικού και οικονομικού συστήματος.
- Η απλούστευση και η αποτελεσματική άσκηση των κάθε είδους ελέγχων ,όπως διαχειριστικών ,φορολογικών ,ελέγχων δικαστικών πραγματογνωμόνων ,ορκωτών λογιστών.
- Η ευχερής συγκέντρωση πληροφοριακών στοιχείων συγκριτικής σημασίας και ο σχηματισμός αριθμοδεικτών σχετικών με την στατική και τη δυναμική μορφή των επιχειρήσεων.
- Η διευκόλυνση της κατάρτισεως οικονομικών αναλύσεων και μελετών, τόσο γενικότερης σημασίας όσο και κατά κλάδους της οικονομίας.
- Η διευκόλυνση της συνεννοήσεως μεταξύ των επιχειρήσεων και των κρατικών υπηρεσιών, με την εξασφάλιση κοινής ορολογίας ή κοινής λογιστικής γλώσσας.
- Η εύκολη ενημέρωση των μετόχων και ειδικά της μειοψηφείας αυτών και γενικότερα η πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού.

5.2) Από άποψη ιδιωτικής Οικονομίας

Το Γ.Λ.Σ παρέχει, το πλαίσιο προς το οποίο κάθε επιχείρηση πρέπει να προσαρμόσει το δικό της λογιστικό σχέδιο. Οι λογιστικές ανάγκες και οι ιδιορρυθμίες συναλλαγών και οργανώσεως κάθε επιχείρησης της επιβάλλουν την κατάρτιση του δικού της λογιστικού σχεδίου. Αλλά το Σχέδιο της πρέπει να καταρτίζεται με βάση τις αρχές , τους κανόνες και γενικά τις λογιστικές ρυθμίσεις που υπαγορεύει το Γ.Λ.Σ. Με τον τρόπο αυτό τα λογιστήρια των επιχειρήσεων εκσυγχρονίζονται, κυρίως όμως τα πληροφοριακά στοιχεία που παρέχουν είναι αντικειμενικά , αφού δεν κατασκευάζονται με αυθαίρετες επινοήσεις των λογιστών και διαχρονικά συγκρίσιμα, αφού παράγονται με τις ίδιες λογιστικές διαδικασίες.

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

1) Η λογιστική οργάνωση της επιχειρήσεως εκσυγχρονίζεται επί ορθολογικών βάσεων και ταυτόχρονα καταργείται ο αυτοσχεδιασμός και οι λογιστικές αυθαιρεσίες των λογιστών που αίρουν τη συγκριτική ικανότητα των αριθμών. Το προσωπικό εξοικειώνεται γρήγορα στην πάγια κατάταξη των λογαριασμών, το συμβολισμό και την συλλειτουργία τους και γίνεται ευχερής η αναπλήρωση, μετάταξη και αντικατάσταση υπαλλήλων.

Γενικά το Γ.Λ.Σ αποτελεί το επιτελικό χάρτη, χωρίς τον οποίο δεν είναι δυνατή η ορθολογική και επιστημονική διεύθυνση σοβαρού λογιστηρίου, συνεπώς και ολόκληρης της επιχείρησης. Διευκολύνεται η μηχανοργάνωση των επιχειρήσεων με σύγχρονα μηχανολογιστικά, ηλεκτρονικά συστήματα με συνέπεια την μείωση του λειτουργικού κόστους και την παροχή στους ιθύνοντες των επιχειρήσεων πολλών και σημαντικών πληροφοριακών στοιχείων σε σχετικά σύντομο χρόνο, τα οποία είναι αναγκαία σε αυτούς για την καλύτερη διεξαγωγή του έργου τους.

2) Επιτυγχάνεται πλήρης και ορθή κοστολόγηση και ο προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως κατά τμήμα ή κλάδο της δραστηριότητά της.

3) Καθιερώνεται ενιαίος τύπος οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων χρήσεως) με ομοιογενές περιεχόμενο λογαριασμών, πράγμα που επιτρέπει:

- τη μελέτη και σύγκριση της επιχειρήσεως διαχρονικά, κλαδικά και διακλαδικά.
- Την παροχή στις τράπεζες αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων για την εκτίμηση της πιστολιπτικής ικανότητας της επιχειρήσεως και συνεπώς προάγεται η ορθολογική χρηματοδότηση των επιχειρήσεων.
- Την παροχή στις επαγγελματικές οργανώσεις αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων που είναι απολύτως αναγκαία για την σύναψη κλαδικών συλλογικών συμβάσεων, την άσκηση της πολιτικής του κλάδου.
- Την ορθότερη και ακριβέστερη πληροφόρηση κάθε τρίτου που έχει οικονομικές σχέσεις με την επιχείρηση και γενικότερα ενδιαφέρεται για αυτήν.

4) Διευκολύνεται ο έλεγχος της επιχειρήσεως και ειδικότερα:

-ο φορολογικός έλεγχος καθίσταται ευχερέστερος αλλά και αντικειμενικότερος, αφού ο φορολογικός ελεγκτής γνωρίζει το ακριβές περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας κάθε λογαριασμού και αφού ο τυποποιημένος «λογαριασμός εκμεταλλεύσεως» παρέχει σε αυτόν ουσιώδη στοιχεία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

-ο έλεγχος των Ορκωτών Ελεγκτών, για τους ίδιους λόγους καθίσταται ευχερέστερος, χρονικά συντομότερος και συνεπώς φθηνότερος.

5.3) Από άποψη της επιστήμης και του λογιστικού επαγγέλματος

Κατά την εκπόνηση ενός Γ.Λ.Σ τίθενται κατ' ανάγκη προς μελέτη τα προβλήματα που αντιμετωπίζει η επιστήμη, τα οποία πρέπει να ερευνηθούν σε βάθος προκειμένου να δοθεί η ορθότερη λύση κι ακόμη οι αμφισβητήσεις που διατυπώνονται από τους ερευνητές επιβάλλεται να εκτιμηθούν, προκειμένου να επιλεγεί η ορθότερη δοξασία. Αυτή η κατ' ανάγκη προσέγγιση και αντιμετώπιση των υπό έρευνα επιστημονικών θεμάτων για την αντιμετώπιση πρακτικών σκοπών οδηγεί αναμφισβήτητα στην πρόοδο της επιστήμης. Σημειώνεται ακόμα ότι με το Γ.Λ.Σ βελτιώνεται και προάγεται το λογιστικό επάγγελμα, αφού τα Λ.Σ και γενικά η λογιστική νομοθεσία είναι για τον λογιστή ότι για τον νομικό οι βασικοί κώδικες των νόμων. Η άσκηση του λογιστικού επαγγέλματος προϋποθέτει τη βαθιά γνώση των διατάξεων και ρυθμίσεων του Γενικού και των Κλαδικών Λ.Σ, που ασφαλώς πρέπει να εδράζονται στις σύγχρονες λογιστικές και επιστημονικές αρχές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΥΤΩΝ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Σκοπός –Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού ,δηλαδή αυτών που προορίζονται να καλύψουν τις ανάγκες των χρηστών εκείνων που δεν έχουν την δυνατότητα να ζητήσουν εκθέσεις προοριζόμενες για κάλυψη των δικών τους αναγκών. Έτσι το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (ιδιαίτερες και ενοποιημένες) όλων των επιχειρήσεων ,ανεξαρτήτως κλάδου στον οποίο ανήκουν. Η ορολογία που χρησιμοποιείται σε αυτό το πρότυπο ταιριάζει περισσότερο σε επιχειρήσεις που αποσκοπούν στην επίτευξη κέρδους ,γεγονός που σημαίνει ότι μη κερδοσκοπικές επιχειρήσεις που επιθυμούν να εφαρμόσουν αυτό το πρότυπο ενδεχομένως να χρειάζεται να προβούν σε τροποποιήσεις περιγραφών ,όχι μόνο των κονδυλίων ,αλλά και των ιδίων των οικονομικών καταστάσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης και των συναλλαγών που έχουν αναληφθεί από αυτήν ,που επιδιώκουν να παρέχουν πληροφορίες στους εξωτερικούς χρήστες ,σχετικά με την οικονομική θέση ,την απόδοση και τις ταμιακές ροές.

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει :

- Τον Ισολογισμό
- Τα Αποτελέσματα Χρήσεως
- Τις μεταβολές των Ιδίων Κεφαλαίων
- Τις Ταμιακές Ροές
- Το Προσάρτημα

1. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

1.1 Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα ΔΛΠ

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση ,την οικονομική απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης. Αυτό επιτυγχάνεται με την κατάλληλη εφαρμογή των ΔΛΠ

και τις αναγκαίες γνωστοποιήσεις. Η επιχείρηση που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Για να θεωρηθεί όμως ότι μια επιχείρηση συντάσσει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ πρέπει να συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις κάθε προτύπου.

Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις που η Διοίκηση καταλήγει στο συμπέρασμα ,να παρεκκλίνει από την εφαρμογή ή συγκεκριμένη ρύθμιση ενός προτύπου ,για να επιτευχθεί μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση ,τότε η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- Την κατάληξη της Διοίκησης στο συμπέρασμα ,ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της επιχείρησης ,την οικονομική απόδοση και τις ταμιακές ροές της.
- Ότι έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη με τα εφαρμοστέα ΔΛΠ με εξαίρεση τη συγκεκριμένη παρέκκλιση .
- Το πρότυπο από το οποίο η επιχείρηση έχει παρεκκλίνει ,τη φύση της παρέκκλισης ,συμπεριλαμβανομένου του χειρισμού που το πρότυπο θα απαιτούσε ,τον λόγο για τον οποίο ο χειρισμός θα ήταν παραπλανητικός για τις περιστάσεις και τον χειρισμό που υιοθετήθηκε.
- Την οικονομική επίπτωση της παρέκκλισης στο καθαρό κέρδος ή στη ζημιά ,στα περιουσιακά στοιχεία ,στις υποχρεώσεις ,στα Ίδια Κεφάλαια και στις Ταμιακές Ροές της επιχείρησης για κάθε χρήση που παρουσιάζεται.

1.2 Επιλογή Λογιστικών Μεθόδων

Η διοίκηση πρέπει να επιλέγει και να εφαρμόζει τις λογιστικές μεθόδους ούτως ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να συμμορφώνονται με όλες τις ρυθμίσεις κάθε εφαρμοστέου Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου. Όπου δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση ,η Διοίκηση πρέπει να αναπτύξει μεθόδους που να εξασφαλίζουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες οι οποίες είναι :

- Συναφείς προς τις ανάγκες για την λήψη αποφάσεων από τους χρήστες.
- Αξιόπιστες ως προς το ότι:
 - Απεικονίζουν πιστά τα αποτελέσματα και την οικονομική θέση της επιχείρησης
 - Αντανακλούν την οικονομική ουσία των γεγονότων και συναλλαγών και όχι απλώς το νομικό τύπο.
 - Είναι ουδέτερες ,τουτέστιν ελεύθερες από προκατάληψη.
 - Έχουν καταρτισθεί με σύνεση
 - Είναι πλήρεις, από όλες τις ουσιαστικές απόψεις.

1.3 Συνέχιση επιχειρηματικής δραστηριότητας (going concern)

Το πρότυπο σχετικά με την παραδοχή αυτή αναφέρει τα ακόλουθα :

- Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις ,η διοίκηση πρέπει να προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να συνεχίσει την επιχειρηματική δραστηριότητά της .
- Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας ,εκτός αν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές είτε δεν έχει καμία πραγματική εναλλακτική επιλογή από το να πράξει έτσι.
- Όταν κατά την πραγματοποίηση της εκτίμησης αυτής ,η διοίκηση γνωρίζει την ύπαρξη σημαντικών αβεβαιοτήτων ,οι οποίες σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες ,που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία πάνω στη δυνατότητα της επιχείρησης να συνεχίσει την επιχειρηματική δραστηριότητά της.
- Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας ,το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται ,μαζί με τη βάση πάνω στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η επιχείρηση δεν θεωρείται ότι μπορεί να συνεχίσει την επιχειρηματική δραστηριότητά της.

1.4 Αυτοτέλεια των χρήσεων

Το πρότυπο σχετικά με την αυτοτέλεια των χρήσεων ορίζει ότι :

“ η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της τηρώντας την αυτοτέλεια των χρήσεων ,με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμιακών ροών” και επεξηγεί ότι σύμφωνα με την αρχή αυτή:

- Οι συναλλαγές και τα γεγονότα αναγνωρίζονται λογιστικά ,όταν πραγματοποιούνται και καταχωρούνται στα βιβλία και εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων τις οποίες αφορούν.
- Οι δαπάνες καταχωρούνται στα αποτελέσματα στη βάση της άμεσης σχέσης μεταξύ του κόστους που πραγματοποιήθηκε και του συγκεκριμένου εσόδου που αποκτήθηκε.
- Η εφαρμογή της αρχής του συσχετισμού των εσόδων και εξόδων δεν επιτρέπει την καταχώρηση στοιχείων στον Ισολογισμό ,τα οποία δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων.

1.5 Ομοιομορφία παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων

Η εμφάνιση και ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρείται όμοια από χρήση σε χρήση εκτός αν:

- Μια μεταβολή στη φύση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μια επανεξέταση του τρόπου παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων προβλέπεται ότι θα καταλήξει σε μια καταλληλότερη παρουσίαση των γεγονότων και συναλλαγών.
- Μια μεταβολή απαιτείται από ένα ΔΛΠ. Όταν γίνεται μια τέτοια μεταβολή, τότε επαναταξινομούνται και οι συγκριτικές πληροφορίες.

1.6 Σπουδαιότητα και ολότητα

Κάθε ουσιώδες στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις. Επουσιώδη ποσά πρέπει να συναθροίζονται με ποσά όμοιας φύσης ή λειτουργίας και δεν χρειάζεται να παρουσιάζονται ξεχωριστά.

1.7 Συμψηφισμοί

Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν επιτρέπεται να συμψηφίζονται εκτός αν ο συμψηφισμός απαιτείται ή επιτρέπεται από άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

Έσοδα και έξοδα πρέπει να συμψηφίζονται όταν και μόνο όταν:

- Ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο το επιτρέπει ή το απαιτεί
- Κέρδη ή ζημιές και σχετικά έξοδα που προκύπτουν από τις ίδιες ή όμοιες συναλλαγές και γεγονότα δεν είναι ουσιώδη.
- Τα έκτακτα κονδύλια μπορεί να παρουσιάζονται καθαρά από τους σχετικούς φόρους και δικαιώματα μειοψηφίας ενώ τα ακαθάριστα ποσά εμφανίζονται στο Προσάρτημα.
- Κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από μια ομάδα όμοιων συναλλαγών απεικονίζονται καθαρά.

1.8 Συγκριτική Πληροφόρηση

Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη χρήση για όλες τις αριθμητικές πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις εκτός αν ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά. Όταν η παρουσίαση ή η κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις μιας χρήσης μεταβάλλεται, τα συγκριτικά κονδύλια πρέπει να ανακατατάσσονται εκτός αν αυτό δεν είναι πρακτικά δυνατό. Επίσης για κάθε ανακατάταξη, γνωστοποιείται η φύση της, το ποσό και η αιτία.

Όταν δεν είναι δυνατό να γίνει ανακατάταξη συγκριτικών ποσών ,πρέπει να γνωστοποιείται η αιτία της μη ανακατάταξης και η φύση των μεταβολών που θα είχαν γίνει ,αν τα ποσά είχαν ανακαταταγεί.

2. ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

2.1 Γνωστοποιήσεις επί των πινάκων των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύονται και να διακρίνονται από άλλες πληροφορίες στα ίδια δημοσιευόμενα έντυπα. Επίσης πρέπει να αναφέρονται οι ακόλουθες πληροφορίες .

- Η επωνυμία της επιχείρησης
- Αν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων
- Η ημερομηνία του Ισολογισμού και η καλυπτόμενη περίοδος
- Το τηρούμενο νόμισμα
- Ο βαθμός ακρίβειας που χρησιμοποιήθηκε στην παρουσίαση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις .

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Όταν σε εξαιρετικές περιπτώσεις οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται για περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη , η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί :

- Τον λόγο που χρησιμοποιήθηκε διαφορετική περίοδος από αυτήν του έτους
- Το γεγονός ότι τα συγκριτικά ποσά της κατάστασης αποτελεσμάτων των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, των ταμιακών ροών και των σχετικών σημειώσεων δεν είναι συγκρίσιμα .

2.2 Ισολογισμός

Η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίζει βασιζόμενη στη φύση των δραστηριοτήτων της αν πρέπει ή όχι να παρουσιάζει τα κυκλοφοριακά και μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία και τις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της ως ιδιαίτερες κατηγορίες στον Ισολογισμό.

Ένα περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κυκλοφορούν όταν:

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

Μια υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη όταν :

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

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

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

Ακόμα, είτε στον πίνακα Ισολογισμού ,είτε στο Προσάρτημα πρέπει να γνωστοποιούνται και τα ακόλουθα:

- Για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου:
 - Ο αριθμός των εγκεκριμένων μετοχών
 - Ο αριθμός των μετοχών που εκδόθηκαν και έχουν εξοφληθεί και των μετοχών που εκδόθηκαν αλλά δεν έχουν εξοφληθεί
 - Η ονομαστική αξία κατά μετοχή
 - Συμφωνία του αριθμού των μετοχών που κυκλοφορούν στην αρχή και στο τέλος του έτους
 - Μετοχές της επιχείρησης που κατέχονται από την ίδια ή από θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις

- Περιγραφή της φύσεως και του σκοπού κάθε αποθεματικού που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια
- Τα ποσά των σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών τα οποία δεν έχουν λογισθεί.

2.3 Αποτελέσματα Χρήσεως

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

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

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

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

Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί την δεύτερη μέθοδο γνωστοποιεί πρόσθετες πληροφορίες σχετικά για τις δαπάνες αποσβέσεων των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων.

2.4 Πίνακας μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

Η κατάσταση αυτή παρουσιάζει:

- Το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσεως
- Κάθε έσοδο και έξοδο ή ζημιά που καταχωρείται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια
- Τη σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών

Επίσης ,πρέπει να καταχωρούνται :

- Μεταφορές κεφαλαίων από και προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων

- Το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημιάς στην αρχή της χρήσεως και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού καθώς και οι σχετικές χρεοπιστώσεις
- Συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας κατά την έναρξη και το τέλος της χρήσεως για κάθε κατηγορία κεφαλαίου και αποθεματικού.

2.5 Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Η κατάσταση των Ταμειακών Ροών πρέπει να απεικονίζει τις ταμιακές ροές στην διάρκεια της χρήσεως, ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ροές, τις οποίες χρησιμοποιεί για την εξόφληση δανείων, την πληρωμή μερίσματος και σε νέες επενδύσεις χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης.

2.6 Προσάρτημα Οικονομικών Καταστάσεων

Το Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης πρέπει:

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

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

- Σημείωση συμμόρφωσης προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
- Σημείωση βάσεως αποτίμησης και λογιστικών μεθόδων που εφαρμόστηκαν

- Επεξηγηματικές ή συμπληρωματικές πληροφορίες για στοιχεία που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις με τη σειρά των στοιχείων αυτών στις οικονομικές καταστάσεις
- Άλλες γνωστοποιήσεις για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις
- Μη οικονομικές γνωστοποιήσεις

Οι λογιστικές μέθοδοι που θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει μια επιχείρηση είναι οι εξής:

- Λογισμός εσόδων
- Αρχές ενοποιήσεως
- Ενοποιήσεις επιχειρήσεων
- Κοινοπραξίες
- Καταχώρηση και απόσβεση /απομείωση των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων
- Συμβάσεις κατασκευής έργων
- Επενδύσεις σε ακίνητα
- Χρηματοπιστωτικά μέσα
- Μισθώσεις
- Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξεως
- Αποθέματα
- Φόροι και αναβαλλόμενοι φόροι
- Προβλέψεις
- Ορισμός ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων
- Κρατικές επιχορηγήσεις

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να περιγράψει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων στην βάση του ιστορικού κόστους ,παρέχοντας οδηγίες για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία μέχρις ότου καταστούν έξοδα με την πώλησή τους .Αναφέρεται επίσης στις τυχόν υποτιμήσεις αυτών και στις κοστολογικές μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την αποτίμησή τους.

Το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων ,στις οποίες περιλαμβάνονται και οι άμεσα σχετιζόμενες υπηρεσίες και με τις οποίες ασχολείται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11.
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
- Γεωργικά και δασικά προϊόντα και μεταλλεύματα υπό εξόρυξη και αγροτική παραγωγή ,τα οποία αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους σύμφωνα με καθιερωμένες πρακτικές από τις επιχειρήσεις των κλάδων αυτών
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- ✚ Κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης
- ✚ Βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής για μια τέτοια πώληση
- ✚ Είναι με την μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών

Στην έννοια των αποθεμάτων περιλαμβάνονται και γήπεδα ,διαμερίσματα ή κτίρια που κατέχονται για μεταπώληση.

Καθαρή Ρευστοποιήσιμη Αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης των αποθεμάτων κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης ,μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το υπολογιζόμενο κόστος που είναι ανάλογο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

1. ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Το κόστος αποθεμάτων συντίθεται από τα εξής :

1. Κόστος αγοράς
2. Κόστος μετατροπής
3. Λοιπές δαπάνες

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς ,τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η επιχείρηση μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει ή συμψηφίσει), μεταφορικά ,έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα ,άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των ετοιμών αγαθών ,υλικών και υπηρεσιών. Οι εκπτώσεις μειώνουν το κόστος αγοράς. Στο κόστος αγοράς μπορεί να συμπεριλαμβάνονται και συναλλαγματικές διαφορές με την προϋπόθεση ότι η αγορά έγινε πρόσφατα σε ξένο νόμισμα και ακολούθησε σοβαρή υποτίμηση του ξένου νομίσματος έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντισταθμίσεως ,η δε υποχρέωση που προέκυψε από την αγορά δεν μπορεί να τακτοποιηθεί.

Το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων συμπεριλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα προς τις παραγόμενες μονάδες όπως π.χ. τα άμεσα εργατικά. Επίσης συμπεριλαμβάνει μια συστηματική κατανομή σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής ,που πραγματοποιούνται κατά την μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά.

Σταθερά γενικά έξοδα ,είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σχετικώς σταθερές ,ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής ,όπως π.χ. η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού ,αλλά και το κόστος της διευθύνσεως και διοικήσεως του εργοστασίου. Η κατανομή των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μετατροπής βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων που κατανέμεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνεται ως συνέπεια χαμηλής ή πρόσκαιρης αδράνειας. Τα μη κατανεμηθέντα γενικά έξοδα καταχωρούνται ως δαπάνη στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Όταν οι δαπάνες μετατροπής δεν μπορούν να εξατομικευθούν κατά προϊόν ,κατανέμονται μεταξύ προϊόντων με ένα ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Η κατανομή μπορεί να βασίζεται ,για παράδειγμα ,στη σχετική αξία των πωλήσεων κάθε προϊόντος είτε κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας.

Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.

Έξοδα της περιόδου αποτελούν:

- ✦ Υπερβολικά ποσά άχρηστων υλικών ,εργασίας ή άλλων παραγωγικών δαπανών
- ✦ Δαπάνες αποθηκείσεως ,εκτός αν είναι αναγκαίες στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περιουσιακό στάδιο παραγωγής
- ✦ Γενικά έξοδα διοικήσεως που δεν συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση
- ✦ Έξοδα διοικήσεως

Το κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες αποτελείται πρωταρχικά από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα επιρριπτέα γενικά έξοδα.

2. ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΜΕΤΡΗΣΕΩΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Για την διευκόλυνση των επιχειρήσεων ,το πρότυπο παρέχει την δυνατότητα της χρησιμοποίησης τεχνικών μέτρησης του κόστους των αποθεμάτων ,όπως π.χ. την μέθοδο του πρότυπου κόστους (standard cost) ,ή τη μέθοδο των τιμών λιανικής (retail method) ,υπό την προϋπόθεση ότι το αποτέλεσμα που προκύπτει από την εφαρμογή των μεθόδων αυτών προσεγγίζει το πραγματικό κόστος παραγωγής.

2.1 Τεχνική του Standard Cost

Κατά το πρότυπο “ το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών ,εργασίας ,αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας .Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά διαστήματα και αν είναι αναγκαίο ,αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών”.

2.2 Η μέθοδος των Τιμών Λιανικής Πώλησης

Κατά το πρότυπο “ η μέθοδος των τιμών λιανικής χρησιμοποιείται συχνά από επιχειρήσεις ειδών λιανικής για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών ,τα οποία έχουν όμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατόν να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησης του

αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μικτού κέρδους . Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί κάτω από την αρχική τιμή πώλησής του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό''.

3. ΚΟΣΤΟΛΟΓΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να προσδιορίζεται με μια από τις παρακάτω μεθόδους :

- Το κόστος των αποθεμάτων ειδών που δεν αντικαθίστανται με μια κανονική ροή ,καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται αν και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς πρέπει να προσδιορίζεται με την χρησιμοποίηση της μεθόδου του εξατομικευμένου κόστους των.
- Το κόστος των αποθεμάτων εκτός εκείνων που αναφέρθηκαν παραπάνω ,πρέπει να προσδιορίζεται με την χρήση της μεθόδου F.I.F.O ή του μέσου σταθμικού κόστους.
- Το κόστος των αποθεμάτων εκτός εκείνων που δεν αντικαθίστανται σε μια κανονική ροή πρέπει να προσδιορίζεται με την χρήση της μεθόδου L.I.F.O η οποία χρησιμοποιείται σαν εναλλακτική μέθοδος.

4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων καθιερώνεται με την §6 του προτύπου που ορίζει ότι '' τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας''. Δηλαδή το πρότυπο θέτει προς σύγκριση κατ' είδος δύο μόνο μεγέθη :το κόστος κτήσης και την αντίστοιχη καθαρή αξία ρευστοποίησης ,κατ' είδος δύο μόνο μεγέθη :το κόστος κτήσης και την αντίστοιχη καθαρή αξία ρευστοποίησης.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τιμής ρευστοποίησης θεμελιώνεται στις εξής λογιστικές αρχές :α) στην αρχή της αντιπαράθεσης εσόδων –εξόδων ,σύμφωνα με την οποία η μείωση της αξίας του κατεχόμενου αγαθού ,ανεξάρτητα από την αιτία που την προκάλεσε (απαξίωση ,παλαιώση ,βλάβη)πρέπει να θεωρείται ζημιά της περιόδου στην οποία η μείωση αυτή συνέβη και β)στην αρχή της συντηρητικότητας.

5. ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

Το πρότυπο ορίζει ότι '' καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης κατά την συνήθη πορεία της επιχείρησης

μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσης και το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση''.

Σε επεξηγηματικά σχόλια το πρότυπο αναφέρει τα ακόλουθα:

- Το κόστος ενός αποθέματος μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο ,αν αυτό έχει **υποστεί ζημιά** ,αν έχει καταστεί ολικά ή μερικά άχρηστο ή αν οι τιμές πώλησής του έχουν μειωθεί. Το κόστος ενός αποθέματος μπορεί επίσης να μην είναι ανακτήσιμο ,αν οι **προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσης ή πώλησής του έχουν αυξηθεί**. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους ,στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ,είναι συνεπής με την άποψη ότι ,τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να καταχωρούνται με επιπλέον ποσά από τα αναφερόμενα να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή τη χρήση τους .
- Οι υπολογισμοί της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας βασίζονται στην **περισσότερο αξιόπιστη ένδειξη που υπάρχει κατά το χρόνο που γίνονται οι εκτιμήσεις** ως προς το ποσό στο οποίο αναμένεται να πωληθούν τα αποθέματα. Αυτές οι εκτιμήσεις λαμβάνουν υπόψη τις διακυμάνσεις της τιμής ή του κόστους ,που άμεσα σχετίζονται με γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της χρήσεως ,και στην έκταση που τα γεγονότα αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες στο τέλος της χρήσεως συνθήκες.
- Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας επίσης λαμβάνουν υπόψη το **σκοπό για τον οποίο διατηρούνται τα αποθέματα**. Για παράδειγμα ,η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της ποσότητας αποθέματος που διατηρείται για να καλύψει προσυμφωνημένες πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών ,βασίζεται στη συμβατική τιμή. Αν οι συμβάσεις πωλήσεων καλύπτουν μικρότερες ποσότητες από αυτές των αποθεμάτων που υπάρχουν ,η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία της επί πλέον ποσότητας βασίζεται στις γενικές τιμές πώλησης. Προβλέψεις ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις μπορεί να ανακύψουν από προσυμφωνημένες πωλήσεις για ποσότητες μεγαλύτερες του υπάρχοντος αποθέματος ή από προσυμφωνημένες αγορές.

5.1 Πώς πρέπει να γίνεται η σύγκριση κόστους κτήσης με ρευστοποιήσιμη αξία για την εξεύρεση της χαμηλότερης τιμής.

Για την εξεύρεση της τιμής αποτίμησης των αποθεμάτων ,δηλαδή την εξεύρεση της χαμηλότερης αξίας μεταξύ κτήσης και αξίας ρευστοποίησης ,το πρότυπο προβλέπει τα εξής:

- Βασική αρχή είναι η σύγκριση αυτή να γίνεται **κατ' είδος αποθέματος**
- Σε μερικές περιπτώσεις η σύγκριση μπορεί να αρμόζει να γίνεται σε ομαδοποιημένα όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί σε είδη αποθέματος που αφορούν **στην ίδια παραγωγική γραμμή** ,έχουν **όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις** ,παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και τα οποία δεν είναι δυνατόν πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη της αυτής παραγωγικής γραμμής.
- Δεν είναι ορθό να υποτιμώνται τα αποθέματα με βάση μια γενική ταξινόμησή τους ,όπως π.χ. όλα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερα βιομηχανικού ή γεωγραφικού τομέα (π.χ. τα αποθέματα νηματοργείου ,υφαντουργείου)
- Στις υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών η σύγκριση πρέπει να γίνεται **κατά υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης**. Συνεπώς ως είδος θεωρείται η υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ιδιαίτερη τιμή πώλησης και για την οποία πρέπει να προσδιορίζεται και ιδιαίτερο κόστος παραγωγής.

6. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Όταν πωλούνται αποθέματα ,η λογιστική αξία αυτών πρέπει να καταχωρείται στα έξοδα της χρήσεως κατά την οποία καταχωρήθηκε το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε υποτιμήσεως των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημιές των αποθεμάτων πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως ,κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή ζημιά.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 3: ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 3 εκδόθηκε το 1976 ,αλλά έχει ήδη καταργηθεί .Σχετικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι τα σε ισχύ 22,27 και 28 .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 4:ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 4 εκδόθηκε το 1976 και αναθεωρήθηκε το 1994 .Την 1/7/1999 καταργήθηκε αφού υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π.16 ,22 ,38

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 5:ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 5 εκδόθηκε αρχικά το 1976 και αναθεωρήθηκε το 1994 ,αλλά καταργήθηκε ουσιαστικά με το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π 1 ,που εκδόθηκε το 1997 .

Το Δ.Λ.Π.5 αναφερόταν στις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες περιλαμβάνεται ο Ισολογισμός ,η κατάσταση αποτελεσμάτων ,το προσάρτημα και άλλες καταστάσεις και επεξηγηματικό υλικό που θεωρούνται αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων .

Το Δ.Λ.Π.5 αναφερόταν επίσης στις γενικές γνωστοποιήσεις που αφορούν σε πληροφορίες αναγκαίες για να καταστήσουν τις οικονομικές καταστάσεις σαφείς και κατανοητές αλλά και σε ειδικότερες γνωστοποιήσεις που αφορούσαν τα επιμέρους στοιχεία του ισολογισμού ,τα δικαιώματα των μετόχων και την κατάσταση αποτελεσμάτων .

**ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 6:ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 6 εκδόθηκε το 1997 αλλά έχει ήδη καταργηθεί .Σχετικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι τα 15 και 29 .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7: ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Σκοπός –Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να παρέχει πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για να εκτιμούν τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα αλλά και τις ανάγκες της επιχείρησης να τα χρησιμοποιεί. Η Κατάσταση Ταμιακών Ροών είναι αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων και επιβάλλεται η κατάρτισή της για όλους τους τύπους των επιχειρήσεων ,ανεξαρτήτως κλάδου στον οποίο ανήκουν.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Ταμιακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις ,που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

Ταμιακές Ροές είναι τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων.

1. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Η κατάσταση ταμιακών ροών πρέπει να απεικονίζει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της χρήσης ,ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές ,επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ροές ,τις οποίες χρησιμοποιεί για την εξόφληση των δανείων ,την πληρωμή μερίσματος και σε νέες επενδύσεις ,χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης.

Τέτοιες δραστηριότητες είναι:

- Εισπράξεις από πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών
- Εισπράξεις από δικαιώματα ,αμοιβές ,προμήθειες και άλλα έσοδα
- Πληρωμές προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών
- Πληρωμές προς εργαζόμενους και για λογαριασμό αυτών
- Πληρωμές ή επιστροφή φόρων εισοδήματος

Οι επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντικές αφού αντιπροσωπεύουν δαπάνες που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές .

Τέτοιες δραστηριότητες είναι:

- Πληρωμές για απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων ,άϋλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων
- Προϊόντα ασφαλιστικών αποζημιώσεων από καταστροφές ενσώματων ακινητοποιήσεων
- Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίνονται σε τρίτους
- Πληρωμές για προθεσμιακές και μελλοντικές συμβάσεις και συμβάσεις ανταλλαγών εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση.

Οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι χρήσιμες γιατί βοηθούν στην εκτίμηση των ταμιακών ροών από τους χρηματοδότες της επιχείρησης.

Τέτοιες δραστηριότητες είναι:

- ❖ Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής.
- ❖ Πληρωμές στους μετόχους για εξαγορά ή επιστροφή μετοχών της επιχείρησης.
- ❖ Εκταμιεύσεις για επιστροφή δανείων

2. ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

2.1 Εμφάνιση ταμιακών ροών από επιχειρηματικές δραστηριότητες

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

- είτε την άμεση μέθοδο ,κατά την οποία γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθαρίστων εισπράξεων και ακαθαρίστων πληρωμών.
- είτε με την έμμεση μέθοδο κατά την οποία το καθαρό κέρδος ή ζημιά αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμιακής φύσεως ,των αναβαλλόμενων ή των προβλεπόμενων οργανικών εισπράξεων ή πληρωμών ,όπως επίσης και των στοιχείων εσόδων ή εξόδων.

Παράδειγμα (Άμεση μέθοδος)

Πωλήσεις :προσαυξάνονται με υπόλοιπα ενάρξεως
εισπρακτέων λογαριασμών

εισπρακτέων λογαριασμών	:μειώνονται με υπόλοιπο λήξεως
εισπρακτέων λογαριασμών	:μειώνονται με την διαγραφή
Κόστος Πωλήσεων	:προσαυξάνονται με αποθέματα λήξεως
πληρωτέων λογαριασμών	:προσαυξάνονται με υπόλοιπα ενάρξεως
πληρωτέων λογαριασμών	:μειώνονται με τις αποσβέσεις
	:μειώνονται με αποθέματα ενάρξεως
	:μειώνονται με υπόλοιπα λήξεως
Λειτουργικές Δαπάνες προπληρωμένων εξόδων	:προσαυξάνονται με υπόλοιπα λήξεως
ενάρξεως δουλευμένων δαπανών	:προσαυξάνονται με υπόλοιπα
κοστολογημένων στις πωλήσεις)	:μειώνονται με αποσβέσεις (πέραν των
προπληρωμένων εξόδων	:μειώνονται με υπόλοιπα ενάρξεως
δουλευμένων δαπανών	:μειώνονται με υπόλοιπα λήξεως
απαιτήσεων	:μειώνονται με απώλειες επισφαλών

2.2 Εμφάνιση Ταμιακών Ροών από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

Η επιχείρηση πρέπει να εμφανίζει ξεχωριστά τις κύριες κατηγορίες ακαθαρίστων εισπράξεων και ακαθαρίστων πληρωμών ,που προέρχονται από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες ,εκτός αν και σε όση έκταση οι ταμιακές ροές που περιγράφονται .Οι εν λόγω εισπράξεις –πληρωμές μπορεί να εμφανίζονται καθαρές στις περιπτώσεις εισπράξεων πληρωμών για λογαριασμό πελατών ,όταν αυτές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη και στις περιπτώσεις εισπράξεων –πληρωμών για στοιχεία των οποίων η ταχύτητα κυκλοφορίας είναι υψηλή ,τα ποσά μεγάλα και οι λήξεις σύντομες.

2.3 Ταμιακές Ροές σε Ξένο Νόμισμα

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα πρέπει να καταχωρούνται στο νόμισμα που η επιχείρηση τηρεί τα βιβλία της ,εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος τη συναλλαγματική ισοτιμία μεταξύ του νομίσματος τηρήσεως των βιβλίων της. Οι ταμιακές ροές μιας θυγατρικής εξωτερικού πρέπει να μετατρέπονται στο νόμισμα τηρήσεως των βιβλίων με βάση τις συναλλαγματικές ισοτιμίες μεταξύ νομίσματος αυτού και του ξένου νομίσματος κατά τις ημερομηνίες των ταμιακών ροών .

2.4 Έκτακτα Κονδύλια

Οι ταμιακές ροές που σχετίζονται με έκτακτα κονδύλια πρέπει να κατατάσσονται ως προερχόμενες από επιχειρηματικές ,επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες ,όπως αρμόζει κατά περίπτωση ,και αν γνωστοποιούνται ξεχωριστά.

2.5 Τόκοι και Μερίσματα

Οι ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα που έχουν εισπραχθεί πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά από τους τόκους και μερίσματα που έχουν πληρωθεί .Οι ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα πρέπει να κατατάσσονται κατά ένα σταθερό τρόπο από χρήση σε χρήση ως επιχειρηματικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες ή επενδυτικές .Τόκοι πληρωθέντες και τόκοι και μερίσματα εισπραχθέντα για τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ,κατατάσσονται μάλλον ως επιχειρηματικές ροές.

2.6 Φόροι Εισοδήματος

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

2.7 Επενδύσεις σε θυγατρικές ,συγγενείς και κοινοπραξίες

Όταν η λογιστικοποίηση μιας επένδυσης σε συγγενή ή θυγατρική γίνεται με τη χρήση της μεθόδου του κόστους ή της καθαρής θέσης ,τότε στις Καταστάσεις Ταμιακών Ροών εμφανίζονται μόνο τα μερίσματα και οι προκαταβολές. Όταν οι επενδύσεις σε μια από κοινού ελεγχόμενη μονάδα παρουσιάζονται με τη χρήση της μεθόδου της αναλογικής ενοποίησης ,τότε στην ενοποιημένη κατάσταση της επενδύουσας

περιλαμβάνεται το αναλογικό μερίδιο από τις ταμιακές ροές της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Όταν οι επενδύσεις αυτές παρουσιάζονται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, τότε συμπεριλαμβάνει στην δική της κατάσταση ταμιακών ροών, τις ταμιακές ροές από την επένδυσή της στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα καθώς και τις διανομές μερισμάτων και άλλες πληρωμές ή εισπράξεις μεταξύ αυτής και της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

2.8 Αποκτήσεις και διαθέσεις θυγατρικών και άλλων επιχειρηματικών μονάδων

Το σύνολο των ταμιακών ροών που προκύπτουν από αποκτήσεις και διαθέσεις θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά και να κατατάσσεται στις επενδυτικές δραστηριότητες.

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

- ❖ Το συνολικό αντάλλαγμα της αγοράς ή της διαθέσεως
- ❖ Την αναλογία του ανταλλάγματος αγοράς ή πώλησης που καλύπτεται από τα ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα
- ❖ Το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε
- ❖ Το ποσό των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων εκτός των διαθεσίμων ή των ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε συνοπτικά για κάθε κύρια κατηγορία.

2.9 Μη ταμιακές Συναλλαγές

Επενδυτικές και χρηματοοικονομικές συναλλαγές που δεν απαιτούν την χρήση ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων, πρέπει να αποκλείονται από την κατάσταση ταμιακών ροών. Οι συναλλαγές αυτές πρέπει να γνωστοποιούνται με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις κατά τρόπο που να παρέχει όλες τις σχετικές πληροφορίες για αυτές τις επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Τέτοιες συναλλαγές είναι για παράδειγμα η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων με την ανάληψη υποχρεώσεων, η απόκτηση μιας επιχειρήσεως με έκδοση μετοχών και η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαια.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8 :ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ,ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει την κατάταξη ,γνωστοποίηση και λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων στοιχείων των αποτελεσμάτων χρήσεως ,ώστε να ενισχύεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης προηγούμενων χρήσεων ,όσο και με αυτές άλλων επιχειρήσεων .Τα στοιχεία αυτά είναι το κέρδος ή η ζημιά από συνήθειες δραστηριότητες ,τα έκτακτα κονδύλια και η λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις ,στα βασικά λάθη και στις λογιστικές μεθόδους.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Συνήθειες δραστηριότητες είναι όλες οι δραστηριότητες που αναλαμβάνονται από μια επιχείρηση ως μέρος των επιχειρηματικών επιδιώξεών της ,καθώς και αυτές που αναλαμβάνει η επιχείρηση για την διεύρυνση των κυρίων δραστηριοτήτων της.

Έκτακτα κονδύλια είναι έσοδα ή έξοδα που προκύπτουν από γεγονότα ή συναλλαγές ,οι οποίες σαφώς διακρίνονται από τις συνήθειες δραστηριότητες της επιχείρησης και συνεπώς δεν αναμένεται να επαναλαμβάνονται συχνά ή σε τακτά διαστήματα.

Βασικά λάθη είναι λάθη αποκαλυπτόμενα κατά την τρέχουσα χρήση ,τα οποία είναι τέτοιας σημασίας ,ώστε οι οικονομικές καταστάσεις μιας ή περισσότερων προγενέστερων χρήσεων δεν θεωρείται πλέον ότι υπήρξαν αξιόπιστες.

Λογιστικές μέθοδοι είναι συγκεκριμένες αρχές ,θέσεις ,παραδοχές ,κανόνες και πρακτικές ,που υιοθετούνται από μια επιχείρηση κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Λογιστικές εκτιμήσεις είναι κρίσεις βασιζόμενες σε πρόσφατες διαθέσιμες πληροφορίες ,προκειμένου να αποτιμηθούν διάφορα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων για τα οποία υπάρχει αβεβαιότητα π.χ. ωφέλιμη ζωή παγίων ,επισημαστές απαιτήσεις κ.λ.π.

1. ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

Το πρότυπο καθιερώνει τη λογιστική αρχή της " αυτοτέλειας των χρήσεων " ορίζοντας ότι « όλα τα κονδύλια των εσόδων και εξόδων που αφορούν μια χρήση πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς της χρήσης ,εκτός αν ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικά» .Με βάση την αρχή αυτή στα αποτελέσματα της χρήσης πρέπει να περιλαμβάνονται και τα έκτακτα κονδύλια ,καθώς και τα αποτελέσματα από τις μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις .Είναι όμως δυνατό να υπάρχουν περιπτώσεις που ορισμένα κονδύλια πρέπει να αποκλειστούν από το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της τρέχουσας χρήσης. Το πρότυπο ασχολείται με δύο τέτοιες περιπτώσεις :τη διόρθωση των βασικών λαθών και την επίδραση των μεταβολών των λογιστικών μεθόδων.

Το πρότυπο επιβάλλει όπως το καθαρό κέρδος ή η ζημιά της χρήσης συντίθεται από τα ακόλουθα επιμέρους στοιχεία ,το καθένα από τα οποία πρέπει να απεικονίζεται στον πίνακα της Καταστάσεως αποτελεσμάτων :

α) Κέρδος ή ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες

β) Έκτακτα κονδύλια

Το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης ,συντίθεται από :

Οργανικά Έσοδα- Έξοδα +- Έκτακτα κονδύλια

Το πρότυπο θέτει σαν αρχή ότι « όλα σχεδόν τα κονδύλια των εσόδων και εξόδων που προσδιορίζουν τελικά το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσης προκύπτουν από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης .Οι περιπτώσεις που ένα γεγονός ή μια συναλλαγή δημιουργεί ένα έκτακτο κονδύλι είναι σπάνιες και συνεπώς ,όλα τα έσοδα –έξοδα πρέπει να χαρακτηρίζονται οργανικά. Μόνο σε σπάνιες περιπτώσεις ένα γεγονός ή μια συναλλαγή δημιουργούν ένα έκτακτο κονδύλι .

Ο χαρακτηρισμός ενός κονδυλίου ως έκτακτου εξαρτάται από τη φύση του γεγονότος ή της συναλλαγής ,που προκάλεσε τη δημιουργία του κονδυλίου σε σχέση με τις συνήθεις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης ,παρά από τη συχνότητα με την οποία τέτοια γεγονότα αναμένεται να συμβούν στην επιχείρηση .Συνεπώς ,ένα γεγονός μπορεί να είναι έκτακτο για μια επιχείρηση ,ενώ για μια άλλη επιχείρηση να μην είναι έκτακτο ,λόγω διαφορών που ενδεχομένως υπάρχουν στις συνήθεις δραστηριότητες των δύο επιχειρήσεων .Για παράδειγμα μια ζημιά από σεισμό σε μια βιομηχανική επιχείρηση συνιστά έκτακτη ζημιά ,ενώ για την ασφαλιστική εταιρία ,που ασφαλίζει τη βιομηχανική επιχείρηση έναντι των κινδύνων από σεισμούς ,δεν συνιστά έκτακτη ζημιά.

Παραδείγματα γεγονότων ή συναλλαγών ,που γενικά δημιουργούν έκτακτα κονδύλια για περισσότερες επιχειρήσεις είναι:

α) Η απαλλοτρίωση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης

β) Ένας σεισμός ή άλλη φυσική καταστροφή

Το πρότυπο απαιτεί την ξεχωριστή γνωστοποίηση κονδυλίων εσόδων και εξόδων εκμετάλλευσης ,όταν αυτά είναι τέτοιου μεγέθους ,φύσης ή περίπτωσης που η γνωστοποίησή τους είναι απαραίτητη στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ,για να κατανοήσουν την οικονομική θέση και την απόδοση και για να σχηματίσουν γνώμη σχετικά με την προοπτική .

Το πρότυπο αναφέρει τις ακόλουθες περιπτώσεις ,που είναι δυνατό να δώσουν το έναυσμα για ξεχωριστή γνωστοποίηση της φύσης και του ποσού ορισμένων εσόδων και εξόδων :

- Την υποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην ανακτήσιμη αξία ,όπως επίσης και την αντιστροφή τέτοιων υποτιμήσεων
- Την αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και την αντιστροφή των τυχόν προβλέψεων για δαπάνες αναδιάρθρωσης
- Διαθέσεις στοιχείων από τις ενσώματες ακινητοποιήσεις
- Διαθέσεις μακροπρόθεσμων επενδύσεων
- Διακοπείσες εκμεταλλεύσεις
- Δικαστικούς συμβιβασμούς
- Άλλες αντιστροφές προβλέψεων

2. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

Μια λογιστική εκτίμηση είναι ενδεχόμενο να πρέπει να αναθεωρηθεί ,αν μεταβλήθηκαν οι συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση ή αν προέκυψαν νέες πληροφορίες ,αν αποκτήθηκε νέα εμπειρία ή λόγω «οψιγενών»γεγονότων .Το καταχωρούμενο στα βιβλία διορθωτικό ποσό για την αναθεώρηση της εκτίμησης δεν είναι δυνατό ,λόγω της φύσης της εκτίμησης ,να χαρακτηριστεί ως έκτακτο κονδύλιο ή ως κονδύλιο για την διόρθωση βασικού λάθους.

Το πρότυπο απαιτεί όπως «το αποτέλεσμα μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς :

- Της χρήσης στην οποία έγινε η μεταβολή ,αν η μεταβολή επιδρά μόνο στη χρήση αυτή
- Της χρήσης στην οποία έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών χρήσεων ,αν η μεταβολή επιδρά και στις μελλοντικές χρήσεις»

Διευκρινίζεται ότι μια μεταβολή λογιστικής εκτίμησης μπορεί να επιδρά στην τρέχουσα χρήση μόνο ή στην τρέχουσα και στις μελλοντικές χρήσεις .Για παράδειγμα ,μια μεταβολή στην εκτίμηση του ποσού των επισφαλών απαιτήσεων στη χρήση αυτήν επιδρά μόνο στη τρέχουσα

χρήση και συνεπώς καταχωρείται στη χρήση αυτή αμέσως .Μια μεταβολή όμως στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ή του αναμενόμενου τρόπου ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών ενός αποσβεστέου στοιχείου ,επιδρά στη δαπάνη απόσβεσης της τρέχουσας χρήσης και κάθε χρήσης κατά την διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου .Σε αμφότερες τις περιπτώσεις ,το αποτέλεσμα της μεταβολής που με την τρέχουσα χρήση καταχωρείται ως έσοδο ή έξοδο της τρέχουσας χρήσης .Το αποτέλεσμα αν υπάρχει για τις μελλοντικές χρήσεις καταχωρείται στις μελλοντικές χρήσεις .

Για να εξασφαλισθεί η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων διαφόρων χρήσεων ,το αποτέλεσμα μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης ,όταν πρόκειται για εκτιμήσεις που προηγουμένως συμπεριλαμβανόταν στο κέρδος ή στη ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες ,συμπεριλαμβάνεται σε αυτή την κατηγορία του καθαρού κέρδους ή ζημιάς .Το αποτέλεσμα μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης ,όταν πρόκειται για εκτίμηση που προηγουμένως συμπεριλαμβανόταν στα έκτακτα κονδύλια ,καταχωρείται ως έκτακτο κονδύλιο .Για τους παραπάνω λόγους το πρότυπο ορίζει ότι «το αποτέλεσμα της μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην ίδια κατηγορία της κατάστασης αποτελεσμάτων ,που είχε χρησιμοποιηθεί για την λογιστική εκτίμηση».

3. ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ

Θεμελιώδες θεωρείται ένα λογιστικό λάθος που επηρεάζει σοβαρά την πραγματική εικόνα .Τα βασικά λάθη μπορεί να είναι αριθμητικά σφάλματα ,κακή εφαρμογή λογιστικών μεθόδων ,κακή ερμηνεία γεγονότων ,πάτη ,αβλεψία κ.λ.π.

Όταν εντοπίζεται και διορθώνεται ένα σημαντικό λογιστικό λάθος σε μεταγενέστερη περίοδο ,τότε η διόρθωση αυτή γίνεται δια μέσου του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού « κλερδη εις νέο» και επανασυντάσσονται διορθωμένες συγκριτικές καταστάσεις σαν να υπήρχε η διόρθωση ,εκτός αν αυτό είναι αδύνατο οπότε γίνεται μνεία στις σημειώσεις. Εναλλακτικά επιτρέπεται και ο λογισμός της διόρθωσης του σφάλματος να γίνει στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης χωρίς ανάλογη υποχρεωτική επανασύνταξη των προηγούμενων περιόδων ,οπότε απαιτείται πλήρης γνωστοποίηση στις σημειώσεις .

4. ΜΕΘΟΔΟΙ ΔΙΟΡΘΩΣΗΣ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΑΘΩΝ

4.1 Κύρια Μέθοδος

Κατά την μέθοδο αυτή οι οικονομικές καταστάσεις ,καθώς και η συμπληρωματική πληροφόρηση για προηγούμενες χρήσεις παρουσιάζονται ως εάν το βασικό λάθος να είχε διορθωθεί μέσα στη χρήση στην οποία είχε γίνει .Συνεπώς ,το ποσό της διόρθωσης ενός βασικού σφάλματος που έγινε σε προηγούμενη παρουσιαζόμενη χρήση ,πρέπει να συμπεριληφθεί στο καθαρό αποτέλεσμα της προηγούμενης αυτής χρήσης .Δηλαδή εάν παρουσιάζονται οι χρήσεις 2001,2002,2003,2004,2005 και το βασικό σφάλμα έγινε στη χρήση 2003 , το ποσό της διόρθωσης πρέπει να συμπεριληφθεί στο καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης αυτής .

Αντίθετα αν το βασικό λάθος έγινε σε χρήση προηγούμενη εκείνων που περιλαμβάνονται στη συγκριτική πληροφόρηση ,το ποσό της διόρθωσης καταχωρείται στο «υπόλοιπο κερδών εις νέο» της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες χρήσεις .Δηλαδή αν στο παραπάνω παράδειγμα το λάθος έγινε στη χρήση 2000 ,το ποσό που απαιτείται για την διόρθωση του λάθους καταχωρείται στο «υπόλοιπο κερδών εις νέο» της χρήσης 2001 .

Το πρότυπο υποχρεώνει την επιχείρηση σε περίπτωση που εφαρμόζει τη σχολιαζόμενη κύρια μέθοδο ,να γνωστοποιεί τα ακόλουθα :

- α)την φύση του βασικού λάθους
- β)το ποσό της διόρθωσης που λήφθηκε υπόψη για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημιάς της τρέχουσας χρήσης
- γ)το ποσό της διόρθωσης που συμπεριλαμβάνεται σε κάθε χρήση για την οποία παρέχεται άτυπη πληροφόρηση ,καθώς και το ποσό της διόρθωσης που αφορά σε χρήσεις που προηγούνται εκείνων που περιλαμβάνονται στην άτυπη πληροφόρηση.

4.2 Επιτρεπόμενη Εναλλακτική Μέθοδος

Κατά την εναλλακτική μέθοδο που επιτρέπει το πρότυπο ,το ποσό της διόρθωσης ενός βασικού λάθους ,που έγινε σε μια προηγούμενη χρήση ,λαμβάνεται υπόψη στον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος της τρέχουσας χρήσης ,ως εάν το λάθος να αφορούσε την τρέχουσα χρήση .Δηλαδή ,εάν παρουσιάζονται οι χρήσεις 2001 ,2002 ,2003 ,2004 ,2005 και το λάθος έγινε στην χρήση 2003 και η διόρθωση έγινε στη χρήση 2005 ,το ποσό τη διόρθωσης θα επηρεάσει το αποτέλεσμα της χρήσης 2005 και όχι της χρήσης 2003 που απαιτεί η βασική μέθοδος .

Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να παρουσιάζεται ,όπως απεικονίστηκε στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης

.Συχνά η συμπληρωματική πληροφόρηση παρέχεται σε ιδιαίτερες στήλες ,για να δείχνει το καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά)της τρέχουσας χρήσης και καθεμιάς παρουσιαζόμενης προηγούμενης χρήσης ,ως εάν το βασικό λάθος να είχε διορθωθεί στην χρήση στην οποία είχε γίνει.

Η επιχείρηση που εφαρμόζει την εναλλακτική μέθοδο πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα :

α) τη φύση του βασικού λάθους

β) το ποσό της διόρθωσης για την τρέχουσα χρήση και για κάθε προηγούμενη χρήση που παρουσιάζεται

γ) το ποσό της διόρθωσης που σχετίζεται με χρήσεις που προηγούνται εκείνων που περιλαμβάνονται στη συγκριτική πληροφόρηση

δ) το ότι η συγκριτική πληροφόρηση έχει επαναδιατυπωθεί ή ότι αυτό ήταν πρακτικά αδύνατον .

5. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ

Μεταβολή σε λογιστική μέθοδο πρέπει να γίνεται μόνο όταν αυτό απαιτείται από νόμο ,όργανο θεσπίσεως λογιστικών προτύπων ή εφόσον η μεταβολή θα καταλήξει σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις .Δεν θεωρούνται μεταβολές λογιστικών μεθόδων :

α) η υιοθέτηση μιας λογιστικής μεθόδου για γεγονότα ή συναλλαγές που διαφέρουν στην ουσία από προηγουμένως επισυμβάντα γεγονότα ή συναλλαγές.

β) η υιοθέτηση μιας νέας λογιστικής μεθόδου για γεγονότα ή συναλλαγές που δεν συνέβαιναν προηγουμένως ή ήταν επουσιώδη .

Η για πρώτη φορά εφαρμογή μιας μεθόδου αναπροσαρμογής της αξίας των περιουσιακών στοιχείων αποτελεί μεταβολή λογιστικής μεθόδου ,αλλά αντιμετωπίζεται ως αναπροσαρμογή σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 ή το Δ.Λ.Π 38.

Μεταβολή λογιστικής μεθόδου που γίνεται κατά την πρώτη εφαρμογή ενός Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου ,λογιστικοποιείται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του προτύπου αυτού και αν δεν υπάρχουν τέτοιες σύμφωνα με τις γενικές που είναι :

5.1 Βασική Αντιμετώπιση (Κύρια Μέθοδος)

Μια μεταβολή λογιστικής μεθόδου πρέπει να έχει αναδρομική εφαρμογή εκτός αν το ποσό κάθε προκύπτουσας προσαρμογής που σχετίζεται με προηγούμενες χρήσεις ,δεν μπορεί να προσδιορισθεί .Κάθε προκύπτουσα αναπροσαρμογή καταχωρείται σε διόρθωση του «υπολοίπου κερδών ή ζημιών σε νέο» .Η συγκριτική επίσης

,πληροφόρηση επαναδιατυπώνεται εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατο

5.2 Εναλλακτική Μέθοδος

Μια μεταβολή σε λογιστική μέθοδο ,μπορεί να συμπεριληφθεί στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς της τρέχουσας χρήσης ,αν η αναδρομική επίδραση δεν μπορεί να προσδιορισθεί εύλογα .Αν και το ποσό που πρέπει να συμπεριληφθεί στην τρέχουσα χρήση δεν μπορεί να προσδιορισθεί εύλογα ,τότε η μεταβολή της λογιστικής μεθόδου πρέπει να εφαρμόζεται μελλοντικώς.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 9:ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 9 αφορούσε τη λογιστική για τις δαπάνες Έρευνας και Αναπτύξεως και αντικαταστάθηκε με την έναρξη ισχύος του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 38 «Άυλα Περιουσιακά στοιχεία». Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιουλίου 1999. Κατά συνέπεια το Δ.Λ.Π.9 έπαυσε να ισχύει από την ημερομηνία αυτή .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10 : ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι αν προδιαγράψει πότε μια επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις ,για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού ,καθώς και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει σχετικά με την ημερομηνία κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία Ισολογισμού .

ΟΡΙΣΜΟΙ

Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού είναι τα γεγονότα εκείνα που λαμβάνουν χώρα μεταξύ της ημερομηνίας του Ισολογισμού και της ημερομηνίας έγκρισης των καταστάσεων. Τα γεγονότα αυτά διακρίνονται σε δύο κατηγορίες :

α) Τα διορθωτικά γεγονότα τα οποία αποδεικνύουν τις συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού

β) Τα μη διορθωτικά τα οποία είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Αυτά τα γεγονότα ονομάζονται « οψιγενή «δηλαδή γεγονότα που γεννήθηκαν από την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού μέχρι την ημερομηνία έγκρισής του από το Δ.Σ. της εταιρίας.

1. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

1.1 Λογιστική αντιμετώπιση των διορθωτικών οψιγενών γεγονότων.

Η επιχείρηση οφείλει να αναπροσαρμόζει τα ποσά που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της ,ώστε να εναρμονίζονται με τα διορθωτικά οψιγενή γεγονότα .Δηλαδή ,επιβάλλεται να γίνονται οι αναγκαίες προσαρμογές των ενεργητικών στοιχείων και των υποχρεώσεων της επιχείρησης με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσης την οποία αφορά ο Ισολογισμός .

Το πρότυπο απαριθμεί τα ακόλουθα παραδείγματα διορθωτικών οψιγενών γεγονότων ,για τα οποία επιβάλλει την διόρθωση των καταχωρημένων στις οικονομικές καταστάσεις ποσών ή την καταχώρηση σ' αυτές στοιχείων που δεν είχαν προηγούμενα καταχωρηθεί :

- Η επίλυση μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού ,μιας δικαστικής υπόθεσης η οποία ,επειδή επιβεβαιώνει ότι η επιχείρηση είχε μια παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού ,απαιτεί

η επιχείρηση να αναπροσαρμόσει την ήδη καταχωρημένη πρόβλεψη ,ή να καταχωρήσει μια πρόβλεψη αντί της γνωστοποίησης απλώς και μόνο μιας ενδεχόμενης υποχρέωσης.

- Η λήψη ,μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού ,μιας πληροφορίας που δείχνει ότι ένα περιουσιακό στοιχείο ήταν απομειωμένο κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού ,’η ότι το ποσό μιας προηγούμενης καταχωρημένης ζημιάς απομείωσης γι’ αυτό το περιουσιακό στοιχείο χρειάζεται να αναπροσαρμοστεί ,όπως π.χ.

- η πτώχευση ενός πελάτη ,που συμβαίνει μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού ,συνήθως ,επιβεβαιώνει ότι μια ζημιά υπήρχε ήδη κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού από ένα εισπρακτέο εμπορικό λογαριασμό και ότι η επιχείρηση χρειάζεται να αναπροσαρμόσει τη λογιστική αξία των εισπρακτέων εμπορικών λογαριασμών
- η πώληση αποθεμάτων μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού μπορεί να παρέχει απόδειξη σχετικά με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

- Ο προσδιορισμός ,μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού ,του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που αγοράστηκαν ή του αντιτίμου των περιουσιακών στοιχείων που πωλήθηκαν ,πριν από την ημερομηνία του Ισολογισμού .
- Ο προσδιορισμός ,μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού ,του ποσού του κέρδους που διανέμεται ή των επιπρόσθετων πληρωμών προς τους εργαζομένους ,αν η επιχείρηση είχε μια παρούσα νόμιμη ή τκμαιρόμενη δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού ,να κάνει τέτοιες πληρωμές ως αποτέλεσμα γεγονότων πριν από αυτήν την ημερομηνία .
- Η αποκάλυψη απάτης ή λαθών ,που δείχνουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις ήταν λανθασμένες ,π.χ. :

Η βιομηχανία γαλακτοκομικών προϊόντων Ω αποτιμά τα αποθέματά της στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής αξίας ρευστοποίησης.

Την 31.12.2001 τα αποθέματά της ,αποτιμώμενα με την μέθοδο F.I.F.O. έχουν αξία κτήσης 10000000

Λόγω θορύβου περί τρελών αγελάδων κατά το μήνα Ιανουάριο του επόμενου έτους επικρατεί η αντίληψη ότι τα αποθέματα αυτά θα πωληθούν σε αξία μικρότερη του κόστους .

Οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν από το Δ.Σ. στις 30.3.2002 .Το Δ.Σ. συνάπτει στις 20.2.2002 σύμβαση πώλησης των αποθεμάτων αυτών αντί 8000000

που αποδίδονται σε μια διακοπτόμενη εκμετάλλευση ή σύναψη δεσμευτικών συμφωνιών για πώληση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων ή διακανονισμός τέτοιων υποχρεώσεων

- Μεγάλες αγορές και πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων ή απαλλοτρίωση μεγάλων περιουσιακών στοιχείων από την Κυβέρνηση
- Η καταστροφή μιας μεγάλης παραγωγικής εγκατάστασης από πυρκαγιά μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- Μεγάλες συναλλαγές κοινών μετοχών και τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- Ανώμαλες ευρείες μεταβολές μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού σε αξίες περιουσιακών στοιχείων ή τιμές ξένου συναλλάγματος
- Ανάληψη ουσιαστικών δεσμεύσεων ή ενδεχόμενων υποχρεώσεων για παράδειγμα με την έκδοση ουσιαστικών εγγυήσεων

2. ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να καταρτίζονται στην βάση της παραδοχής της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας ,αν η Διοίκηση προσδιορίζει μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού ,ότι προτίθεται ,είτε να ρευστοποιήσει την επιχείρηση είτε να παύσει να εμπορεύεται ή ότι δεν έχει εναλλακτική λύση από το να πράξει έτσι .

Χειροτέρευση στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και στην οικονομική θέση μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού μπορεί να δείχνει την ανάγκη να ληφθεί υπόψη ,αν και κατά πόσο η παραδοχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας παραμένει ακόμη κατάλληλη .Αν η παραδοχή αυτή δεν είναι του λοιπού κατάλληλη η επίδραση της είναι τόσο διάχυτη που δεν περιορίζεται σε μια αναπροσαρμογή ποσών .

3. ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

Αν τα μερίσματα προτείνονται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού ,η επιχείρηση δεν θα πρέπει να τα καταχωρεί ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού .Τα μερίσματα αυτά θα πρέπει να γνωστοποιούνται είτε στον Ισολογισμό σαν διάθεση μέσα στα στοιχεία της καθαρής θέσης ή στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων .

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και εξόδων στις συμβάσεις κατασκευής έργων ,στις οποίες η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και τελειώνει σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους .Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων στις οικονομικές καταστάσεις των κατασκευαστών.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Σύμβαση κατασκευής έργου είναι μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ,η ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων ,τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεόμενα ή αλληλοεξαρτώμενα ,σε ότι αφορά το σχεδιασμό τους ,την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ,ή τον τελικό σκοπό ,ή τη χρήση τους .Οι συμβάσεις μπορεί να είναι σταθερής τιμής και προστιθέμενης αμοιβής .

Σταθερής τιμής είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου ,κατά την οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε μια συμβατική σταθερή τιμή ή σε ένα σταθερό ποσοστό κατά κατασκευαζόμενη μονάδα ,που σε μερικές περιπτώσεις υπόκεινται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.

Προστιθέμενης αμοιβής είναι μια σύμβαση κατασκευής έργου κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το συμφωνημένο ή αλλιώς καθορισμένο κόστος ,πλέον ενός ποσοστού πάνω στο κόστος αυτό ,ή μιας σταθερής αμοιβής .Οι συμβάσεις κατασκευής έργων μπορεί να συνάπτονται για την κατασκευή ενός απλού έργου ή ενός πλήθους αυτών που είναι αλληλοσυνδεόμενα ή αλληλοεξαρτώμενα όπως για παράδειγμα ένα διωλιστήριο και περιλαμβάνουν συμβάσεις για την παροχή υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με την κατασκευή του έργου και συμβάσεις για την καθαίρεση ή αποκατάσταση στοιχείων και του περιβάλλοντος χώρου .Στις περιπτώσεις που μια σύμβαση καλύπτει πλήθος περιουσιακών στοιχείων η κατασκευή του καθενός πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή σύμβαση εφόσον :

- α) έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προτάσεις για κάθε περιουσιακό στοιχείο
- β) κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκεινται σε ιδιαίτερη διαπραγμάτευση και ο κατασκευαστής και ο πελάτης είναι σε θέση να αποδεχθούν ή

απορρίψουν το τμήμα της σύμβασης που σχετίζεται με κάθε περιουσιακό στοιχείο.

Γ) οι δαπάνες και τα έσοδα από κάθε περιουσιακό στοιχείο μπορούν να εξατομικευτούν .

Μια ομάδα συμβάσεων με έναν ή περισσότερους πελάτες πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια απλή σύμβαση εφόσον :

α) έχουν συναφθεί ως ενιαίο σύνολο

β) είναι τόσο στενά αλληλοσυνδεόμενες ,που στην πραγματικότητα αποτελούν μέρος ενός ενιαίου προγράμματος με ένα γενικό περιθώριο κέρδους

γ) εκτελούνται συγχρόνως ή με συνεχή αλληλουχία

1. ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΕΣΟΔΟ

Το συμβατικό έσοδο αποτελείται :

α) από το αρχικό ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε στη σύμβαση

β) από τις τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο ,τις αποζημιώσεις και τα κίνητρα κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι θα αποτελέσουν έσοδο και μπορούν να υπολογισθούν βάσιμα ,

Τροποποίηση του συμβατικού έργου είναι μια οδηγία από τον πελάτη για μεταβολή στο έργο π.χ. αλλαγή προδιαγραφών ή σχεδιασμού .Η τροποποίηση συμπεριλαμβάνεται στο συμβατικό έσοδο εφόσον :

α) πιθανολογείται ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί την τροποποίηση και το ποσό του εσόδου που προκύπτει από αυτή.

β) το ποσό του εσόδου μπορεί να υπολογισθεί αξιόπιστα

Αποζημίωση είναι το ποσό που ο κατασκευαστής επιδιώκει να εισπράξει από τον πελάτη ή άλλον τρίτον για κάλυψη δαπανών που δεν περιλαμβάνονται στη συμβατική τιμή π.χ. καθυστερήσεις με ευθύνη του πελάτη από λάθη στις προδιαγραφές ή το σχεδιασμό .Η αποζημίωση συμπεριλαμβάνεται στο συμβατικό έσοδο εφόσον :

✚ Οι διαπραγματεύσεις έχουν φθάσει σε προχωρημένο στάδιο ,ώστε να πιθανολογείται ότι ο πελάτης θα αποδεχθεί την αποζημίωση

✚ Το ποσό που πιθανολογείται ότι θα αποδεχθεί ο πελάτης μπορεί αν υπολογισθεί αξιόπιστα

Κίνητρα είναι πρόσθετα ποσά πληρωτέα στον κατασκευαστή εφόσον καλύπτονται καθορισμένα πρότυπα εκτέλεσης π.χ. έγκαιρη ολοκλήρωση του έργου ,μπορεί να προβλέπει πληρωμή κινήτρων .Τα κίνητρα συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο εφόσον :

- ⚡ Η εκτέλεση της σύμβασης βρίσκεται σε προχωρημένο στάδιο ώστε να πιθανολογείται ότι θα καλυφθούν τα καθορισμένα πρότυπα εκτέλεσης
- ⚡ Το ποσό των κινήτρων μπορεί να υπολογισθεί αξιόπιστα

2. ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Το συμβατικό κόστος πρέπει να περιλαμβάνει :

- α) τις δαπάνες που αφορούν άμεσα την συγκεκριμένη σύμβαση
- β) τις δαπάνες που είναι επιρριπτές ,στις συμβατικές δραστηριότητες γενικώς και δεν μπορούν να επιμεριστούν στην σύμβαση κατασκευής
- γ) όσες άλλες δαπάνες επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη ,σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης κατασκευής

Οι δαπάνες που αφορούν άμεσα μια σύμβαση περιλαμβάνουν :

- i. Άμεσα εργατικά ,συμπεριλαμβανομένης και της επίβλεψης
- ii. Κόστος υλικών που χρησιμοποιήθηκαν
- iii. Αποσβέσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν στην εκτέλεση της σύμβασης
- iv. Δαπάνες μετακίνησης μηχανημάτων εξοπλισμού και υλικών στους χώρους κατασκευής
- v. Δαπάνες μίσθωσης μηχανημάτων και εξοπλισμού
- vi. Αποζημιώσεις τρίτων

Οι δαπάνες που μπορεί να επιρρίπτονται γενικώς στις συμβατικές δραστηριότητες και επιμερίζονται σε συγκεκριμένες συμβάσεις κατασκευής περιλαμβάνουν :

- i. Ασφάλιστρα
- ii. Δαπάνες σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που δεν συνδέονται άμεσα με συγκεκριμένη σύμβαση
- iii. Γενικά έξοδα κατασκευών

Οι δαπάνες αυτές κατανέμονται με τη χρήση συστηματικών και ορθολογικών μεθόδων και η κατανομή τους βασίζεται σε ομαλό επίπεδο κατασκευαστικής δραστηριότητας .Δαπάνες που επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη ,μπορεί να συμπεριλαμβάνουν ορισμένα γενικά έξοδα Διοίκησης και Ανάπτυξης ,η καταβολή των οποίων όμως πρέπει να καθορίζεται από τους όρους της σύμβασης .Δαπάνες που δεν μπορούν να επιρριφθούν στις συμβατικές δραστηριότητες ή δεν μπορούν να επιβαρύνουν μια σύμβαση είναι :

- i. Γενικά έξοδα Διοίκησης των οποίων η ανάκτηση δεν προβλέπεται από τη σύμβαση
- ii. Έξοδα πώλησης

iii. Έξοδα ερευνών και ανάπτυξης των οποίων η ανάκτηση δεν προβλέπεται από την σύμβαση

iv. Αποσβέσεις μηχανημάτων και εξοπλισμού σε αδράνεια

Το συμβατικό κόστος μιας σύμβασης αφορά την περίοδο από την ημερομηνία της σύμβασης έως την πλήρη ολοκλήρωση της. Δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με μια σύμβαση και που συντελέστηκαν για την σύναψη αυτής περιλαμβάνονται στο συμβατικό κόστος εφόσον μπορούν να εξατομικευτούν και να αποτιμηθούν αξιόπιστα .Δεν περιλαμβάνονται στο συμβατικό κόστος δαπάνες για τη σύναψη μιας σύμβασης που καταχωρήθηκαν στα αποτελέσματα χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν ,ενώ η σύμβαση συνάπτεται σε επόμενη χρήση .

3. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΥΜΒΑΤΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ

Όταν η έκβαση μιας σύμβασης κατασκευής έργου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα ,τα συμβατικά έσοδα και οι δαπάνες που συνδέονται με τη σύμβαση πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως ,ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσεως της συμβάσεως κατά την ημερομηνία Ισολογισμού .Μια αναμενόμενη ζημιά από την σύμβαση κατασκευής πρέπει να βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα χρήσεως.

Στις συμβάσεις σταθερής τιμής το αποτέλεσμα της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα όταν πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

- α) το συνολικό συμβατικό έσοδο μπορεί να υπολογισθεί αξιόπιστα
- β) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- γ) τόσο το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση του έργου ,όσο και το στάδιο ολοκλήρωσεως κατά την ημερομηνία Ισολογισμού μπορούν να υπολογισθούν αξιόπιστα
- δ) οι αναληφθείσες δαπάνες που θα επιρριφθούν στο έργο μπορούν να προσδιορισθούν με σαφήνεια και να υπολογισθούν αξιόπιστα ,ούτως ώστε στο πραγματικό συμβατικό κόστος που πραγματοποιείται να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις

Στις «συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής» αξιόπιστη εκτίμηση του αποτελέσματος υπάρχει όταν :

- i. Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- ii. Οι αναληφθείσες δαπάνες που θα επιρριφθούν στο έργο μπορούν να προσδιορισθούν με σαφήνεια και να υπολογισθούν αξιόπιστα ,ανεξάρτητα από το αν οι δαπάνες αυτές είναι ανακτήσιμες ή όχι

Συμβατικές δαπάνες που αφορούν σε μελλοντική δραστηριότητα καταχωρούνται στο Ενεργητικό ως περιουσιακά στοιχεία ,εφόσον πιθανολογείται ότι θα καλυφθούν οπότε αντιπροσωπεύουν οφειλή του πελάτη και κατατάσσονται ως συμβατικό έργο υπό εκτέλεση .Το στάδιο ολοκλήρωσεως μιας σύμβασης μπορεί να προσδιορίζεται με τις εξής μεθόδους :

- i. Ανάλογα με το συμβατικό κόστος που είχε πραγματοποιηθεί για το έργο σε δεδομένη ημερομηνία ,σε σχέση με το υπολογιζόμενο συνολικό συμβατικό κόστος.
- ii. Με επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου
- iii. Με την ολοκλήρωση ενός αυτοτελούς μέρους του συμβατικού έργου

Προπληρωμές και προκαταβολές που έχουν ληφθεί από τους πελάτες συνήθως δεν αντικατοπτρίζουν το εκτελεσθέν έργο. Όταν το στάδιο της ολοκλήρωσεως προσδιορίζεται με βάση το συμβατικό μέχρι την δεδομένη ημερομηνία κόστος ,τότε σε αυτό δεν περιλαμβάνονται :

α) συμβατικές δαπάνες που αφορούν σε μελλοντική δραστηριότητα επί της σύμβασης ,όπως κόστος υλικών που έχουν παραδοθεί ,αλλά δεν έχουν ακόμα χρησιμοποιηθεί ή ενσωματωθεί .

β) πληρωμές που έγιναν προκαταβολικώς σε εργολάβους για έργο εκτελούμενο με σύμβαση υπεργολαβίας

Όταν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα τότε :

α) το έσοδο καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που το πραγματοποιημένο συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί

β) το συμβατικό κόστος βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται

Περιπτώσεις που το συμβατικό κόστος δεν πιθανολογείται να ανακτηθεί και πρέπει να βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα της χρήσεως είναι :

- i. Συμβάσεις των οποίων η ισχύς αμφισβητείται σοβαρά
- ii. Συμβάσεις των οποίων η ολοκλήρωση εξαρτάται από την έκβαση εκρεμοδικίας ή επικείμενης νομοθετικής ρύθμισης
- iii. Συμβάσεις που αφορούν σε ιδιοκτησίες που αναμένεται να απαλλοτριωθούν ή να κατασχεθούν
- iv. Συμβάσεις στις οποίες ο πελάτης αδυνατεί να αντιμετωπίσει τις υποχρεώσεις του
- v. Συμβάσεις που ο κατασκευαστής αδυνατεί να ολοκληρώσει την σύμβαση ή να αντιμετωπίσει τις υποχρεώσεις του που απορρέουν από αυτήν

Όταν οι αβεβαιότητες που παρεμπόδισαν την βάσιμη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης παύουν να υπάρχουν ,τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα και πάλι ,ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης .Σε περίπτωση που πιθανολογείται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο ,η αναμενόμενη ζημιά βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα χρήσεως. Το ποσό της ζημιάς αυτής προσδιορίζεται ανεξάρτητα από το αν έχει αρχίσει το έργο της σύμβασης ,ανεξάρτητα από το στάδιο ολοκλήρωσεως της συμβατικής δραστηριότητας και ανεξάρτητα από το ποσό του κέρδους που αναμένεται να προκύψει από άλλες συμβάσεις .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12: ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. ΜΕΘΟΔΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΕΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΠΙΠΤΩΣΕΩΝ

Για την λογιστικοποίηση των φορολογικών επιπτώσεων χρησιμοποιούνται δύο μέθοδοι ,η μέθοδος της αναβολής και η μέθοδος της υποχρέωσης .Επισημαίνεται ότι οι μέθοδοι αυτοί χρησιμοποιούνται όταν ο φόρος εισοδήματος θεωρείται ως έξοδο .

1.1 Μέθοδος αναβολής

Οι φορολογικές επιπτώσεις από τις τρέχουσες χρονικές λογιστικές διαφορές (είναι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος μιας χρήσεως .Αυτές δημιουργούνται σε μια χρήση και τακτοποιούνται την επόμενη),αναβάλλονται και κατανέμονται σε μελλοντικές χρήσεις ,που γίνεται η λογιστική τακτοποίηση των χρονικών λογιστικών διαφορών .

Σύμφωνα με την μέθοδο της αναβολής ,ο φόρος μιας χρήσεως περιλαμβάνει :

- α)την πρόβλεψη για πληρωτέους φόρους
- β)την φορολογική επίπτωση από τις χρονικές λογιστικές διαφορές που με την αναβολή μεταφέρεται σε άλλη ή σε άλλες χρήσεις .

1.2 Μέθοδος υποχρέωσης

Σύμφωνα με την μέθοδο της υποχρέωσης οι αναμενόμενες φορολογικές επιπτώσεις από τις τρέχουσες χρονικές λογιστικές διαφορές προσδιορίζονται και εμφανίζονται είτε ως μελλοντικές υποχρεώσεις πληρωτέων φόρων ,είτε ως περιουσιακά στοιχεία που αντιπροσωπεύουν προκαταβολές μελλοντικών φόρων .

Σύμφωνα με την μέθοδο της υποχρέωσης ,ο φόρος της χρήσεως περιλαμβάνει :

- α) την πρόβλεψη για πληρωτέους φόρους
- β) το ποσό που προβλέπεται ότι είναι πληρωτέο ή ότι έχει προπληρωθεί σχετικά με τις χρονικές λογιστικές διαφορές ,που δημιουργούνται ή τακτοποιούνται κατά την τρέχουσα χρήση .
- γ) τις προσαρμογές στον Ισολογισμό των υπολοίπων των αναβαλλόμενων επιπτώσεων από φόρους που είναι αναγκαίες ,για να αντικατοπτρίζονται είτε οι αλλαγές των φορολογικών συντελεστών είτε ή επιβολή νέων φόρων .

ΠΟΙΑ ΜΕΘΟΔΟ ΕΠΙΒΑΛΛΕΙ ΤΟ ΑΝΑΘΕΩΡΗΜΕΝΟ (ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2000)Δ.Λ.Π. 12

Οι προαναφερόμενες μέθοδοι αποτελούσαν τις οριζόμενες από το αρχικό Δ.Λ.Π 12 μεθόδους .Το Δ.Λ.Π (αναθεωρημένο 2000)απαγορεύει την μέθοδο της αναβολής και απαιτεί τη μέθοδο Υποχρέωσης του Ισολογισμού .Η μέθοδος υποχρέωσης της Κατάστασης Αποτελεσμάτων εστιάζεται στις χρονικές διαφορές ,ενώ η μέθοδος υποχρέωσης του Ισολογισμού εστιάζεται στις προσωρινές διαφορές . Προσωρινές διαφορές είναι διαφορές μεταξύ φορολογικής βάσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης και της λογιστικής αξίας του στον Ισολογισμό .

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π 12 έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των φόρων .Επίσης ,αναφέρθηκε ότι το προέχον θέμα στη Λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι ο τρόπος της λογιστικής παρακολουθήσεως των τρεχουσών και μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από την μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων που απεικονίζονται στον Ισολογισμό μιας επιχειρήσεως ,όπως και από τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας χρήσεως που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχειρήσεως .Είναι ευνόητο ότι η επιχείρηση ,όταν καταχωρεί ένα στοιχείο του ενεργητικού ή μια υποχρέωση ,αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία του στοιχείου ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία της υποχρέωσης .

ΟΡΙΣΜΟΙ

Λογιστικό Αποτέλεσμα είναι το Καθαρό Κέρδος ή ζημιά μιας χρήσεως πριν από το φόρο .

Φορολογητέο εισόδημα είναι το ποσό του κέρδους ή ζημιάς της χρήσεως φορολογικώς προσδιορισμένο .

Έξοδο φόρου είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς της χρήσεως και αφορά τον τρέχοντα και αναβαλλόμενο φόρο .

Τρέχων φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων- επιστρεπτέων φόρων εισοδήματος που αφορούν στο φορολογητέο κέρδος –φορολογική ζημιά μιας χρήσεως .

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι ποσά πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους ,που αφορούν σε φορολογητέες χρονικές διαφορές .

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις είναι ποσά φόρων εισοδήματος επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους ,που αφορούν σε :

- α) μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές
- β) εκπεστέες χρονικές διαφορές
- γ) μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους

Προσωρινές διαφορές είναι διαφορές μεταξύ της Λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον Ισολογισμό και της φορολογικής βάσεως αυτού .

Φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς .

2. ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Προσωρινές διαφορές είναι διαφορές μεταξύ της Λογιστικής αξίας περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης αυτού .Οι προσωρινές διαφορές διακρίνονται σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές και σε εκπεστέες προσωρινές διαφορές .

Φορολογητέες προσωρινές διαφορές είναι αυτές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά ,κατά τον προσδιορισμό του φορολογικού κέρδους των μελλοντικών χρήσεων ,κατά την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου ή το διακανονισμό της υποχρέωσης

Εκπεστέες προσωρινές διαφορές είναι αυτές που θα καταλήξουν σε ποσά εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογικού κέρδους των μελλοντικών χρήσεων κατά την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου ή το διακανονισμό της υποχρέωσης .

3. ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ Ή ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

Μια προσωρινή διαφορά προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης .

Η μέθοδος της λογιστικής παρακολούθησης μιας τέτοιας προσωρινής διαφοράς εξαρτάται από την φύση της συναλλαγής που οδήγησε στην αρχική καταχώρηση .

α) σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων ,η επιχείρηση καταχωρεί κάθε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και αυτό επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας.

β) αν η συναλλαγή επηρεάζει είτε το λογιστικό κέρδος είτε το φορολογητέο ,ή επιχείρηση καταχωρεί κάθε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και καταχωρεί την προκύπτουσα δαπάνη ή επιστροφή φόρου στα Αποτελέσματα .

γ) αν η συναλλαγή δεν είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων και δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό κέρδος ,η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και αν προσαρμόζει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ισόποσα .Τέτοιες προσαρμογές καθιστούν τι οικονομικές καταστάσεις λιγότερο διαφανείς και γι' αυτό το πρότυπο απαγορεύει την καταχώρηση της προκύπτουσας αναβαλλόμενης υποχρέωσης ή απαίτησης είτε κατά την αρχική καταχώρηση είτε μεταγενέστερα .

4. ΕΚΠΕΣΤΕΕΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές πρέπει να καταχωρείται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ,κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι θα υπάρξει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η εκπεστέα διαφορά μπορεί να αξιοποιηθεί εκτός αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από :

- Αρνητική υπεραξία
- Την αρχική καταχώρηση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μια συναλλαγή που :

α) δεν είναι ενοποίηση επιχειρήσεων

β) κατά το χρόνο της συναλλαγής αυτής δεν επηρεάζει είτε το λογιστικό αποτέλεσμα είτε το φορολογητέο κέρδος .

Όμως για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές που ανακύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές ,υποκαταστήματα ,Συγγενείς και δικαιώματα σε Κοινοπραξίες ,η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι :

α) η προσωρινή διαφορά θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον

β) θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί .

Η λογιστική αξία μιας υποχρεώσεως θα διακανονιστεί μελλοντικά με την εκροή από την επιχείρηση πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Όταν οι πόροι εκρέουν από την επιχείρηση, μέρος ή το σύνολο των πόρων τους μπορεί να είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους μιας μεταγενέστερης περιόδου από την περίοδο που καταχωρείται η υποχρέωση. Σε τέτοιες περιπτώσεις υπάρχει μια προσωρινή διαφορά μεταξύ του λογιστικού της υποχρεώσεως και της φορολογικής βάσεως. Άρα προκύπτει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος που θα είναι ανακτήσιμοι σε μελλοντικές περιόδους, οπότε αυτό το μέρος της υποχρεώσεως θα μπορεί να εκπέσει κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους.

5. ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ – ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΟΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΦΟΡΟΙ

Για την μεταφορά των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων πρέπει να καταχωρείται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος, έναντι του οποίου μπορεί να χρησιμοποιηθούν. Τα κριτήρια που ακολουθούνται είναι τα ίδια όπως για τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές. Όμως η ύπαρξη αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών αποτελεί ισχυρή απόδειξη ότι μελλοντικό φορολογητέο κέρδος μπορεί να μην υπάρξει. Επομένως καταχωρεί μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση κατά την έκταση που η επιχείρηση έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

Η επιχείρηση πρέπει να εξετάζει :

α) αν έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές έναντι των οποίων μπορεί να χρησιμοποιηθούν αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι .

β) αν πιθανολογείται ότι η επιχείρηση θα έχει φορολογητέα κέρδη πριν από την εκπνοή των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων

γ) αν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικοί φόροι προέρχονται από αιτίες που είναι απίθανο να ξανασυμβούν .

δ) αν υπάρχει στην επιχείρηση φορολογικός προγραμματισμός που θα δημιουργήσει φορολογητέο κέρδος .

6. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις /απαιτήσεις τρέχουσας και προηγούμενων χρήσεων, πρέπει να αποτιμώνται στο πληρωτέο ποσό ή

ανακτήσιμο ποσό με τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού .

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις /απαιτήσεις αποτιμώνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένεται να εφαρμοστούν κατά την περίοδο διακανονισμού απαιτήσεως ή υποχρεώσεως ,λαμβάνοντας υπόψη τους ισχύοντες συντελεστές μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού .

Η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων πρέπει να αντανακλά τις επακόλουθες φορολογικές συνέπειες του τρόπου με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού ,να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία των απαιτήσεων και υποχρεώσεων της .Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις δεν προεξοφλούνται.

Η λογιστική αξία μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης πρέπει να επανεξετάζεται σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού .Η επιχείρηση πρέπει να μειώνει την λογιστική αξία μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης κατά την έκταση που του λοιπού δεν είναι πιθανό ότι επαρκές φορολογητέο κέρδος θα είναι διαθέσιμο για να επιτρέψει την αξιοποίηση της ωφέλειας της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης .Κάθε τέτοια μείωση πρέπει να αναστρέφεται κατά την έκταση που καθίστανται πιθανό ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος.

7. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

Οι φορολογικές απαιτήσεις και φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά από τις λοιπές απαιτήσεις και υποχρεώσεις στον Ισολογισμό .Επίσης ,πρέπει να διαχωρίζονται από τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις .Όταν η επιχείρηση κάνει διάκριση στον Ισολογισμό μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μη ,απαιτήσεων και υποχρεώσεων ,οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις – υποχρεώσεις εντάσσονται στις μη βραχυπρόθεσμες .

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις συμψηφίζονται αν και μόνο αν η επιχείρηση :

- Έχει ένα νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα καταχωρημένα ποσά
- Προτίθεται είτε να διακανονίσει συμψηφιστικά ,ε'ιτε να εισπράξει την απαίτηση και να διακανονίσει την υποχρέωση συγχρόνως.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις συμψηφίζονται αν και μόνο αν :

- Η επιχείρηση έχει ένα νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις έναντι τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων
- Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αφορούν σε φόρους εισοδήματος εισπραττόμενους από την ίδια φορολογική αρχή και σχετιζόμενους :
 - είτε με την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα
 - είτε με διαφορετικές φορολογητέες οικονομικές μονάδες οι οποίες προτίθεται να διακανονίσουν τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις σε συμψηφιστική βάση ή να εισπράξουν τις απαιτήσεις και να διακανονίσουν τις υποχρεώσεις συγχρόνως ,σε κάθε μελλοντική χρήση στην οποία σημαντικά ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων αναμένεται να διακανονισθούν η να ανακτηθούν.

Ο χρεωστικός ή πιστωτικός φόρος που αφορά σε κέρδος ή ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες παρουσιάζεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων μπορεί να καταχωρούνται ως έξοδο ή έσοδο φόρου ,εφόσον θεωρείται ότι η παρουσίαση αυτή είναι χρήσιμη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 13:ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ
ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ
ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Όπως σημειώσαμε και στο κεφάλαιο για το Διεθνές Λογιστικό πρότυπο 1 ,το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 13 που αναφέρεται στην παρουσίαση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων έχει αντικατασταθεί από το Δ.Λ.Π.1 .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 14: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ

Σκοπός –Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές παροχής οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα ,ώστε να βοηθούνται οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και να κατανοούν καλύτερα την προηγούμενη απόδοση ,τους κινδύνους και τα οφέλη της επιχείρησης και να διαμορφώνουν ολοκληρωμένη άποψη για την επιχείρηση ως σύνολο .Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για όλες τις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων των οποίων οι μετοχές είναι στην διαδικασία εισαγωγής σε χρηματιστήριο και αναφέρεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις .Αν όμως οι μετοχές μιας θυγατρικής διαπραγματεύονται δημόσια ,πρέπει και αυτή να παρουσιάζει πληροφόρηση κατά τομέα.

1. ΟΡΙΣΜΟΙ

Επιχειρηματικός τομέας είναι ένα δυνάμενο να διακριθεί μέρος μιας επιχείρησης που ασχολείται με την παροχή ενός εξατομικευμένου προϊόντος ή υπηρεσίας ή μιας ομάδας σχετιζόμενων μεταξύ τους προϊόντων ή υπηρεσιών και που υπόκεινται σε κινδύνους και αποδόσεις οι οποίες διαφέρουν από εκείνες των άλλων επιχειρηματικών τομέων .Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό αν τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες σχετίζονται μεταξύ τους είναι :

- α) το είδος αυτών
- β) η μορφή της παραγωγικής διαδικασίας
- γ) ο τύπος ή η κατηγορία του πελάτη
- δ) οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για την διανομή των προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών
- ε) το πλαίσιο του λειτουργικού περιβάλλοντος π.χ. τράπεζες ,ασφαλιστικές εταιρίες ,κ.λ.π.

Γεωγραφικός τομέας είναι ένα δυνάμενο να διακριθεί μέρος μιας επιχείρησης που απασχολείται με την παροχή προϊόντων ή υπηρεσιών ,μέσα σε ένα ειδικό οικονομικό περιβάλλον ,που υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις που διαφέρουν από εκείνες των μερών που λειτουργούν σε άλλα οικονομικά περιβάλλοντα .

Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην εξατομίκευση των γεωγραφικών τομέων είναι :

- Ομοιότητα οικονομικών και πολιτικών συνθηκών
- Σχέσεις μεταξύ των εργασιών σε διάφορους γεωγραφικούς χώρους

- Ειδικοί κίνδυνοι που συνδέονται με τις εργασίες σε συγκεκριμένη περιοχή
- Κανόνες συναλλαγματικού ελέγχου
- Νομισματικοί κίνδυνοι

Τομέας προς παρουσίαση είναι ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας που εξατομικεύεται με βάση τους προαναφερόμενους ορισμούς ,για τον οποίο απαιτείται από αυτό το πρότυπο η παροχή πληροφοριών σε επίπεδο τομέα.

Έσοδα τομέα είναι τα έσοδα που παρουσιάζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων της επιχείρησης τα οποία αφορούν άμεσα σε έναν τομέα καθώς και η αναλογία των εσόδων της επιχείρησης που μπορεί να κατανεμηθεί εύλογα σε έναν τομέα ,είτε αυτά προέρχονται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες ,είτε από συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας της επιχείρησης .Τα έσοδα αυτά δεν περιλαμβάνουν :

- ✚ Έκτακτα κονδύλια
- ✚ Έσοδα από τόμους και μερίσματα που συμπεριλαμβάνουν τόκους δουλευμένους από προκαταβολές ή δάνεια σε άλλους τομείς ,εκτός αν οι δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοοικονομικής φύσεως
- ✚ Κέρδη από πωλήσεις επενδύσεων ή κέρδη από απόσβεση χρεών εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοοικονομικής φύσεως

Έξοδα τομέα είναι τα έξοδα που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα τα οποία αφορούν άμεσα τον τομέα ,καθώς και η σχετική αναλογία των εξόδων που μπορεί να κατανεμηθεί εύλογα στον τομέα και τα οποία συμπεριλαμβάνουν έξοδα σχετιζόμενα με πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και με συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας επιχείρησης .Τα έξοδα του τομέα δεν περιλαμβάνουν :

- ✚ Έκτακτα κονδύλια
- ✚ Τόκους περιλαμβανομένων και όσων προέκυψαν από προκαταβολές ή δάνεια από άλλους τομείς ,εκτός αν οι επιχειρηματικές δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοοικονομικής φύσεως
- ✚ Ζημιές από πωλήσεις επενδύσεων ή από απόσβεση χρεών εκτός αν οι δραστηριότητες του τομέα είναι βασικά χρηματοοικονομικής φύσεως
- ✚ Επιβάρυνση φόρου εισοδήματος
- ✚ Γενικά έξοδα διοίκησης ,έξοδα έδρας και άλλα έξοδα που προκύπτουν σε επίπεδο επιχείρησης και αφορούν την επιχείρηση ως σύνολο .

Αποτέλεσμα τομέα είναι τα έσοδα του τομέα μείον τα έξοδα .Το αποτέλεσμα του τομέα προσδιορίζεται πριν από κάθε προσαρμογή για δικαιώματα μειοψηφίας.

Περιουσιακά στοιχεία τομέα είναι τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία που απασχολούνται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα και τα οποία είτε τον αφορούν άμεσα ,είτε μπορούν να κατανεμηθούν σε αυτόν με ορθολογικό τρόπο .Αν το αποτέλεσμα ενός τομέα περιλαμβάνει έσοδα από τόκους ή μερίσματα ,τότε τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν τα αντίστοιχα στοιχεία που δημιουργούν τα έσοδα αυτά .

Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα μπορούν να περιλαμβάνουν επενδύσεις που παρακολουθούνται με την μέθοδο της καθαρής θέσης ,μόνο αν το κέρδος ή ζημιά από τέτοιες επενδύσεις περιλαμβάνεται στα έσοδα του τομέα .

Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιο από τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας που παρακολουθείται με την μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης. Στα περιουσιακά στοιχεία δεν περιλαμβάνονται απαιτήσεις φόρου εισοδήματος .Τέλος τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα προσδιορίζονται μετά την αφαίρεση των σχετικών αποσβέσεων και προβλέψεων .

Υποχρεώσεις τομέα είναι εκείνες οι λειτουργικές υποχρεώσεις που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα και που είτε άμεσα αφορούν τον τομέα ,είτε μπορεί να κατανεμηθούν στον τομέα με ορθολογικό τρόπο .Αν το αποτέλεσμα του τομέα περιλαμβάνει δαπάνες τόκων ,οι υποχρεώσεις του τομέα περιλαμβάνουν τις αντίστοιχες έντοκες υποχρεώσεις .

Οι υποχρεώσεις του τομέα περιλαμβάνουν το κοινοπρακτικό μερίδιο των υποχρεώσεων μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας που παρακολουθείται με την μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης .Τέλος στις υποχρεώσεις του τομέα δεν περιλαμβάνονται υποχρεώσεις φόρου εισοδήματος .

2. ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΟΜΕΩΝ

Καθοριστικό ρόλο για την επιλογή του πρωτεύοντος τύπου παρουσίασης των πληροφοριών κατά τομέα παίζει η πηγή και η φύση των κινδύνων και αποδόσεων μιας επιχείρησης .Έτσι ,αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων ,έχουν σχέση κυρίως με τα προϊόντα και τις

υπηρεσίες ,ο πρωτεύων τύπος παρουσιάσεως πρέπει να είναι οι επιχειρηματικοί τομείς με δευτερεύοντα τύπο την γεωγραφική παρουσίαση .Ομοίως αν οι κίνδυνοι και οι αποδόσεις σχετίζονται κυρίως με γεωγραφικούς παράγοντες τότε πρωτεύων τύπος παρουσίασης πρέπει να είναι οι γεωγραφικοί τομείς με δευτερεύουσα πληροφόρηση την παρουσίαση κατά ομάδες προϊόντων ή υπηρεσιών .

Η εσωτερική οργανωτική και διοικητική δομή μιας επιχειρήσεως ,καθώς και το σύστημα της εσωτερικής οικονομικής παρουσιάσεως προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τη Γενική Διεύθυνση πρέπει κανονικά να αποτελεί τη βάση για τον εντοπισμό της επικρατούσας πηγής και φύσεως των κινδύνων και των διαφορετικών ποσοστών αποδόσεως ,που αντιμετωπίζει η επιχείρηση και συνεπώς για τον προσδιορισμό του πρωτεύοντα και του δευτερεύοντα τύπου παρουσιάσεως ,εκτός από τα προβλεπόμενα κατωτέρω:

- α) αν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων μιας επιχειρήσεως επηρεάζονται ισχυρά τόσο από διαφορές στα προϊόντα και στις υπηρεσίες που παράγει ,όσο και από διαφορές των γεωγραφικών περιοχών στις οποίες λειτουργεί ,όπως αυτό αποδεικνύεται από αριθμητικά δεδομένα χρησιμοποιούμενα για την διεύθυνση της εταιρίας .
- β) αν η εσωτερική οργανωτική και διοικητική δομή μιας επιχείρησης ,καθώς και το σύστημα της εσωτερικής οικονομικής παρουσιάσεως προς το Διοικητικό Συμβούλιο και τη Γενική Συνέλευση δεν βασίζεται ούτε σε συγκεκριμένα προϊόντα ή υπηρεσίες ,ούτε στη γεωγραφία ,τότε η Διοίκηση πρέπει να επιλέγει ποιος είναι ο πρωτεύων και ποιος ο δευτερεύων τύπος παρουσίασης .

Ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας θεωρείται απεικονιστείς ,αν η πλειονότητα των εσόδων του προέρχεται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και επί πλέον :

- Τα έσοδα του από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και από συναλλαγές με άλλους τομείς είναι τουλάχιστον 10% του συνόλου των εσόδων όλων των τομέων .
- Το αποτέλεσμα του τομέα είναι τουλάχιστον 10% του συνολικού αποτελέσματος όλων των κερδοφόρων ή όλων των ζημιογόνων τομέων οποιοδήποτε είναι μεγαλύτερο σε απόλυτο ποσό .
- Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα είναι τουλάχιστον 10% του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των τομέων .

Αν ένας εσωτερικά παρουσιαζόμενος τομέας είναι κάτω των ορίων του 10% που αναφέρθηκαν ανωτέρω τότε:

- α) μπορεί να προσδιορισθεί ως τομέας που πρέπει να παρουσιασθεί
- β) μπορεί να συνενωθεί με άλλον ή άλλους όμοιους τομείς που δεν πληρούν τα ανώτερα όρια

γ) μπορεί να συμπεριληφθεί στα μη κατανεμημένα στοιχεία για λόγους συμφωνίας .

Οι τομείς που παρουσιάζονται πρέπει να συγκεντρώνουν το 75% των ενοποιημένων εσόδων της επιχείρησης .Αν το ποσοστό αυτό δεν συγκεντρώνεται πρέπει να προσδιορισθούν και άλλοι τομείς για παρουσίαση έστω και αν δεν ανταποκρίνονται στα όρια του 10% .

3. ΠΡΩΤΕΥΩΝ ΤΥΠΟΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΤΩΝ ΤΟΜΕΩΝ

Για κάθε τομέα σύμφωνα με τον πρωτεύοντα τύπο παρουσίασης, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί :

- Τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και άλλους τομείς
- Το μικτό αποτέλεσμα κάθε τομέα
- Την συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του κάθε τομέα
- Τις υποχρεώσεις του κάθε παρουσιαζόμενου τομέα
- Το κόστος αγοράς στη χρήση των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων
- Το συνολικό ποσό της χρήσης ,των αποσβέσεων ,των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων
- Για κάθε τομέα γνωστοποιείται το συνολικό μερίδιο της επιχείρησης στο καθαρό κέρδος ή τη ζημία των συγγενών εταιριών των κοινοπραξιών ή άλλων συμμετοχών που παρακολουθούνται με την μέθοδο της καθαρής θέσης ,εφόσον όλες οι εργασίες των επιχειρήσεων αυτών γίνονται ουσιαστικά μόνο με τον παρουσιαζόμενο τομέα .

4. ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΑ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ

Αν ο πρωτεύων τύπος παρουσίασης είναι οι επιχειρηματικοί τομείς τότε οι ακόλουθες πληροφορίες πρέπει να παρουσιάζονται :

- ο Τα έσοδα του τομέα από εξωτερικούς πελάτες κατά γεωγραφικό τομέα ,εφόσον τα έσοδα αυτά είναι τουλάχιστον 10% του συνόλου των εσόδων από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες .
- ο Τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων για κάθε γεωγραφικό τομέα ,εφόσον είναι τουλάχιστον 10 % του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των γεωγραφικών τομέων
- ο Το συνολικό κόστος που πραγματοποιήθηκε κατά την διάρκεια της χρεώσεως για αγορά ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων των γεωγραφικών τομέων που τα περιουσιακά στοιχεία

τους είναι το 10 % του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των γεωγραφικών τομέων.

Αν ο πρωτεύων τύπος παρουσίασης είναι οι γεωγραφικοί τομείς βασιζόμενοι είτε στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ,είτε στην τοποθεσία των πελατών τότε οι ακόλουθες πληροφορίες για τους επιχειρηματικούς τομείς ,πρέπει να παρουσιάζονται για τους οποίους τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι τουλάχιστον το 10% του συνόλου των εσόδων από πωλήσεις προς όλους τους εξωτερικούς πελάτες ή τα περιουσιακά στοιχεία τους είναι τουλάχιστον το 10% του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των επιχειρηματικών τομέων :

- α) τα έσοδα του τομέα από εξωτερικούς πελάτες
- β) τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του τομέα
- γ) το συνολικό κόστος που πραγματοποιήθηκε στη χρήση για την αγορά ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων

Αν ο πρωτεύων τύπος παρουσίασης είναι οι γεωγραφικοί τομείς ,που βασίζονται στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων και η τοποθεσία των πελατών είναι διαφορετική από αυτήν των περιουσιακών στοιχείων ,τότε η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες για κάθε γεωγραφικό τομέα βασιζόμενo στους πελάτες ,του οποίου τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι 10% ή περισσότερο του συνόλου των εσόδων της επιχείρησης από πωλήσεις προς όλους τους εξωτερικούς πελάτες .

Αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχείρησης για την παρουσίαση των κατά τομέα πληροφοριών είναι οι γεωγραφικοί τομείς που βασίζονται στην τοποθεσία των πελατών και αν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης είναι σε διαφορετικούς γεωγραφικούς χώρους από εκείνους των πελατών της ,τότε η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει επίσης ,τις ακόλουθες κατά τομέα πληροφορίες για κάθε γεωγραφικό τομέα βασιζόμενο στα περιουσιακά στοιχεία ,του οποίου τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες ή τα περιουσιακά στοιχεία είναι 10% ή περισσότερο των σχετικών ενοποιημένων κονδυλίων ή των συνολικών ποσών της επιχείρησης :

- α) τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του τομέα κατά γεωγραφική τοποθεσία των στοιχείων αυτών
- β) το συνολικό κόστος που πραγματοποιήθηκε στη χρήση για την αγορά ενσώματων και άυλων στοιχείων κατά τοποθεσία περιουσιακών στοιχείων .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 15: ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε μεγάλες σε σχέση με το περιβάλλον που λειτουργούν επιχειρήσεις. Στις περιπτώσεις που συντάσσονται και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις οι απαιτούμενες από το πρότυπο αυτό πληροφορίες μπορεί να παρέχονται μόνο σε ενοποιημένη βάση. Η εφαρμογή του έχει σκοπό να φανερώσει τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών πάνω στις αποτιμήσεις των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και της χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης.

Γενικά, οι μέθοδοι κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων ώστε να αντιμετωπίζεται το θέμα των μεταβολών των τιμών είναι δύο, η μέθοδος της Γενικής Αγοραστικής Δύναμης και η μέθοδος του Τρέχοντος Κόστους.

Η μέθοδος της γενικής αγοραστικής δύναμης περιλαμβάνει τον επαναπροσδιορισμό ορισμένων ή όλων των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων με βάση τις μεταβολές του Γενικού Επιπέδου Τιμών. Η μέθοδος του Τρέχοντος Κόστους χρησιμοποιεί το κόστος αντικατάστασης ως κύρια βάση αποτίμησης.

Γνωστοποιήσεις

Τα στοιχεία που πρέπει να γνωστοποιούνται σύμφωνα με το πρότυπο αυτό είναι:

- Το ποσό της διόρθωσης των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων
- Το ποσό της διόρθωσης του κόστους πωληθέντων
- Οι διορθώσεις που σχετίζονται με νομισματικά στοιχεία ή με επιδράσεις στα ξένα ή στα ίδια κεφάλαια, εφόσον οι διορθώσεις αυτές λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων
- Η συνολική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσεως από τις παραπάνω διορθώσεις

Στην περίπτωση που ακολουθείται μια μέθοδος του Τρέχοντος Κόστους πρέπει να γνωστοποιείται το τρέχον κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων και των αποθεμάτων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16:ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ενσώματες ακινητοποιήσεις είναι υλικά περιουσιακά στοιχεία που :

- Κατέχονται από μια επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή αγαθών ή στην παροχή υπηρεσιών ,για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς
- Αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά την διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεων

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου στοιχείου κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του .

Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός παγίου στοιχείου ,μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του .

Ωφέλιμη ζωή ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι :

- α) είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση
- β) είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο αυτό .

Κόστος παγίου στοιχείου είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή σε ταμιακά ισοδύναμα ,ή η πραγματική αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί το στοιχείο ,προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο της απόκτησης ή της κατασκευής του στοιχείου.

Υπολειμματική αξία είναι το καθαρό ποσό που προσδοκά να λάβει η επιχείρηση για ένα πάγιο στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του μετά την αφαίρεση των αναμενόμενων εξόδων διάθεσης .

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί μεταξύ μερών που έχουν γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους σε μια αντικειμενική συναλλαγή .

Ζημιά απομειώσεως της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία του στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων και των σωρευμένων ζημιών απομειώσεως της αξίας του.

1. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να καταχωρείται στο ενεργητικό όταν:

- Πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο αυτό θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- Το κόστος αυτού του στοιχείου για την επιχείρηση μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα

Για να διαπιστώσουμε ότι συντρέχει η πρώτη προϋπόθεση ,θα πρέπει να εκτιμήσουμε με βάση τις διαθέσιμες ενδείξεις που υπάρχουν κατά το χρόνο της καταχώρησης ,το βαθμό της βεβαιότητας ότι οι ωφέλειες που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση .Συνήθως μια τέτοια εξασφάλιση υπάρχει μόνο όταν οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν περιέλθει στην επιχείρηση .

Η δεύτερη προϋπόθεση για την καταχώρηση του παγίου στοιχείου πληρούται άμεσα ,γιατί η συναλλαγή στην οποία βασίζεται η απόκτηση του παγίου στοιχείου ,εξατομικεύει το κόστος του ,αφού το κόστος αυτό είναι αντικειμενικό μιας αμφοτεροβαρούς σύμβασης .

2. ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να καταχωρηθεί στο ενεργητικό ,πρέπει αρχικώς να αποτιμηθεί στο κόστος του .

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελείται από την τιμή αγοράς του ,στην οποία περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι επιστρεπτέοι φόροι αγοράς ,καθώς και άλλο άμεσα επιρριπτό έξοδο απαραίτητο για να φθάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας.

Παραδείγματα άμεσα επιρριπτέων εξόδων είναι:

- α) το κόστος διαμόρφωσης του χώρου
- β) τα αρχικά έξοδα παραδόσεως και μεταφοράς
- γ) τα έξοδα εγκατάστασης
- δ) οι επαγγελματικές αμοιβές

Όταν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων ,το κόστος του συνίσταται στην ισοδύναμη αξία μετρητοίς .Η διαφορά

μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της αξίας καταχωρείται ως δαπάνη τόκου .Τα διοικητικά έξοδα δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους των ενσώματων ακινητοποιήσεων ,εκτός αν μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με την απόκτηση του στοιχείου ή με το να το φέρουν σε κατάσταση λειτουργίας .

3. ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Μεταγενέστερες δαπάνες σχετιζόμενες με ήδη καταχωρημένο στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων ,πρέπει να προστίθεται στη λογιστική αξία του στοιχείου αυτού ,όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οφέλη ,που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση ,θα υπερβαίνουν την αρχικά προσδιορισμένη κανονική απόδοση του πιο πάνω στοιχείου .Κάθε άλλη μεταγενέστερη δαπάνη πρέπει να βαρύνει τα έξοδα χρήσεως κατά την οποία πραγματοποιείται .

Παραδείγματα βελτιώσεων που συνεπάγονται αυξημένα μελλοντικά οφέλη είναι:

- ❖ Μετατροπή μιας εγκατάστασης για να παραταθεί η ωφέλιμη ζωή της , συμπεριλαμβάνοντας και της αυξήσεως της δυναμικότητας .
- ❖ Αντικατάσταση μερών μηχανής για να επιτευχθεί μια ουσιαστική βελτίωση στην ποιότητα των παραγομένων.
- ❖ Εφαρμογή νέων παραγωγικών διαδικασιών που επιτρέπουν ουσιαστική μείωση του προηγουμένως υπολογιζόμενου κόστους εκμεταλλεύσεως

Δαπάνες επισκευών θεωρούνται τρέχουσες ,εφόσον όμως αφορούν την αποκατάσταση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών ενός παγίου καταχωρούνται σε αύξηση της λογιστικής τους αξίας .

4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ

4.1 ΒΑΣΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Ύστερα από την αρχική καταχώρηση στο ενεργητικό ,ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεως ,μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και κάθε σωρευμένη ζημιά απομείωσης .

4.2 ΕΠΙΤΡΕΠΟΜΕΝΗ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Ύστερα από την αρχική καταχώρηση στο ενεργητικό ,ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη από την πραγματική του αξία κατά την ημέρα της

αναπροσαρμογής ,μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και κάθε ζημιζ απομείωσης .Οι αναπροσαρμογές της αξίας πρέπει να γίνονται τακτικά έτσι ώστε οι λογιστικές αξίες να μην διαφέρουν ουσιωδώς από αυτές που θα μπορούσε να προσδιορισθούν με βάση τις πραγματικές αξίες κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού .

Κατά τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας του ,το πάγιο αποτιμάται με βάση τη δεδομένη χρησιμότητά του .Εφόσον όμως πιθανολογείται αλλαγή στη χρήση του ,αποτιμάται στην ίδια βάση όπως άλλα πάγια που κατέχονται με την πρόθεση της ίδιας χρήσεως .Η συχνότητα των αναπροσαρμογών ενός παγίου εξαρτάται από την διακύμανση της πραγματικής αξίας του και τη φύση του (άλλοτε είναι αναγκαία η αναπροσαρμογή κάθε έτος και άλλοτε κάθε τρία ή πέντε έτη) .

Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου στοιχείου ,ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων ,στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό ,πρέπει να αναπροσαρμόζεται .

Κατηγορίες ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι:

- α) εδαφικές εκτάσεις
- β) γήπεδα και κτίρια
- γ) μηχανήματα
- δ) πλοία
- ε) αεροπλάνα
- στ) οχήματα
- ζ) έπιπλα και σκεύη
- η) εξοπλισμός γραφείου

Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής ,η αύξηση πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων ,με τίτλο «διαφορές αναπροσαρμογής» .Όμως μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο ,κατά την έκταση που αναστρέφει μια υποτίμηση του ιδίου στοιχείου ,η οποία είχε βαρύνει τα έξοδα .

Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου μειώνεται λόγω υποτιμήσεως ,η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως δαπάνη .Όμως μια μείωση λόγω υποτιμήσεως πρέπει να βαρύνει άμεσα τις «σχετικές διαφορές αναπροσαρμογής» κατά την έκταση που η μείωση δεν υπερβαίνει το ποσό που περιλαμβάνεται στις «διαφορές αναπροσαρμογής» σε σχέση με το ίδιο το πάγιο .

5. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ –ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Το αποσβεστέο ποσό του παγίου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του .Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος πρέπει να αντικατοπτρίζει τον ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου από την επιχείρηση .Οι ακόλουθοι παράγοντες πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός παγίου:

- Η αναμενόμενη χρήση του παγίου στοιχείου από την επιχείρηση .
- Η αναμενόμενη φυσική φθορά που εξαρτάται από παράγοντες εκμεταλλεύσεως ,όπως ο αριθμός των φυλακών (βάρδιες) για τον οποίο το πάγιο στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα καθώς και η φροντίδα και η συντήρηση του παγίου στοιχείου ,όσο είναι σε αδράνεια .
- Τεχνική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το πάγιο .
- Νομικοί ή άλλοι περιορισμοί στη χρήση ενός στοιχείου

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου μπορεί να είναι βραδύτερη από ότι η οικονομική ζωή .Μια ποικιλία μεθόδων μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβεστέο ποσό ενός παγίου στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του .Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν την ευθεία μέθοδο ,την μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου ,και την κατά παραγόμενη μονάδα μέθοδο .Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης ενός παγίου επιλέγεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από το πάγιο αυτό .

6. ΕΠΙΠΛΕΥΣΗ ΤΗΣ ΩΦΕΛΙΜΗΣ ΖΩΗΣ

Κατά την διάρκεια της εκμετάλλευσης ενός παγίου στοιχείου μπορεί να γίνει εμφανές ότι η εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του δεν είναι σωστή .Για παράδειγμα ,η ωφέλιμη ζωή μπορεί να επιμηκυνθεί από μεταγενέστερες δαπάνες στο πάγιο στοιχείο ,που βελτιώνουν την κατάσταση αυτού πέραν της κανονικής απόδοσής του ,όπως προσδιορίστηκε αρχικά .Από την άλλη πλευρά ,τεχνολογικές αλλαγές ή αλλαγές στην αγορά προϊόντων ,μπορεί να μειώσουν την ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου .Στις περιπτώσεις αυτές ,η ωφέλιμη ζωή και κατ' επέκταση ,ο συντελεστής απόσβεσης αναπροσαρμόζεται για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις .

Η πολιτική επισκευών και συντήρησης της επιχείρησης μπορεί επίσης να επηρεάσει την ωφέλιμη ζωή ενός παγίου στοιχείου . Η πολιτική αυτή μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την επέκταση της ωφέλιμης ζωής του παγίου ή μια αύξηση της υπολειμματικής αξίας του .Η

υιοθέτηση όμως μιας τέτοιας πολιτικής δεν εξαλείφει την ανάγκη λογισμού αποσβέσεων .

Για τους προαναφερόμενους λόγους το Πρότυπο επιβάλλει όπως «η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου των ενσώματων **ακινητοποιήσεων** πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και ,αν οι προσδοκίες είναι σημαντικά διαφορετικές από τις προηγούμενες εκτιμήσεις ,η δαπάνη απόσβεσης για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις πρέπει να αναπροσαρμόζεται»

7. ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης ενός παγίου στοιχείου επιλέγεται με βάση τον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο .Η επιλεγείσα μέθοδος εφαρμόζεται ομοιόμορφα από χρήση σε χρήση ,εκτός αν υπάρχει κάποια μεταβολή στον προσδοκώμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών άντλησης των ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο .

Για τους παραπάνω λόγους το Πρότυπο ορίζει ότι « η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται στις ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και ,αν υπάρξει μια σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από αυτά τα πάγια στοιχεία ,η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό ωφελειών .Όταν μια τέτοια μεταβολή στη μέθοδο απόσβεσης είναι αναγκαία ,η μεταβολή αυτή πρέπει να εμφανίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης και να αναπροσαρμόζεται η δαπάνη αποσβέσεων για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17: ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του πρότυπου αυτού είναι να περιγράψει τη λογιστική των χρηματοδοτικών και λειτουργικών μισθώσεων ,τόσο για τους μισθωτές όσο και για τους εκμισθωτές .Εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής αυτού του προτύπου οι εξής μισθώσεις:

- α) μισθωτικές συμφωνίες για εξερεύνηση ή χρήση φυσικών πηγών ,όπως αργού πετρελαίου ,φυσικού αερίου ,ξυλείας ,μετάλλων και άλλων μεταλλευτικών δικαιωμάτων
- β) συμφωνίες αδειών για αντικείμενα ,όπως κινηματογραφικές ταινίες ,θεατρικά έργα ,χειρόγραφα .

ΟΡΙΣΜΟΙ

Μίσθωση είναι μια συμφωνία όπου ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή ,με αντάλλαγμα μια πληρωμή ή μια σειρά πληρωμών ,το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο.

Χρηματοδοτική μίσθωση είναι μια μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που ακολουθούν την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου ,ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή μη του τίτλου κυριότητας.

Μη ακυρωτέα μίσθωση είναι μια μίσθωση που μπορεί να ακυρωθεί μόνο :

- Με την επέλευση του μισθωτή
- Με την έγκριση του μισθωτή
- Με την σύναψη μιας νέας μίσθωσης για το ίδιο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή

Έναρξη μισθώσεως είναι η ημερομηνία της μισθωτικής συμφωνίας ή η ημερομηνία της δέσμευσης των εμπλεκόμενων μερών ως προς τους κύριους όρους της σύμβασης ,εφόσον αυτή προηγείται.

Διάρκεια της μίσθωσης είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό του στοιχείο ,καθώς και κάθε παραπέρα περίοδος για την ο μισθωτής ,έχει το δικαίωμα να παρατείνει τη μίσθωση του περιουσιακού στοιχείου ,με ή χωρίς αύξηση του μισθώματος ,εφόσον είναι μάλλον βέβαιο κατά την

έναρξη της μισθωτικής σχέσης ,ότι ο μισθωτής θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα .

Ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής οφείλει ή μπορεί να υποχρεωθεί να καταβάλλει κατά την διάρκεια της μίσθωσης ,μη περιλαμβανομένων των δαπανών επισκευής ,συντήρησης καθώς επίσης και κάθε ποσό εγγυημένο από το μισθωτή .

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο ,θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση ,σε μια αντικειμενική συναλλαγή .

Οικονομική ζωή είναι :

α) η περίοδος κατά την διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες.

β) ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο.

Ωφέλιμη ζωή είναι η εκτιμώμενη απομένουσα χρονική περίοδος μετά την έναρξη του χρόνου της μίσθωσης ,κατά την διάρκεια της οποίας τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να αναλωθούν από την επιχείρηση ,εφόσον το επιτρέπει η διάρκεια της μίσθωσης .

Εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι :

α) από πλευράς του μισθωτή ,το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από ένα τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή .

β) από πλευράς του εκμισθωτή ,το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από ένα τρίτο μη συνδεδεμένο με τον εκμισθωτή ,ο οποίος έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις ,σύμφωνα με την εγγύηση .

Ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση είναι το σύνολο των ελαχίστων μισθωμάτων σύμφωνα με την χρηματοδοτική μίσθωση ,από πλευράς του εκμισθωτή και κάθε μη εγγυημένη υπολειμματική αξία που ανήκει στον εκμισθωτή .

Οριακό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μια όμοια μισθωτική σχέση ,ή αν αυτό δεν μπορεί να προσδιορισθεί ,το επιτόκιο που ,κατά την έναρξη της

μισθώσεως θα αποδεχόταν ο μισθωτής για να δανειστεί τα αναγκαία κεφάλαια , με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις ,για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο .

1. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΙΣΘΩΣΕΩΝ

Παραδείγματα συνθηκών που κανονικά συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι:

- Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι τη λήξη της μισθώσεως
- Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία που το δικαίωμα μπορεί να ασκηθεί έτσι που ,κατά την έναρξη της μίσθωσης να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί .
- Η διάρκεια της μισθώσεως εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής μολονότι ο τίτλος κυριότητας δεν μεταβιβάζεται
- Κατά την έναρξη της μισθώσεως η παρούσα αξία των ελαχίστων μισθωμάτων συμποσούται ουσιαστικά ,τουλάχιστο στο σύνολο της πραγματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου .
- Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσεως ,ούτως ώστε μόνο ο μισθωτής μπορεί να χρησιμοποιεί αυτά χωρίς να γίνουν σοβαρές τροποποιήσεις .

2. ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΤΩΝ

2.1 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Οι μισθωτές πρέπει να καταχωρούν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στους Ισολογισμούς τους ,με ποσό ίσο κατά την έναρξη της μισθώσεως με την πραγματική αξία της μισθούμενης ιδιοκτησίας ή αν είναι χαμηλότερη ,με την παρούσα αξία των ελαχίστων μισθωμάτων .Κατά τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των ελαχίστων μισθωμάτων ,ο προεξοφλητικός συντελεστής είναι το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης ,αν αυτό είναι πρακτικά εύκολο ,να προσδιοριστεί ,διαφορετικά πρέπει να χρησιμοποιείται το οριακό επιτόκιο δανεισμού.

Τα μισθώματα πρέπει να επιμερίζονται στα χρηματοοικονομικά έξοδα και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρεώσεως .Το χρηματοοικονομικό βάρος πρέπει να κατανέμεται στις όσες χρήσεις διαρκεί η μίσθωση

,ούτως ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο πάνω στο απομένον υπόλοιπο της υποχρεώσεως κάθε χρήσης .

2.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Οι πληρωμές μισθωμάτων βάση μιας λειτουργικής μίσθωσης λογίζονται σε βάρος των αποτελεσμάτων με την ευθεία μέθοδο σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης ,εκτός αν μια άλλη συστηματική βάση είναι αντιπροσωπευτική του τρόπου της χρονικής κατανομής της ωφέλειας του χρήστη ,έστω κι αν οι πληρωμές δεν γίνονται σε αυτή τη βάση .Ως ευθεία μέθοδο πρέπει να θεωρήσουμε την κατανομή των μισθωμάτων με βάση την αρχή του «δεδουλευμένου» και την άμεση επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσης με την αναλογούσα δαπάνη .Σημειώνεται ότι ο προαναφερόμενος τρόπος κατανομής των μισθωμάτων δεν καταλαμβάνει την κατανομή των δαπανών που γίνονται για το μίσθιο ,όπως για τις δαπάνες ασφαλίσεων ,συντήρησης κ.λ.π.

Οι μισθωτές πρέπει επιπρόσθετα να κάνουν τις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις λειτουργικές μισθώσεις :

- Το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων μισθωμάτων βάσει μη ακυρωτέων λειτουργικών μισθώσεων για καθεμιά από τις ακόλουθες περιόδους:
 - μέχρι ένα έτος
 - από ένα μέχρι πέντε έτη
 - πέραν των πέντε ετών
- Το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων εισπράξεων υπομισθωμάτων που αναμένονται να γίνουν βάσει μη ακυρωτέας υπομίσθωσης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- Πληρωμές μισθωμάτων και υπομισθωμάτων που λογίστηκαν στα αποτελέσματα χρήσης με διαχωρισμό των ποσών των ελάχιστων μισθωτικών πληρωμών ,των ενδεχόμενων μισθωμάτων και των πληρωμών υπομισθωμάτων
- Μια γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή συμπεριλαμβανομένων ,μεταξύ άλλων των ακόλουθων:
 - τη βάση στην οποία προσδιορίζονται οι πληρωμές των ενδεχόμενων μισθωμάτων
 - την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς ή τους όρους κλιμάκωσης
 - τους περιορισμούς που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες όπως αυτοί που αφορούν σε μερίσματα ,σε αύξηση χρεών και σε νέες μισθώσεις .

3. ΟΙ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΚΜΙΣΘΩΤΩΝ

3.1 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Οι εκμισθωτές πρέπει να καταχωρούν στον Ισολογισμό τους τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση και να παρουσιάζουν αυτά ως απαίτηση με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση. Η καταχώρηση του χρηματοοικονομικού εσόδου πρέπει να βασίζεται σε ένα μοντέλο που αντανακλά μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή πάνω στο ανεξόφλητο μέρος της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Αρχικές άμεσες δαπάνες, όπως προμήθειες και αμοιβές νομικών συμβούλων που πραγματοποιούνται από τους εκμισθωτές καταχωρούνται είτε άμεσα, στα αποτελέσματα χρήσεως, είτε καταχωρούνται αφαιρετικά του χρηματοοικονομικού εσόδου με ομοιόμορφο τρόπο κατά την διάρκεια της μίσθωσης.

3.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Τα μισθωμένα με λειτουργική μίσθωση περιουσιακά στοιχεία πρέπει να εμφανίζονται στον Ισολογισμό του εκμισθωτή ως περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για λειτουργικές εκμισθώσεις, σύμφωνα με τη φύση του κάθε στοιχείου, δηλαδή αν είναι μηχάνημα στα μηχανήματα, αν είναι κτίρια στα κτίρια κ.λ.π.

Το έσοδο μισθωμάτων καταχωρείται στα αποτελέσματα με μια ευθεία μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης, δηλαδή με βάση την αρχή του «δεδουλευμένου» ακόμη και αν οι εισπράξεις δεν βασίζονται σε τέτοια μέθοδο, εκτός αν μια άλλη συστηματική μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική της χρονικής κατανομής, κατά την οποία το όφελος από το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο είναι φθίνον.

Οι τρέχουσες δαπάνες που πραγματοποιεί ο εκμισθωτής όπως δαπάνες συντήρησης, ασφάλισης, συμπεριλαμβανομένης και της απόσβεσης, βαρύνουν τα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται. Οι αρχικές όμως άμεσες δαπάνες που πραγματοποιούνται ειδικώς για την απόκτηση εσόδων από λειτουργική μίσθωση είναι είτε αναβαλλόμενες και κατανεμόμενες στα αποτελέσματα σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης αναλογικά προς την καταχώρηση του εσόδου από μισθώματα, είτε βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται.

Η απόσβεση των αποσβέσιμων εκμισθωμένων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γίνεται με την ίδια μέθοδο που ο εκμισθωτής εφαρμόζει για όμοια περιουσιακά στοιχεία και η δαπάνη της απόσβεσης

πρέπει να υπολογίζεται με τη βάση που τίθεται από το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις».

4. ΠΡΑΞΕΙΣ ΠΩΛΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗΣ

Αν μια πράξη πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε χρηματοδοτική μίσθωση, η τυχόν επιπλέον διαφορά του εσόδου από την πώληση του στοιχείου αυτού, σε σχέση με την λογιστική του αξία, δεν πρέπει να περιληφθεί στα αποτελέσματα χρήσεως αλλά να εμφανισθεί στις οικονομικές καταστάσεις του πωλητή –μισθωτή ως έσοδο επομένων χρήσεων και να μεταφερθεί τμηματικά στα αποτελέσματα σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης. Αν μια πράξη πώλησης με επαναμίσθωση καταλήγει σε λειτουργική μίσθωση και είναι βέβαιο ότι η πράξη αυτή έχει γίνει σε πραγματικές αξίες, τότε το τυχόν κέρδος ή η ζημιά πρέπει να μεταφέρεται αμέσως στα αποτελέσματα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18: ΕΣΟΔΑ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προσδιορίσει τον χρόνο καταχώρησης των εσόδων κα εφαρμόζεται για έσοδα που προκύπτουν από τις εξής συναλλαγές :

α) Πώληση αγαθών

β) Παροχή υπηρεσιών

γ) Την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που αποφέρουν τόκους ,δικαιώματα και μερίσματα .

Το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή για έσοδα που προκύπτουν από :

- Μισθωτήρια συμβόλαια
- Μερίσματα που προέρχονται από επενδύσεις οι οποίες παρακολουθούνται με την μέθοδο της καθαρής θέσης
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών επιχειρήσεων
- Μεταβολές στην πραγματική αξία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού
- Μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφοριακών στοιχείων
- Αρχική καταχώρηση και μεταβολές στην πραγματική αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες
- Αρχική καταχώρηση της αγροτικής παραγωγής

ΟΡΙΣΜΟΙ

Έσοδο είναι η μικτή ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελημάτων στην διάρκεια της χρήσεως που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης ,όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων εκτός από εκείνες που σχετίζονται με εισφορά κεφαλαίου από τους μετόχους ή τους εταίρους .Συνέπεια του ορισμού αυτού είναι ότι εισπραττόμενα για λογαριασμό τρίτων ποσά δεν αποτελούν έσοδα .Για παράδειγμα σε μια πρακτόρευση ,έσοδο αποτελεί μόνο το ποσό της προμήθειας .

1. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΕΣΟΔΟΥ

Τα έσοδα αποτιμώνται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος .Συνεπώς όταν η εισροή των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων αναβάλλεται η πραγματική αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα .Έτσι ,όταν ο διακανονισμός συνιστά στην ουσία παροχή πιστώσεως ,η πραγματική

αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση των μελλοντικών εισπράξεων εφαρμόζοντας ένα επιτόκιο που προσδιορίζεται είτε με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο πιστωτικό στοιχείο είτε με το επιτόκιο που καταλήγει σε αξία πώλησης του αγαθού τέτοια ,ως αν αυτή γινόταν μετρητοίς .Η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος καταχωρείται ως έσοδο τόκου .

2. ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Το έσοδο από την πώληση αγαθών πρέπει να λογίζεται ,όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι :

- Η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες από την κυριότητα των αγαθών .
- Η επιχείρηση δεν εξακολουθεί να αναμιγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων στον βαθμό που συνήθως σχετίζονται με την κυριότητα ,ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά .
- Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα
- Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- Τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν ή πρόκυται να πραγματοποιηθούν σε σχέση με τη συναλλαγή μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα .

Παραδείγματα ,στα οποία η επιχείρηση διατηρεί ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας και κατά συνέπεια η συναλλαγή δεν αποτελεί πώληση είναι :

- ✚ Η επιχείρηση διατηρεί υποχρεώσεις για μη ικανοποιητική λειτουργία ,μη καλυπτόμενη από συνήθεις όρους εγγύησης .
- ✚ Όταν η είσπραξη του εσόδου από μια συγκεκριμένη πώληση τελεί υπό την αίρεση της πραγματοποίησης του εσόδου από τον αγοραστή .
- ✚ Όταν τα αγαθά αποστέλλονται με τον όρο της εγκατάστασης και η εγκατάσταση αποτελεί ουσιώδες μέρος της συμφωνίας που δεν έχει εκπληρωθεί ακόμα από την επιχείρηση
- ✚ Όταν ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει την αγορά για λόγο καθοριζόμενο στη συμφωνία πώλησης και η επιχείρηση είναι αβέβαιη για την πιθανότητα επιστροφής .

Η παρακράτηση της κυριότητας για εξασφάλιση της είσπραξης του οφειλόμενου ποσού ,δεν θεωρείται ουσιώδης κίνδυνος της κυριότητας και κατά συνέπεια η συναλλαγή αποτελεί πώληση .Ομοίως δεν θεωρείται ουσιώδης κίνδυνος ,η πώληση με το δικαίωμα επιστροφής από τον πελάτη ,αν δεν μείνει ικανοποιημένος . Έσοδα και έξοδα που αφορούν

την ίδια συναλλαγή καταχωρούνται συγχρόνως .Όμως ένα έσοδο δεν μπορεί να καταχωρηθεί ,όταν οι αντίστοιχες δαπάνες δεν μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα .Σε τέτοιες περιπτώσεις κάθε αντάλλαγμα που έχει ήδη εισπραχθεί για την πώληση των αγαθών ,καταχωρείται ως υποχρέωση .

3. ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής που αφορά την παροχή υπηρεσιών μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα ,η καταχώρηση εσόδου σχετιζόμενου με τη συναλλαγή πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσεως της συναλλαγής κατά την ημέρα του ισολογισμού .Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα ,όταν όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις πληρούνται :

- Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα
- Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- Το στάδιο ολοκλήρωσεως της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα
- Οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την συναλλαγή και αυτές που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα .

Ο παρέχων υπηρεσίες μπορεί να κάνει βάσιμες εκτιμήσεις αφού έχει συμφωνήσει στα ακόλουθα με το αντισυμβαλλόμενο μέρος:

- ✚ Τα δικαιώματα που μπορεί να ασκήσει κάθε συμβαλλόμενο μέρος σχετικά με τις υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν και να ληφθούν
- ✚ Την αμοιβή των υπηρεσιών
- ✚ Τον τρόπο και τους όρους διακανονισμού

Ο βαθμός ολοκλήρωσεως της συναλλαγής μπορεί να προσδιορισθεί με τις παρακάτω μεθόδους:

- ❖ Επιμέτρηση του εκτελεσθέντος έργου
- ❖ Ολοκληρωθείσες έως την ημέρα εκτίμησης υπηρεσίες ,σε σχέση με το σύνολο αυτών .
- ❖ Πραγματοποιηθείσες δαπάνες μέχρι την ημέρα εκτίμησης σε σχέση με το σύνολο του κόστους της υπηρεσίας που πρέπει να παρασχεθεί

4. ΤΟΚΟΙ ,ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

Τα ανωτέρω έσοδα ,δηλαδή τα έσοδα που προκύπτουν από την εκ μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που

δίνουν τόκους ,δικαιώματα και μερίσματα λογίζονται με βάση τους εξής κανόνες :

- i. Οι τόκοι πρέπει να λογίζονται βάση μιας χρονικής αναλογίας σύμφωνα με την πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου
- ii. Τα δικαιώματα να λογίζονται με βάση την πραγματοποίηση ,σύμφωνα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης .
- iii. Τα μερίσματα να λογίζονται ,όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα είσπραξης τους από τους μετόχους.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19:ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική απεικόνιση και τις γνωστοποιήσεις για παροχές από έναν εργοδότη στους εργαζομένους και εφαρμόζεται για όλες τις παροχές συμπεριλαμβάνονται και εκείνες που παρέχονται :

- α) σύμφωνα με τυπικά προγράμματα
- β) σύμφωνα με νομοθετικούς κανόνες μέσω κλαδικών συμβάσεων
- γ) από άτυπες πρακτικές που καταλήγουν όμως σε μια τεκμαιρόμενη δέσμευση

Σύμφωνα με το πρότυπο οι παροχές σε εργαζόμενους χωρίζονται σε 5 μεγάλες κατηγορίες :

- α) βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους
- β) παροχές μετά την απασχόληση
- γ) άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους
- δ) παροχές λήξεως της εργατικής σχέσεως
- ε) παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή βάση την αξία αυτών

ΟΡΙΣΜΟΙ

Παροχές σε εργαζόμενους είναι όλες οι μορφές της αντιπαροχής που δίδεται από μια επιχείρηση σε αντάλλαγμα για την παρεχόμενη από τους εργαζομένους υπηρεσία .

Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους είναι παροχές που λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε 12 μήνες μετά το τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες .

Παροχές μετά την απασχόληση είναι παροχές σε εργαζόμενους που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης .

Προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μια επιχείρηση χορηγεί παροχές μετά την απασχόληση σε έναν ή περισσότερους εργαζομένους .

Προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση κατά τα οποία ,μια επιχείρηση πληρώνει καθορισμένες εισφορές σε έναν ιδιαίτερο φορέα και δεν θα έχει καμία νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση να πληρώνει περαιτέρω εισφορές ,αν το Ταμείο δεν κατέχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία για να πληρώνει

όλες τις παροχές σε εργαζόμενους που αφορούν στην υπηρεσία τους κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις .

Προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι προγράμματα μετά την απασχόληση ,αλλά εκτός από τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών .

Προγράμματα πολλών εργοδοτών είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών ή προγράμματα καθορισμένων παροχών που :

- Συγκεντρώνουν τα περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρονται από διάφορες επιχειρήσεις ,τα οποία δεν είναι κάτω από κοινό έλεγχο
- Χρησιμοποιούν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για να χορηγούν παροχές σε εργαζόμενους περισσότερων από μιας επιχειρήσεων πάνω σε βάση ότι ,το επίπεδο εισφορών και παροχών προσδιορίζονται χωρίς αναφορά στην ταυτότητα της επιχείρησης που απασχολεί τους εργαζομένους που αφορούν

Άλλες μακροχρόνιες παροχές σε εργαζόμενους είναι παροχές οι οποίες δεν λήγουν στο σύνολο μέσα στους 12 μήνες μετά το τέλος της χρήσης στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν την σχετική υπηρεσία .

Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως είναι παροχές σε εργαζόμενους πληρωτές ως αποτέλεσμα :

- Είτε απόφασης μιας επιχείρησης να τερματίσει μια απασχόληση εργαζόμενου πριν τη κανονική ημερομηνία αποχώρησης
- Είτε απόφασης ενός εργαζόμενου να αποδεχθεί εθελοντικά απόλυση με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές

Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών είναι παροχές σε εργαζόμενους ,σύμφωνα με τις οποίες :

- Είτε οι εργαζόμενοι δικαιούνται να λάβουν συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από την επιχείρηση
- Είτε το ποσό της υποχρέωσης της επιχείρησης προς τους εργαζόμενους εξαρτάται από την μελλοντική τιμή των συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται από την επιχείρηση

Προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες ,κατά τις οποίες μια επιχείρηση χορηγεί παροχές αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή σε αξία αυτών για ένα ή περισσότερους εργαζόμενους .

Κατοχυρωμένες παροχές σε εργαζόμενους είναι παροχές σε εργαζόμενους που δεν εξαρτώνται από μελλοντική απασχόληση.

Παρούσα αξία μιας υποχρέωσης καθορισμένης παροχής είναι η παρούσα αξία ,χωρίς έκπτωση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος των αναμενόμενων μελλοντικών πληρωμών που χρειάζονται για να διακανονίσουν την υποχρέωση που προέρχεται από υπηρεσία εργαζομένου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις .

Κόστος τρέχουσας απασχόλησης είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής ,που προέρχεται από την απασχόληση εργαζομένου κατά την τρέχουσα χρήση .

Δαπάνη τόκων είναι η αύξηση κατά την διάρκεια μιας χρήσης στην παρούσα αξία μιας υποχρέωσης καθορισμένης παροχής ,που αυξάνει ,γιατί οι παροχές είναι μια χρήση πλησιέστερα προς το διακανονισμό .

Ειδικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο σημαίνει ένα ασφαλιστήριο που εκδίδεται από έναν ασφαλιστή που δεν είναι συνδεδεμένο μέρος της επιχείρησης που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις εφόσον το προϊόν του ασφαλιστηρίου:

- Μπορεί να χρησιμοποιείται μόνο για να πληρώσει ή να χρηματοδοτήσει παροχές σε εργαζόμενους ,σύμφωνα με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών
- Δεν είναι διαθέσιμο στους ίδιους πιστωτές της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις εκτός αν :
 - το προϊόν αντιπροσωπεύει πλεόνασμα περιουσιακών στοιχείων που δεν χρειάζεται για το ασφαλιστήριο στην αντιμετώπιση όλων των σχετικών υποχρεώσεων και παροχών σε εργαζόμενους
 - το προϊόν επιστρέφεται στην οικονομική επιχείρηση που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για αποζημίωση αυτής για τις ήδη πληρωθείσες παροχές σε εργαζόμενους .

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλάσσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με γνώση και με την θέλησή τους σε μια συναλλαγή κάτω από κανονικές συνθήκες .

Απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι τόκοι ,μερίσματα ,και άλλα έσοδα που προέρχονται από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος ,μαζί με πραγματοποιημένα και απραγματοποίητα κέρδη ή ζημιές από τα περιουσιακά στοιχεία του

προγράμματος μείον κάθε δαπάνη διοικήσεως του προγράμματος και μείον κάθε φόρο πληρωτέο από το ίδιο το πρόγραμμα .

Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές περιλαμβάνουν :

- αναπροσαρμογές πείρας (διαφορές μεταξύ προηγούμενων αναλογιστικών παραδοχών και ότι έχει πραγματικά σύμβει)
- τα αποτελέσματα των μεταβολών σε αναλογιστικές παραδοχές

Κόστος προϋπηρεσίας είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής για υπηρεσία εργαζομένου σε προηγούμενες περιόδους ,που καταλήγει στην τρέχουσα περίοδο από την καθιέρωση ή τις μεταβολές των παροχών μετά την απασχόληση ή άλλων μακρόχρονων παροχών σε εργαζομένους .Κόστος προϋπηρεσίας μπορεί να είναι είτε θετικό (όταν παροχές καθιερώνονται ή βελτιώνονται) ,είτε αρνητικό (όταν μειώνονται υπάρχουσες παροχές)

1. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ 5 ΚΑΤΗΓΟΡΙΩΝ ΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

1.1 ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Οι βραχύχρονες παροχές περιλαμβάνουν :

- Ημερομίσθια ,μισθούς ,εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων
- Βραχύχρονες αποζημιωμένες απουσίες ,όπως ετήσια άδεια με αποδοχές και άδεια ασθένειας με αποδοχές ,όταν οι απουσίες αναμένεται να πραγματοποιηθούν μέσα σε 12 μήνες ,μετά το τέλος της χρήσεως στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική εργασιακή υπηρεσία
- Διανομή κερδών και έκτακτες πληρωτές μέσα σε 12 μήνες μετά την λήξη της χρήσεως ,μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία
- Μη νομισματικές παροχές (όπως ιατρική περίθαλψη ,κατοικία ,αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες)για τους τωρινούς εργαζόμενους

1.2 ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ

Οι παροχές αυτές περιλαμβάνουν :

- Συντάξεις
- Άλλες παροχές όπως ασφάλεια ζωής και ιατρική περίθαλψη

Τα προγράμματα αυτά διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες ,τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών και τα προγράμματα καθορισμένων παροχών .

Κατά τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών η υποχρέωση της επιχείρησης περιορίζεται στο ποσό που δέχεται να συνεισφέρει σε ένα ταμείο το οποίο θα χορηγεί τις παροχές .Κατά τα προγράμματα καθορισμένων παροχών η επιχείρηση έχει την υποχρέωση να παρέχει τις συμφωνημένες παροχές .

Τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών και καθορισμένων παροχών ,μπορεί να χαρακτηρίζονται ως Προγράμματα Πολλών Εργοδοτών , Κρατικά Προγράμματα και Ασφαλισμένες Παροχές .

1.2.1 Προγράμματα πολλών εργοδοτών

Προγράμματα πολλών εργοδοτών είναι τα προγράμματα εκείνα που διάφοροι εργοδότες συνιστούν ένα Ταμείο ή ένα Λογαριασμό που συγκεντρώνει εισφορές από τους συμμετέχοντες εργοδότες ,με σκοπό να καλύψει τις μετά την απασχόληση παροχές προς τους εργαζομένους όλων των συμμετεχόντων εργοδοτών .

1.2.2 Κρατικά Προγράμματα

Τα κρατικά προγράμματα καθιερώνονται με νόμο για να στη καλύπτουν όλες τις επιχειρήσεις ή όλες τις επιχειρήσεις συγκεκριμένου κλάδου και λειτουργούν από την Κεντρική Κυβέρνηση ή τις τοπικές αυτοδιοικήσεις ή από οποιοδήποτε άλλο όργανο που δημιουργείται για τον σκοπό αυτό .Τα κρατικά προγράμματα συντριπτική τους πλειοψηφία είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών .

1.2.3 Ασφαλισμένες παροχές

Στην περίπτωση αυτή ,η επιχείρηση πληρώνει ασφάλιστρα για να αντιμετωπίσει τις παροχές ενός προγράμματος παροχών μετά την απασχόληση .Αυτές οι περιπτώσεις αντιμετωπίζονται ως προγράμματα καθορισμένων εισφορών εκτός της περίπτωσης που η επιχείρηση θα έχει είτε άμεσα είτε έμμεσα μια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση :

α) είτε να πληρώνει τις παροχές σε εργαζόμενους άμεσα ,όταν αυτές γίνονται απαιτητές .

β) είτε να πληρώνει περαιτέρω ποσά ,αν ο ασφαλιστής δεν πληρώνει όλες τις μελλοντικές παροχές σε εργαζόμενους που αφορούν στην υπηρεσία του εργαζόμενου στην τρέχουσα και στις προηγούμενες χρήσεις .

1.3 ΑΛΛΕΣ ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Οι παροχές αυτές περιλαμβάνουν :

- ❖ Αποζημιωμένες μακρόχρονες απουσίες
- ❖ Παροχές μακρόχρονης ανικανότητας
- ❖ Διανομή κερδών και πληρωτές έκτακτες παροχές 12 μήνες ή περισσότερο από το τέλος της χρήσεως μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία
- ❖ Δουλευμένη αποζημίωση που πληρώνεται 12 μήνες ή περισσότερο από το τέλος της χρήσεως μέσα στην οποία αποκτάται το δικαίωμα

1.4 ΠΑΡΟΧΕΣ ΛΗΞΕΩΣ ΕΡΓΑΣΙΑΚΗΣ ΣΧΕΣΕΩΣ

Οι παροχές αυτές δημιουργούνται ,όταν μια επιχείρηση δεσμεύεται αποδεδειγμένα ,είτε :

- ❖ Να τερματίσει την απασχόληση εργαζομένων πριν την κανονική ημερομηνία αποχώρησης
- ❖ Να χορηγήσει παροχές λήξεως της εργασιακής σχέσεως ως ένα αποτέλεσμα μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει εκούσια απόλυση .

Η αποδεδειγμένη δέσμευση επέρχεται ,όταν και μόνο όταν η επιχείρηση έχει ένα λεπτομερειακό τυπικό πρόγραμμα για τη λήξη της εργασιακής σχέσεως χωρίς πιθανότητα απόσυρσης .Οι παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως δεν παρέχουν σε μια επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη και συνεπώς καταχωρούνται αμέσως ως έξοδα .

1.5 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ Ή ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΑΥΤΩΝ

Οι παροχές αυτές περιλαμβάνουν :

α) μετοχές ,δικαιώματα προαίρεσης μετοχών και άλλους συμμετοχικούς τίτλους ,που εκδίδονται για τους εργαζομένους σε μικρότερη από την πραγματική αξία κατά την οποία οι τίτλοι αυτοί θα εκδίδονται για ένα τρίτο μέρος

β) ταμιακές πληρωμές ,τα ποσά των οποίων θα εξαρτώνται από τις μελλοντικές αγοραίες τιμές των μετοχών της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις .

2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

2.1 ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

α) Ημερομίσθια ,μισθοί ,εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων

Οι παροχές αυτές καταχωρούνται με το ονομαστικό ποσό που πρόκειται να πληρωθεί σε αντάλλαγμα των υπηρεσιών που προσφέρθηκαν από τους εργαζόμενους ως εξής :

- ❖ Ως υποχρέωση μετά την έκπτωση κάθε ποσού που πληρώθηκε .Αν το ποσό που πληρώθηκε υπερβαίνει την υποχρέωση ,το υπερβάλλον καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο .
- ❖ Ως μια δαπάνη ή ως ένα περιουσιακό στοιχείο κατά την έκταση που η δαπάνη ενσωματώνεται σε αποθέματα και ιδιοκατασκευαζόμενα πάγια .

β) Βραχυχρόνες αποζημιωνόμενες απουσίες

Οι βραχυχρόνιες αποζημιωνόμενες απουσίες καταχωρούνται ως εξής :

- Οι σωρευμένες αποζημιωνόμενες απουσίες ,καταχωρούνται ως δαπάνη και υποχρέωση ,όταν οι εργαζόμενοι παρέχουν την υπηρεσία που αυξάνει το δικαίωμα τους σε μελλοντικές αποζημιωνόμενες απουσίες.
- Οι μη σωρευμένες αποζημιωνόμενες απουσίες καταχωρούνται ,όταν οι απουσίες πραγματοποιούνται .

Σωρευμένες αποζημιωνόμενες απουσίες είναι εκείνες που μεταφέρονται εις νέο και μπορεί να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά ,ενώ μη σωρευμένες είναι εκείνες που ,αν δεν ασκηθεί το δικαίωμα χρήσεως χάνονται .

Το αναμενόμενο κόστος των σωρευμένων αποζημιωνόμενων απουσιών αποτιμάται με βάση τα αναμενόμενα από την επιχείρηση ως αποτέλεσμα των αχρησιμοποίητων δικαιωμάτων κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού .

γ) Προγράμματα διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών

Το αναμενόμενο κόστος της διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών λογιστικοποιείται ως έξοδο και υποχρέωση κατά την ημερομηνία Ισολογισμού ,όταν και μόνο όταν :

- Η επιχείρηση έχει μια παρούσα νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να κάνει τέτοιες πληρωμές ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος

- Μια αξιόπιστη εκτίμηση της δεσμεύσεως μπορεί να πραγματοποιηθεί

δ) Μη νομισματικές παροχές

Λογιστικοποιούνται με τα ονομαστικά ποσά τους στη χρήση που παρασχεθήκαν οι αντίστοιχες υπηρεσίες .

2.2 ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗ

α) Προγράμματα καθορισμένων εισφορών

Η λογιστική για τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι απλή ,γιατί η υποχρέωση της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις για κάθε χρήση προσδιορίζεται από τα ποσά που εισφέρονται για αυτήν την περίοδο .Έτσι ,η επιχείρηση κατά την διάρκεια μιας χρήσεως που ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία ,την πληρωτέα για αυτή την υπηρεσία εισφορά ,καταχωρεί ως έξοδο και ως υποχρέωση .Η υποχρέωση μειώνεται με την εισφορά που έχει ήδη πληρωθεί .Αν η ήδη πληρωμένη εισφορά υπερβαίνει την εισφορά που αναλογεί στην παρασχεθείσα υπηρεσία ,το υπερβάλλον καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο .

β) Προγράμματα καθορισμένων παροχών

Η λογιστική των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών είναι σύνθετη ,γιατί απαιτούνται αναλογιστικές παραδοχές για να αποτιμώνται η υποχρέωση και το έξοδο και συνεπώς υπάρχει η πιθανότητα αναλογιστικών κερδών και ζημιών .Οι υποχρεώσεις αποτιμώνται πάνω σε μια προεξοφλητική βάση γιατί συνήθως διακανονίζονται μετά από πολλά χρόνια από τότε που οι εργαζόμενοι παρέχουν την σχετική υπηρεσία .

2.3 ΑΛΛΕΣ ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

α) Προγράμματα καθορισμένων εισφορών

Η λογιστική αντιμετώπιση είναι ίδια με τα αντίστοιχα προγράμματα των παροχών μετά την απασχόληση όπως αναφέρθηκαν παραπάνω .

β) Προγράμματα καθορισμένων παροχών

Η λογιστική τους αντιμετώπιση είναι πιο απλοποιημένη σε σχέση με τα αντίστοιχα προγράμματα των παροχών μετά την απασχόληση .

2.4 ΠΑΡΟΧΕΣ ΛΗΞΕΩΣ ΕΡΓΑΣΙΑΚΗΣ ΣΧΕΣΕΩΣ

Οι παροχές αυτές καταχωρούνται ως μια υποχρέωση και μια δαπάνη όταν και μόνο όταν η επιχείρηση δεσμεύεται να τις χορηγήσει .Όταν οι παροχές αυτές λήγουν πέρα των 12 μηνών από την ημερομηνία του Ισολογισμού πρέπει να προεξοφλούνται .Στην περίπτωση μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει εκούσια απόσυρση ,η αποτίμηση των παροχών λήξεως της εργασιακής σχέσεως πρέπει να βασίζεται στον αριθμό των εργαζομένων που αναμένεται να δεχθούν την προσφορά .

2.5 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ Ή ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΑΥΤΩΝ

Σχετικά με την καταχώρηση και αποτίμηση των παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών ,το πρότυπο αυτό δεν καθορίζει συγκεκριμένες προϋποθέσεις ,επειδή δεν υπήρξε παγκόσμια συναίνεση για τον τρόπο αντιμετώπισης αυτών των παροχών.

3. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΟΤΑΝ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΥΤΟ ΥΙΟΘΕΤΕΙΤΑΙ ΓΙΑ ΠΡΩΤΗ ΦΟΡΑ

Κατά την πρώτη υιοθέτηση του προτύπου αυτού μια επιχείρηση πρέπει να προσδιορίζει τη μεταβατική υποχρέωσή της για προγράμματα καθορισμένων παροχών ως :

- Την παρούσα αξία της υποχρέωσης κατά την ημερομηνία της υιοθέτησης
- Μείον την πραγματική αξία ,κατά την ημερομηνία της υιοθέτησης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος εκτός από εκείνα με τα οποία οι υποχρεώσεις πρόκειται να διακανονισθούν απευθείας
- Μείον κάθε κόστος προϋπηρεσίας που πρέπει να καταχωρείται σε μεταγενέστερες περιόδους

Αν η μεταβατική υποχρέωση είναι μεγαλύτερη από την υποχρέωση που θα είχε καταχωρηθεί κατά την ίδια ημερομηνία ,σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές της επιχείρησης ,η επιχείρηση πρέπει να κάνει επιλογή για να καταχωρήσει αυτήν την αύξηση ως μέρος της δικής της υποχρέωσης :

- Είτε αμέσως ,σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 8 ,σε βάρος του υπολοίπου κερδών εις νέο
- Είτε ως ένα έξοδο πάνω σε μια σταθερή βάση κατά την διάρκεια μέχρι 5 έτη από την ημερομηνία υιοθέτησης .Στην περίπτωση αυτή το όριο του 10% των αναλογιστικών κερδών καταχωρείται κατά την έκταση που υπερβαίνει το ακαταχώρητο μέρος της υπερβάλλουσας υποχρέωσης που προκύπτει κατά την πρώτη εφαρμογή .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20:ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ
ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΗΣ
ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων .Δεν έχει όμως εφαρμογή για τα ειδικότερα προβλήματα που προκύπτουν από τη λογιστική απεικόνιση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντικατοπτρίζουν τις μεταβολές των τιμών για την κρατική υποστήριξη με τη μορφή πλεονεκτημάτων ,όπως φορολογικές απαλλαγές ,φορολογικές εκπτώσεις για επενδύσεις ,πρόσθετες αποσβέσεις και μειωμένους συντελεστές φόρου ,για την κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία μιας επιχειρήσεως και για τις κρατικές επιχορηγήσεις για την γεωργία .

ΟΡΙΣΜΟΙ

Κράτος για σκοπούς αυτού του προτύπου είναι το Δημόσιο ,οι Δημόσιες Υπηρεσίες και οι παρόμοιες τοπικές ,εθνικές ή διεθνείς αρχές .

Κρατική υποστήριξη είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή κατηγορία επιχειρήσεων ,που πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις .Στην έννοια της κρατικής υποστήριξης δεν περιλαμβάνονται τα οφέληματα που παρέχονται μόνο έμμεσα ,μέσω της εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας ,όπως είναι η δημιουργία υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές ή η επιβολή περιορισμών μέτρων σε ανταγωνιστές .

Κρατική επιχορήγηση είναι ενίσχυση που παρέχεται από το Κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση σε ανταπόδοση του ότι αυτή έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της.Δεν περιλαμβάνονται στην έννοια αυτή οι κρατικές ενισχύσεις που λόγω της μορφής τους ,δεν είναι επιδεκτικές αποτίμησης ,καθώς και οι συναλλαγές με το Δημόσιο για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης .

Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ,ότι η επιχείρηση που

τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει ,να κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο να αποκτήσει μακράς διάρκειας περιουσιακά στοιχεία .Είναι δυνατόν επίσης να ορίζονται και πρόσθετοι όροι αναφορικά με το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή με την χρονική περίοδο στην οποία αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης .

Επιχορηγήσεις που αφορούν τα αποτελέσματα είναι κρατικές επιχορηγήσεις που δεν σχετίζονται με την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων .

Χαριστικά δάνεια είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους ,εφόσον τηρηθούν ορισμένες προϋποθέσεις .

1. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ

Οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται ,όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- Η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης
- Η επιχορήγηση θα εισπραχθεί

Χαριστικό δάνειο που χορηγείται από το κράτος αντιμετωπίζεται λογιστικά ως κρατική επιχορήγηση ,εφόσον υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα εκπληρώσει τους όρους της μη επιστροφής του .

2. ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΕΞΟΔΩΝ Ή ΖΗΜΙΩΝ

Οι επιχορηγήσεις αυτές λογίζονται ως έσοδα στη χρήση στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξης τους .Επίσης λογίζονται ως έσοδα στη χρήση στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα εισπράξεως ,και οι επιχορηγήσεις που δίδονται για άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης χωρίς την περαιτέρω διενέργεια δαπανών .

3. ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Οι επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία ,συμπεριλαμβανομένης και της εύλογης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων ,πρέπει να εμφανίζονται στον Ισολογισμό ,είτε με την μορφή εσόδου επομένων χρήσεων ,είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων .Επιχορηγήσεις που εμφανίζονται ως έσοδα επομένων χρήσεων μεταφέρονται στα

αποτελέσματα χρήσεως με ετήσιους συντελεστές απόσβεσης ,ανάλογους με τους συντελεστές απόσβεσης των περιουσιακών στοιχείων για τα οποία λήφθηκαν. Επιχορηγήσεις που λήφθηκαν για ακίνητα που αποτιμώνται σε πραγματική αξία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.40 παρακολουθούνται με τον ίδιο τρόπο ,δηλαδή είτε καταχωρούνται αφαιρετικώς της αξίας των ακινήτων είτε εμφανίζονται ως «έσοδα επομένων χρήσεων» .Στη δεύτερη αυτή περίπτωση μεταφέρονται στα έσοδα επομένων χρήσεων συστηματικά μέσα σε μια περίοδο ,ίση με την ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου .Ο χειρισμός αυτός βέβαια δεν είναι σύμφωνος με την αρχή της συσχέτισεως εσόδων και εξόδων ,αφού στα ακίνητα αυτά δεν διενεργούνται αποσβέσεις και οι επιδράσεις στα αποτελέσματα χρήσεως ,αφορούν τις μεταβολές στην πραγματική αξία τους .

Σε κάποιες περιπτώσεις μπορεί να δίνονται επιχορηγήσεις σε μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία με προϋπόθεση την εκπλήρωση κάποιων υποχρεώσεων εκ μέρους της επιχείρησης που λαμβάνει την επιχορήγηση .Στην περίπτωση αυτή το ποσό της επιχορήγησης λογίζεται στα έσοδα των χρήσεων που επιβαρύνθηκαν με τις δαπάνες αντιμετώπισης αυτών των υποχρεώσεων .

4. ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ

Η υποχρέωση επιστροφής μιας κρατικής επιχορήγησης λογιστικά αντιμετωπίζεται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης .Αν η επιστροφή μιας επιχορήγησης αφορά στα αποτελέσματα γίνεται πρώτα συμψηφισμός του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού με την επιχορήγηση αυτή λογαριασμού εσόδων επομένων χρήσεων και η διαφορά βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως .Αν η επιστροφή αφορά σε περιουσιακό στοιχείο ,τότε αυτή φέρεται σε αύξηση του περιουσιακού στοιχείου ή σε μείωση του υπολοίπου του λογαριασμού «Έσοδα επομένων χρήσεων» .

Το σωρευμένο ποσό των επιπλέον αποσβέσεων θα είχε βαρύνει τα αποτελέσματα ,αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση ,πρέπει να λογίζεται αμέσως σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσεως .

5. ΚΡΑΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΜΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΖΟΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ

Σε περίπτωση κρατικής υποστήριξης που δεν είναι επιδεικτική αποτίμησης όπως: η δωρεάν παροχή τεχνικών ή εμπορικών συμβουλών ή εγγυήσεων από το Δημόσιο στην επιχείρηση ,δεν γίνεται λογιστική καταχώρηση της κρατικής υποστήριξης .Το ίδιο αντιμετωπίζει και η κρατική υποστήριξη στις συναλλαγές με το Δημόσιο ,για τις οποίες δεν

είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης ,όπως στην περίπτωση που μέρος των πωλήσεων της επιχείρησης βασίζεται στο πρόγραμμα κρατικών προμηθειών .Μολονότι δεν αμφισβητείται η ύπαρξη της ωφέλειας για την επιχείρηση ,ωστόσο κάθε προσπάθεια για διαχωρισμό των συνήθων συναλλαγών της από εκείνες που σχετίζονται με την κρατική υποστήριξη θα ήταν μάλλον αυθαίρετη .

Το μέγεθος της ωφέλειας της επιχείρησης στις προαναφερόμενες περιπτώσεις μπορεί να επιβάλλει γνωστοποίηση του είδους ,της έκτασης και της διάρκειας της υποστήριξης που παρέχεται στην επιχείρηση ,για να μην υπάρχει περίπτωση παρερμηνείας των οικονομικών καταστάσεων της .

Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο αποτελούν μορφή κρατικής υποστήριξης ,χωρίς όμως να προσδιορίζεται ποσοτικά η σχετική ωφέλεια με βάση ένα τεκμαρτό επιτόκιο .

Τέλος το πρότυπο διευκρινίζει ότι στην έννοια της κρατικής υποστήριξης δεν περιλαμβάνεται η υποδομή που δημιουργείται με τη βελτίωση των κοινόχρηστων δικτύων μεταφορών και επικοινωνιών και με τη διάθεση εξελιγμένων εγκαταστάσεων ,όπως είναι τα έργα άρδευσης και υδροδότησης ,δεδομένου ότι η υποδομή αυτή βρίσκεται στη διάθεση του κοινωνικού συνόλου μιας περιοχής ,το οποίο την επωφελείται κατά τρόπο συνεχή και απροσδιόριστο .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21:ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του πρότυπου είναι η λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα ,ο προσδιορισμός της συναλλαγματικής ισοτιμίας που πρέπει να χρησιμοποιηθεί και ο τρόπος καταχώρησης στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής επίδρασης των μεταβολών των ισοτιμιών .

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και η μετατροπή οικονομικών καταστάσεων των εκμεταλλεύσεων εξωτερικού που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης ,μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με την μέθοδο της καθαρής θέσης .Το πρότυπο δεν ασχολείται με τη λογιστική της αντισταθμίσεως του κινδύνου των σε ξένο νόμισμα στοιχείων .

ΟΡΙΣΜΟΙ

Εκμετάλλευση εξωτερικού είναι μια θυγατρική ή συγγενής εταιρία ή μια κοινοπραξία ή υποκατάστημα της επιχείρησης που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις και των οποίων οι δραστηριότητες βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική από τη χώρα της επιχείρησης αυτής .

Οικονομική μονάδα εξωτερικού είναι μια εκμετάλλευση εξωτερικού ,οι δραστηριότητες της οποίας δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος εκείνων της εξεταζόμενης επιχείρησης .

Τηρούμενο νόμισμα είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων .

Ξένο νόμισμα είναι ένα νόμισμα διαφορετικό από το τηρούμενο νόμισμα της επιχείρησης .

Τιμή συναλλάγματος είναι η σχέση ανταλλαγής δύο νομισμάτων .

Συναλλαγματική διαφορά είναι η διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή με διαφορετικές ισοτιμίες του ίδιου αριθμού μονάδων ενός ξένου νομίσματος στο τηρούμενο νόμισμα .

Τιμή κλεισίματος είναι η τιμή ημέρας του συναλλάγματος κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού .

Καθαρή επένδυση σε οικονομική μονάδα εξωτερικού είναι το μερίδιο της εξεταζόμενης επιχείρησης στην καθαρή περιουσία της οικονομικής μονάδας εξωτερικού .

Νομισματικά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και απαιτήσεις και υποχρεώσεις εισπρακτέες ή πληρωτέες σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα χρηματικά ποσά .

1. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

Τέτοιες συναλλαγές είναι :

- Αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών ,των οποίων η τιμή καθορίζεται σε ξένο νόμισμα
- Λήψη ή παροχή δανείων που είναι εξοφλητέα σε ξένο νόμισμα .
- Συμμετοχή ως συμβαλλόμενο μέρος σε μια ανεκτέλεστη σύμβαση σε ξένο νόμισμα
- Η με οποιοδήποτε άλλο τρόπο απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή η ανταλλαγή και ο διακανονισμός υποχρεώσεων που είναι εκπεφρασμένες σε ξένο νόμισμα .

2. ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ

Η αρχική καταχώρηση μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα ,γίνεται με την εφαρμογή στο ποσό του ξένου νομίσματος της ισοτιμίας μεταξύ του τηρούμενου και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής .Η ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής αναφέρεται συχνά ως η τιμή ημέρας του συναλλάγματος .

3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΣΕ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΟΥΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥΣ

3.1 ΒΑΣΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Κατά την ημερομηνία κλεισίματος του κάθε Ισολογισμού :

- Τα σε ξένο νόμισμα νομισματικά στοιχεία πρέπει να μετατρέπονται με την τιμή κλεισίματος .
- Τα μη νομισματικά στοιχεία ,που παρακολουθούνται με ιστορικό κόστος ,το οποίο είναι προσδιορισμένο σε ξένο νόμισμα ,πρέπει να μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής .

- Τα μη νομισματικά στοιχεία που παρακολουθούνται με την πραγματική αξία που είναι προσδιορισμένη σε ξένο νόμισμα πρέπει να μετατρέπονται με τις ισοτιμίες των ημερομηνιών προσδιορισμού των εν λόγω αξιών .

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά το διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή κατά την παρουσίαση τέτοιων στοιχείων της επιχείρησης σε διαφορετικές τιμές από εκείνες στις είχαν αρχικώς καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως ,ή είχαν εμφανισθεί σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις ,πρέπει να λογίζονται στα έσοδα ή έξοδα της χρήσεως στην οποία προκύπτουν .

Στην περίπτωση όμως που οι συναλλαγματικές διαφορές προκύπτουν από ένα νομισματικό στοιχείο ,το οποίο στην ουσία αποτελεί μέρος μιας καθαρής επένδυσης της επιχειρήσεως σε οικονομική μονάδα του εξωτερικού ,καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια μέχρι την διάθεση της καθαρής επένδυσης ,οπότε μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσεως .Ομοίως στην καθαρή θέση εντάσσονται οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από μια υποχρέωση σε ξένο νόμισμα ,η οποία τηρείται σε αντιστάθμιση του κινδύνου της καθαρής επένδυσης της επιχειρήσεως σε οικονομική μονάδα του εξωτερικού .Οι συναλλαγματικές διαφορές καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη διάθεση της επένδυσης

3.2 ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Οι συναλλαγματικές διαφορές μπορεί να προέρχονται από μια σοβαρή υποτίμηση ή διολίσθηση ενός νομίσματος ,έναντι της οποίας δεν υπάρχουν πρακτικά μέσα αντισταθμίσεως των κινδύνων γεγονός που επιδρά στις υποχρεώσεις που δεν μπορεί να διακανονισθούν και που προκύπτουν άμεσα από τη πρόσφατη αγορά του περιουσιακού στοιχείου τιμολογηθείσα σε ξένο νόμισμα .Τέτοιες συναλλαγματικές διαφορές πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία του αντίστοιχου στοιχείου ,εφόσον αυτή η αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία δεν υπερβαίνει τη χαμηλότερη αξία μεταξύ του κόστους αντικαταστάσεως και ανακτήσιμης αξίας από την πώληση ή την χρήση του περιουσιακού στοιχείου .

4. ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΘΕΙ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

Για το σκοπό της μετατροπής των σε ξένο νόμισμα εκμεταλλεύσεων εξωτερικού ,οι εκμεταλλεύσεις αυτές διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

α) Εκμεταλλεύσεις εξωτερικού που είναι αναπόσπαστο μέρος της εξεταζόμενης επιχείρησης

Οι εκμεταλλεύσεις αυτές είναι αναπόσπαστο μέρος της εξεταζόμενης επιχείρησης και διεξάγουν τις δραστηριότητές τους ως να ήταν μια προέκταση των δραστηριοτήτων της .Οι οικονομικές καταστάσεις μιας τέτοιας εκμετάλλευσης μετατρέπονται στο τηρούμενο νόμισμα ,δηλαδή ως αν όλες οι συναλλαγές της είχαν διεξαχθεί από την ίδια την επιχείρηση .Ιδιαίτερη προσοχή πρέπει να δίδεται σε περιπτώσεις που για κάποια κονδύλια απαιτείται μια αναπροσαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις της εξεταζόμενης επιχείρησης .χωρίς αυτό να είναι απαραίτητο να γίνει στις οικονομικές καταστάσεις της εκμετάλλευσης εξωτερικού ,καθώς και το αντίστροφο .

β) Οικονομικές μονάδες εξωτερικού

Οι εκμεταλλεύσεις αυτές λειτουργούν αυτόνομα .Ενδείξεις ότι μια εκμετάλλευση συνιστά οικονομική μονάδα εξωτερικού αποτελούν τα παρακάτω στοιχεία :

- ✚ Οι δραστηριότητες της διεξάγονται με σημαντικό βαθμό αυτονομίας .
- ✚ Οι συναλλαγές με την εξεταζόμενη επιχείρηση δεν αποτελούν μεγάλο μέρος των συνολικών δραστηριοτήτων της .
- ✚ Τα κόστη των συντελεστών παραγωγής διακανονίζονται σε τοπικό νόμισμα
- ✚ Οι πωλήσεις της γίνονται κυρίως σε νομίσματα αλλά από αυτό της εξεταζόμενης επιχείρησης .
- ✚ Οι καθημερινές της δραστηριότητες δεν επηρεάζονται άμεσα από τις δραστηριότητες και τις ταμιακές ροές της εξεταζόμενης επιχείρησης .

Οι οικονομικές καταστάσεις τέτοιων εκμεταλλεύσεων προκειμένου να ενσωματωθούν στις οικονομικές καταστάσεις της εξεταζόμενης επιχείρησης ,μετατρέπονται ως εξής :

- ✚ Νομισματικά και μη περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μετατρέπονται με την τιμή κλεισίματος
- ✚ Τα έσοδα και τα έξοδα μετατρέπονται με τις τιμές συναλλάγματος κατά τις ημέρες των συναλλαγών .Πρακτικά μπορεί να χρησιμοποιείται μια μέση τιμή της περιόδου .
- ✚ Αν η οικονομική μονάδα του εξωτερικού συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις της στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας ,τα έσοδα και τα έξοδα πρέπει να μετατρέπονται με την τιμή κλεισίματος .

Όλες οι προκύπτουσες συναλλαγματικές διαφορές εντάσσονται στα ίδια κεφάλαια μέχρι την διάθεση της επένδυσης .Πέραν αυτών σημειώνονται και τα εξής :

α) Κάθε υπεραξία κατά την απαίτηση της οικονομικής μονάδας εξωτερικού και κάθε αναπροσαρμογή των λογιστικών αξιών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην πραγματική αξία τους αντιμετωπίζονται :

- είτε ως στοιχεία της μονάδας εξωτερικού ,που μετατρέπονται με την τιμή κλεισίματος .
- είτε ως στοιχεία της εξεταζόμενης επιχείρησης ,τα οποία είτε έχουν ήδη μετατραπεί στο τηρούμενο νόμισμα ,είτε είναι μη νομισματικά σε ξένο νόμισμα στοιχεία ,που απεικονίζονται με την χρήση της τιμής συναλλάγματος της ημερομηνίας συναλλαγής

β) Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από διαιτηρικά νομισματικά στοιχεία παραμένουν κατά την ενοποίηση και λογίζονται είτε στα αποτελέσματα χρήσεως ,είτε στην καθαρή θέση ανάλογα με την προέλευσή τους και σύμφωνα με αυτά που αναφέρθηκαν παραπάνω .

5. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΡΟΥΜΕΝΟΥ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ

Συνήθως οι επιχειρήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων χρησιμοποιούν το νόμισμα της χώρας στην οποία είναι εγκατεστημένες και συνεπώς όλα τα άλλα νομίσματα ορίζονται ως ξένα .

Σύμφωνα με την Διερμηνεία 19 ,το τηρούμενο από την επιχείρηση νόμισμα ,πρέπει να παρέχει πληροφορίες οι οποίες αντανακλούν την ουσία των γεγονότων της επιχείρησης .Έτσι ,αν ένα νόμισμα χρησιμοποιείται σε μια σημαντική έκταση ,ή έχει ουσιώδη επίδραση στην επιχείρηση ,μπορεί αυτό το νόμισμα να είναι κατάλληλο για να χρησιμοποιείται ως το νόμισμα αποτίμησης στις οικονομικές καταστάσεις και συνεπώς οι συναλλαγές σε άλλα νομίσματα αντιμετωπίζονται ως συναλλαγές σε ξένα νομίσματα .

Το νόμισμα το οποίο επελέγη ως νόμισμα αποτίμησης δεν πρέπει να μεταβάλλεται εκτός αν υπάρχει σημαντική μεταβολή στις προϋποθέσεις που οδήγησαν στην επιλογή αυτού του νομίσματος .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 22:ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ενοποίηση επιχειρήσεων είναι η συσπείρωση ξεχωριστών επιχειρήσεων σε οικονομικό συγκρότημα ,ύστερα από συνένωση μιας επιχείρησης με μια άλλη ,ή ύστερα από την απόκτηση του ελέγχου πάνω στη καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης επιχείρησης .

Αγορά είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων ,στην οποία μια από τις επιχειρήσεις η αγοράστρια αποκτά έλεγχο πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης επιχείρησης της αγοραζόμενης ,με αντάλλαγμα τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων ,τη δημιουργία μιας υποχρέωσης ή την έκδοση μετοχών ή μεριδίων .

Συνένωση δικαιωμάτων είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων ,στην οποία οι μέτοχοι ή εταίροι των ενοποιημένων επιχειρήσεων συνδυάζουν έλεγχο πάνω στο σύνολο ή σχεδόν στο σύνολο της καθαρής περιουσίας και των ,για να πετύχουν μια συνεχή αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και των ωφελειών που σχετίζονται με αυτή τη συγκρότηση ,ούτως ώστε καθένα από τα δύο μέρη να μη μπορεί να θεωρείται αγοραστής .

Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης ,ούτως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητες .

Μητρική είναι μια επιχείρηση που έχει μια ή περισσότερες θυγατρικές

Θυγατρική είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από μια άλλη επιχείρηση

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

Ημερομηνία αγοράς είναι η ημερομηνία κατά την οποία ο έλεγχος της καθαρής περιουσίας και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της αγοραζόμενης μεταφέρεται ουσιαστικά στην αγοράστρια .

1. ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕ ΑΓΟΡΑ

Σε μια αγορά επιχειρήσεων προσδιορίζεται ο αγοραστής ,αν συμβαίνει κάτι από τα παρακάτω :

- Μια επιχείρηση αγοράζει το 50% και των δικαιωμάτων μιας άλλης επιχείρησης
- Μια επιχείρηση εξασφαλίζει σε συμφωνία με άλλους τον έλεγχο του 50% και των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης
- Μια επιχείρηση κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας άλλης επιχείρησης ,σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο ,έστω και με απόκτηση δικαιωμάτων ψήφου κάτω του 50%
- Μια επιχείρηση έχει το δικαίωμα να διορίζει η να παύει την πλειονότητα των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου μιας άλλης επιχείρησης έστω και με δικαίωμα ψήφου κάτω του 50%
- Μια επιχείρηση έχει την δυνατότητα πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου άλλης επιχείρησης έστω και με δικαιώματα ψήφου κάτω του 50%

2. ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕΘΟΔΟ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΣ

Η λογιστική αντιμετώπιση μιας αγοράς επιχείρησης είναι ίδια με την αγορά άλλων περιουσιακών στοιχείων και συνεπώς χρησιμοποιεί το κόστος ως βάση της αγοράς .Μια αγοράστρια εταιρία καταχωρεί στον Ισολογισμό της τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της αγοραζόμενης και κάθε θετική ή αρνητική υπεραξία που προκύπτει και ενσωματώνει στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων της τα αποτελέσματα των εργασιών της αγοραζόμενης .

3. ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΣ

Κόστος αγοράς είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκαν ή η πραγματική αξία κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε από την αγοράστρια για την απόκτηση του ελέγχου πάνω στην καθαρή περιουσία της άλλης επιχείρησης .Στο ποσό αυτό προστίθεται κάθε δαπάνη που αφορά άμεσα την αγορά .Όταν μια απόκτηση ολοκληρώνεται ύστερα από διαδοχικές αγορές ,οι πραγματικές αξίες των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μπορεί να ποικίλουν κατά την ημερομηνία της κάθε πράξης ανταλλαγής .

Όταν ο διακανονισμός της αξίας αγοράς μετατίθεται για το μέλλον το κόστος αγοράς είναι η παρούσα αξία του ανταλλάγματος .Τα διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα που τυχόν εκδοθούν από την αγοράστρια

αποτιμώνται στην αγοραία τιμή τους κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής εφόσον δεν παρουσιάζουν απότομες διακυμάνσεις .

4. ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΓΟΡΑΣ

α) Βασική μέθοδος

Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία που έχουν καταχωρηθεί αποτιμώνται :

- α) κατά την έκταση που αποκτήθηκαν από την αγοράστρια στην πραγματική τους αξία κατά την ημερομηνία ανταλλαγής
- β) κατά την έκταση που αναλογεί στη μειωηφία στην πριν την αγορά λογιστική τους αξία .

Εναλλακτική μέθοδος

Τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία αγοράστριας και μειωηφίας αποτιμώνται σε πραγματικές τιμές κατά την ημερομηνία της αγοράς

5. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΙΜΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΤΗΣ ΑΓΟΡΑΖΟΜΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΣ

Για τον προσδιορισμό αυτών των αξιών ισχύουν οι παρακάτω γενικές οδηγίες :

- Τα διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα στις τρέχουσες αγοραίες τιμές
- Τα μη διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα στις πραγματικές αξίες με βάση τα παραδεκτά μοντέλα
- Οι απαιτήσεις στις παρούσες αξίες με την χρήση κατάλληλων τρεχόντων επιτοκίων , μείον προβλέψεις για επισφαλείες
- Τα έτοιμα προϊόντα στην τρέχουσα καθαρή τιμή ρευστοποιήσεως μείον το εύλογο κέρδος
- Τα ημικατεργασμένα στις τιμές πώλησης μείον το κόστος περάτωσης διάθεσης και το εύλογο κέρδος
- Οι πρώτες ύλες στο τρέχον κόστος αντικαταστάσεως
- Τα γήπεδα και τα κτίρια στην αγοραία αξία τους . Αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά πρέπει να γίνεται εκτίμηση
- Τα μηχανήματα και ο εξοπλισμός στην αγοραία αξία ή στο τρέχον κόστος αντικαταστάσεως
- Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία στις πραγματικές αξίες

- Οι υποχρεώσεις από προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους στην παρούσα αξία τους μείον την πραγματική αξία τυχόν περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος
- Οι φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις προσδιορίζονται αφού ληφθούν υπόψη οι φορολογικές επιδράσεις από την αναμόρφωση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην πραγματική τους αξία και δεν προεξοφλούνται .Οι φορολογικές απαιτήσεις περιλαμβάνουν και τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις του αγοραστή ,που πριν από την αγορά δεν υπήρχαν οι προϋποθέσεις για να καταχωρηθούν ,μετά όμως την αγορά οι νέες συνθήκες δικαιολογούν την καταχώρηση
- Λογαριασμοί υποχρεώσεων και προβλέψεων και επαχθείς συμβάσεις στην παρούσα αξία τους , εφόσον είναι μακροπρόθεσμοι .

6. ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΓΟΡΑ

α) Θετική Υπεραξία

Κάθε υπεραξία του κόστους αγοράς πάνω από τα δικαιώματα του αγοραστή στην πραγματική αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία της πράξης ανταλλαγής ,περιγράφεται ως υπεραξία και καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο .Η υπεραξία αυτή αποσβένεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής της .

Η απόσβεση γίνεται με την ευθεία μέθοδο σε χρονικό διάστημα μέχρι 20 ετών .Η απόσβεση για κάθε περίοδο καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης .Η υπεραξία στο τέλος της χρήσης υπόκειται στον έλεγχο της απομείωσης της αξίας της ,σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 ,δηλαδή αν η λογιστική αξία της ξεπερνά το ανακτήσιμο ποσό της .

β) Αρνητική Υπεραξία

Εφόσον η αρνητική υπεραξία καλύπτει προσδοκίες μελλοντικών ζημιών και δαπανών που δεν έχουν καταχωρηθεί ως υποχρεώσεις κατά την ημερομηνία της αγοράς τότε καταχωρούνται ως έσοδα όταν θα λογιστικοποιηθούν οι προαναφερόμενες ζημιές ή δαπάνες .Κατά την έκταση που δεν συντρέχει η παραπάνω περίπτωση ,η αρνητική υπεραξία καταχωρείται στα αποτελέσματα ως ακολούθως :

- ✦ Το τυχόν τμήμα του ποσού υπερβαίνει το σύνολο των πραγματικών αξιών των αγορασθέντων ,αναγνωρίσιμων ,μη νομισματικών στοιχείων πρέπει να καταχωρείται αμέσως ως έσοδο

- ✚ Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο πάνω σε μια συστηματική βάση ,κατά την διάρκεια της απομένουσας μέσης σταθμισμένης ωφέλιμης ζωής των αγορασθέντων ,αναγνωρίσιμων ,μη νομισματικών στοιχείων .

7. ΣΥΝΕΝΩΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ

Η ουσία της μεθόδου αυτής είναι ότι δεν συμβαίνει κάποια αγορά και συνεχίζεται η αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και ωφελειών που υπήρχε πριν την ενοποίηση των επιχειρήσεων .Αυτό συμβαίνει συνήθως με μια ισοδύναμη ανταλλαγή κοινών μετά ψήφου μετοχών μεταξύ των ενοποιημένων επιχειρήσεων .

Για να επιτευχθεί η αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και ωφελειών επί του ενοποιημένου συγκροτήματος πρέπει :

- ✚ Να γίνει ανταλλαγή της ουσιαστικής πλειονότητας ,αν όχι του συνόλου των κοινών μετοχών μετά ψήφου των ενοποιημένων επιχειρήσεων
- ✚ Οι πραγματικές αξίες των επιχειρήσεων να μη διαφέρουν σημαντικά μεταξύ τους
- ✚ Ύστερα από την ενοποίηση οι μέτοχοι κάθε επιχείρησης να διατηρούν ουσιαστικά ,τα ίδια μεταξύ τους δικαιώματα ψήφου και κεφαλαίου στο ενοποιημένο συγκρότημα ,όπως πριν την ενοποίηση .

8. ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΥ ΜΙΑΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΩΣ ΑΓΟΡΑΣ Ή ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ

Στις περισσότερες περιπτώσεις μια ενοποίηση αντιμετωπίζεται ως αγορά ,αφού μπορεί να αποπισθεί ο αγοραστής δηλαδή η επιχείρηση εκείνη ή οι μέτοχοι της που αποκτούν τον έλεγχο πάνω σε μια άλλη επιχείρηση .Υπάρχουν όμως σπάνιες περιπτώσεις που μια ενοποίηση αφορά συνένωση δικαιωμάτων και ακόμα πιο σπάνιες περιπτώσεις που είναι δύσκολο να εντοπισθεί αν μια ενοποίηση είναι αγορά η συνένωση δικαιωμάτων .Στις περιπτώσεις αυτές ,η ταξινόμηση μιας ενοποίησης ,πρέπει να βασίζεται πάνω σε μια συνολική εκτίμηση όλων των σχετικών γεγονότων και καταστάσεων της συγκεκριμένης συναλλαγής .

ΛΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23:ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό του δανειακού κόστους .Δεν περιλαμβάνεται στο πεδίο εφαρμογής του το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος κεφαλαίου .

ΟΡΙΣΜΟΙ

Κόστος δανεισμού είναι οι τόκοι και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για λήψη δανείων .Το κόστος δανείου μπορεί να περιλαμβάνει :

- α) Τραπεζικούς τόκους υπεραναλήψεων καθώς και τόκους βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων .
- β) Απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψεως ή υπέρ το άρτιο εξοφλήσεως δανείων .
- γ) Βοηθητικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την λήψη δανείων .
- δ) Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις .
- ε) Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται συμπληρωματικά ποσά των χρεωστικών τόκων .

Μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που κατ' ανάγκη χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας για την χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώλησή του .

Παραδείγματα είναι τα αποθέματα ,που χρειάζονται μια σημαντική περίοδο για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση όπως καπνός ,ποτά ,τα βιομηχανοστάσια ,οι εγκαταστάσεις παραγωγής ρεύματος και οι επενδύσεις σε ακίνητα .

1. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

1.1 Βασική μέθοδος

Το κόστος δανεισμού λογίζεται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται ,ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων ,δηλαδή ανεξάρτητα αν τα δάνεια επενδύθηκαν για την κατασκευή πάγιων στοιχείων ή για κεφάλαιο κίνησης .

1.2 Εναλλακτική μέθοδος

Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση ,κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου ,πρέπει να κεφαλαιοποιείται ως τμήμα του κόστους των στοιχείων αυτών .

Ως μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία εννοούμε κυρίως τα υπό κατασκευή πάγια στοιχεία και από τα αποθέματα αυτά που απαιτούν χρόνο ωρίμανσης μέχρις ότου καταστούν έτοιμα να προσφέρουν την κατά προορισμό χρήση τους .

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή ,το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση ,κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου .Αυτό το κόστος δανεισμού μεταφέρεται ως τμήμα του κόστους του στοιχείου ,εφόσον πιθανολογείται ότι θα αποφέρει στο μέλλον οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα .Οι υπόλοιπες δαπάνες δανεισμού λογίζονται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται .

Όταν η επιχείρηση σε μια χρήση εφαρμόσει την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο ,οφείλει να εφαρμόζει με συνέπεια τη μέθοδο αυτή για όλες τις δαπάνες δανεισμού που είναι άμεσα επιρριπτές στην αγορά ,κατασκευή ή παραγωγή και για τα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία .Συνεπώς δεν είναι ορθό η επιχείρηση να εφαρμόζει επιλεκτικά την εναλλακτική μέθοδο για ορισμένα μόνο από τα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία και σε άλλα όχι .Σημειώνεται ότι αν πληρούνται όλοι οι όροι που ζητεί το πρότυπο ,η επιχείρηση οφείλει να συνεχίσει να κεφαλαιοποιεί το κόστος δανεισμού ακόμη και στην περίπτωση που η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του .

2. ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΜΕΤΑΦΕΡΟΜΕΝΟ ΣΤΑ ΠΑΓΙΑ

Στην περίπτωση που ο δανεισμός κεφαλαίων γίνεται ειδικά για το σκοπό της αποκτήσεως ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου ,το ποσό του κόστους δανεισμού ,που πρέπει να συμπεριληφθεί στο κόστος του στοιχείου αυτού ,πρέπει να προσδιορίζεται με βάση την πραγματική δανειακή δαπάνη ή οποία πραγματοποιήθηκε μέσα στη χρήση για το δανεισμό αυτό ,μειωμένη με το τυχόν κέρδος από την προσωρινή τοποθέτηση αυτού του δανείου .

Όταν δεν υπάρχει άμεση σχέση κόστους δανεισμού και μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων στοιχείων ,για παράδειγμα όταν ο δανεισμός είναι γενικός ,το κόστος δανεισμού που πρέπει να μεταφερθεί σε ένα τέτοιο στοιχείο προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησεως ,στις δαπάνες για αυτό το στοιχείο .

Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησης πρέπει να λαμβάνεται ο μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού ,σε σχέση με τα δάνεια της επιχείρησης που παραμένουν αχρησιμοποίητα κατά την διάρκεια της χρήσεως ,εξαιρουμένων των δανείων που αφορούν ειδικά την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου .Το ποσό του κόστους δανεισμού που μεταφέρεται στα πάγια σε δεδομένη χρήση ,δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του πραγματοποιούμενου στην ίδια χρήση κόστους δανεισμού .

3. ΕΝΑΡΞΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΣΤΑ ΠΑΓΙΑ

Η μεταφορά του κόστους δανεισμού στο πάγιο ενεργητικό ,ως μέρους του κόστους ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου στοιχείου ,πρέπει να αρχίζει όταν :

- Διενεργείται η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο
- Πραγματοποιείται το κόστος δανεισμού
- Βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του

4. ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΣΤΑ ΠΑΓΙΑ

Η μεταφορά του κόστους δανεισμού στο πάγιο ενεργητικό πρέπει να αναστέλλεται κατά την διάρκεια εκτεταμένων περιόδων ,κατά τις οποίες η ενεργός ανάπτυξη έχει διακοπεί .

5. ΠΑΥΣΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΑ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Η μεταφορά του κόστους δανεισμού στο πάγιο ενεργητικό πρέπει να παύει όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά περατωθεί .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24:ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για την γνωστοποίηση των συναλλαγών μεταξύ των συνδεόμενων μερών .Ως τέτοιες συναλλαγές νοούνται οι συναλλαγές των παρακάτω :

- Επιχειρήσεων που άμεσα ή έμμεσα ,μέσω ενός ή περισσότερων ενδιάμεσων ελέγχων ή ελέγχονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις ή βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο με την επιχείρηση αυτή .
- Συγγενών εταιριών
- Ιδιωτών και των μελών των οικογενειών τους που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα δικαιώματα ψήφου στην επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις ,τα οποία δικαιώματα παρέχουν στα ανωτέρω πρόσωπα ουσιώδη επιρροή πάνω στην επιχείρηση .
- Στελεχών της επιχείρησης και των μελών των οικογενειών τους
- Επιχειρήσεων στις οποίες σημαντικά δικαιώματα κατέχουν ιδιώτες που έχουν δικαιώματα ψήφου στην υπό εξέταση επιχείρηση καθώς και στελέχη της υπό εξέτασης επιχείρησης που έχουν δικαιώματα στις επιχειρήσεις αυτές .

ΟΡΙΣΜΟΙ

Συνδεόμενα μέρη είναι δύο μέρη που το ένα έχει τη δυνατότητα να ελέγχει το άλλο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή πάνω στο άλλο, κατά την λήψη οικονομικών και επιχειρηματικών αποφάσεων .

Συναλλαγή συνδεόμενων μερών είναι μια μεταφορά πόρων ή υποχρεώσεων μεταξύ των συνδεόμενων μερών ανεξάρτητα αν επιβαρύνεται με τίμημα .

Έλεγχος είναι η κυριότητα άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών περισσότερων από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης ή ενός ουσιαστικού μέρους των δικαιωμάτων ψήφου μαζί με το δικαίωμα κατεύθυνσης ,βάσει καταστατικού ή συμφωνίας της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της διοικήσεως της επιχείρησης .

Ουσιώδης επιρροή είναι η συμμετοχή στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης ,αλλά όχι ο έλεγχος αυτών των πολιτικών .

Δεν θεωρούνται συνδεόμενα μέρη τα εξής :

- Δυο εταιρίες επειδή απλώς έχουν από κοινού έναν διοικητικό σύμβουλο ,με την προϋπόθεση ότι αυτός δεν μπορεί να επηρεάσει τις πολιτικές των εταιριών .
- Οι χρηματοδότες ,οι εμπορικές ενώσεις ,οι επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και οι κρατικές επιχειρήσεις ,κατά την διαδικασία των συνήθων συναλλαγών τους με την επιχείρηση .
- Ένας απλός πελάτης ,προμηθευτής ,εκπρόσωπος ή γενικός πράκτορας ,με τον οποίο η επιχείρηση διεξάγει ένα ουσιώδη όγκο επιχειρηματικών συναλλαγών .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 25:ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 25 ίσχυσε μέχρι 31/12/2000 ,καθόσον από 1/1/2001 αρχίζει να εφαρμόζεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 .σε ότι αφορά τη λογιστική των επενδύσεων σε χρεόγραφα ,μετοχές ,και άλλα χρηματοπιστωτικά μέσα .Περαιτέρω ,με την ένερξη της ισχύος από 1/1/2001 του Δ.Λ.Π.40 έπαυσε να ισχύει το Δ.Λ.Π.25 σε ότι αφορούσε τις επενδύσεις σε ακίνητα .Κατά συνέπεια ,το Δ.Λ.Π.25 θα κάλυπτε μόνο επενδύσεις σε αγαθά και ενσώματα περιουσιακά στοιχεία τέτοια όπως μοντέλα αυτοκινήτων και άλλα συλλεκτικά στοιχεία .Το Δ.Λ.Π.25 θα περιείχε επίσης απαιτήσεις για την αντιμετώπιση των μεταβολών στην αξία των επενδύσεων από εξειδικευμένες επενδυτικές επιχειρήσεις .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 26: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ
ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές εκθέσεις των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης ,όταν καταρτίζονται τέτοιες εκθέσεις .Για τους σκοπούς αυτού του προτύπου ένα Πρόγραμμα Παροχών θεωρείται μια μονάδα ξεχωριστή από τους εργοδότες που συμμετέχουν στο πρόγραμμα και η οποία παρουσιάζει δικές της οικονομικές εκθέσεις .Το αν θα έχει η μονάδα αυτή ξεχωριστή νομική προσωπικότητα και υπεύθυνους διαχειριστές ή όχι ,δεν επηρεάζει την εφαρμογή αυτού του προτύπου .

ΟΡΙΣΜΟΙ

Προγράμματα Παροχών Αποχώρησης είναι συμφωνίες με βάση τις οποίες μια επιχείρηση προβαίνει σε παροχές προς το προσωπικό της ,κατά ή μετά τη λήξη της σχέσεως εργασίας ,(είτε με την μορφή ετήσιου εισοδήματος είτε με ένα εφάπαξ ποσό) ,εφόσον οι παροχές αυτές ή οι συνεισφορές των εργοδοτών σε αυτές ,μπορεί να προσδιοριστούν ή να εκτιμηθούν πριν από την αποχώρηση ,με βάση τους όρους ενός εγγράφου ή την πρακτική της επιχείρησης .

Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών είναι προγράμματα παροχών αποχώρησης ,σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές αποχώρησης ,προσδιορίζονται με βάση τις εισφορές σε ένα ασφαλιστικό κεφάλαιο μαζί με τις αποδόσεις της επένδυσης αυτού του κεφαλαίου .

Προγράμματα Καθορισμένων Παροχών είναι προγράμματα παροχών αποχώρησης ,σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές αποχώρησης προσδιορίζονται από ένα μαθηματικό τύπο ,συνήθως βασιζόμενο είτε στις αποδοχές των εργαζομένων ,είτε στα έτη υπηρεσίας ,ή και στους δυο αυτούς παράγοντες .

Σχηματισμός κεφαλαίου είναι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σε ένα φορέα ,ξεχωριστό από την επιχείρηση για την αντιμετώπιση μελλοντικών υποχρεώσεων καταβολής παροχών αποχώρησης .

Συμμετέχοντες είναι τα μέλη ενός προγράμματος παροχών αποχώρησης και άλλοι που έχουν δικαίωμα στις παροχές σύμφωνα με το πρόγραμμα .

Καθαρή περιουσία διαθέσιμη για παροχές είναι τα περιουσιακά στοιχεία ενός προγράμματος μείον οι υποχρεώσεις ,εκτός από την αναλογιστική παρούσα αξία υπεσχημένων παροχών αποχώρησης .

Αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων πληρωμών από ένα πρόγραμμα παροχών αποχώρησης στους υπάρχοντες και στους πρώην εργαζομένους ,που αφορά τις ήδη παρασχεθείσες υπηρεσίες .

Κατοχυρωμένες παροχές είναι παροχές ,τα δικαιώματα στις οποίες σύμφωνα με τους όρους ενός προγράμματος παροχών αποχώρησης δεν εξαρτώνται από τη συνέχιση της απασχόλησης.

1. ΕΚΘΕΣΕΙΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ

1.1 Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών

Η έκθεση γνωστοποίησης για ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών ,πρέπει να περιλαμβάνει μια κατάσταση της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχές και περιγραφή των μεθόδων κεφαλαιοδότησεως .

1.2 Προγράμματα Καθορισμένων Παροχών

Η οικονομική έκθεση ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πρέπει να περιλαμβάνει :

- Είτε μια κατάσταση που να δείχνει :
 - την καθαρή περιουσία που είναι διαθέσιμη για παροχές
 - την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχωρήσεως με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και μη κατοχυρωμένων
 - το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα .
- Είτε μια κατάσταση της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχές συμπεριλαμβανούσα :
 - είτε σημείωση γνωστοποιούσα την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών και μη κατοχυρωμένων παροχών
 - είτε παραπομπή για αυτή την πληροφόρηση σε μια συνημμένη αναλογιστική μελέτη

2. ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ **ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ**

Οι επενδύσεις του προγράμματος παροχών αποχώρησης πρέπει να εμφανίζονται στην πραγματική αξία .Στην περίπτωση των διαπραγματεύσιμων χρεογράφων ,πραγματική είναι η τρέχουσα αξία .Όταν κατέχονται επενδύσεις προγραμμάτων ,για τις οποίες δεν είναι δυνατή η εκτίμηση της πραγματικής αξίας ,πρέπει να γνωστοποιείται ο λόγος για τον οποίο δεν χρησιμοποιείται η πραγματική αξία .

ΛΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27 : ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ
ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι η λογιστική αντιμετώπιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου επιχειρήσεων κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής καθώς και η απεικόνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές ,στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής .

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Θυγατρική είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από μια άλλη επιχείρηση

Μητρική είναι μια επιχείρηση που έχει μια ή περισσότερες θυγατρικές .

Όμιλος είναι μια μητρική και όλες οι θυγατρικές της .

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

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

1. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Μια μητρική πρέπει να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις .Σε περίπτωση που μια μητρική ,είναι θυγατρική κατεχόμενη στο σύνολό της ,ή σχεδόν στο σύνολό της ,από άλλη μητρική ,τότε αυτή δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ,εφόσον στην περίπτωση που κατέχεται σχεδόν στο σύνολό της ,η μητρική έχει την έγκριση των μετοχών ή εταίρων της μειοψηφίας

.Ως σχεδόν πλήρως κατεχόμενη ,θεωρείται μια εταιρία της οποίας οι μετοχές με δικαίωμα ψήφου κατέχονται σε ποσοστό 90% ή περισσότερο από άλλη εταιρία .

2. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

2.1 Εταιρίες που δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνονται θυγατρικές :

- Εταιρίες που ο έλεγχος είναι προσωρινός ,γιατί η θυγατρική αποκτήθηκε και κατέχεται αποκλειστικά εν όψει της μεταγενέστερης διάθεσης της στο εγγύς μέλλον .
- Εταιρίες που λειτουργούν κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς ,που εμποδίζουν σημαντικά τη δυνατότητα της να μεταφέρει κεφάλαια στη μητρική .

2.2 Εταιρίες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση

Μια μητρική που εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ενοποιεί όλες τις θυγατρικές ξένες και εγχώριες .Οι επιχειρήσεις οι οποίες ελέγχονται από την μητρική και περιλαμβάνονται στην ενοποίηση είναι εκείνες για τις οποίες ισχύει :

- ✚ Έλεγχος ,άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών του 50% και πλέον των δικαιωμάτων ψήφου .
- ✚ Δικαιώματα ελέγχου του 50% και πλέον των δικαιωμάτων ψήφου ,δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές .
- ✚ Δικαιώματα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης ,σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο ,έστω και αν κατέχεται το 50% ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου .
- ✚ Δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου ,έστω και αν κατέχεται το 50% ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου .

3. ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΝΟΠΙΗΣΗΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις των ενοποιημένων επιχειρήσεων συνενώνονται γραμμή προς γραμμή ,συναθροίζοντας τα όμοια κονδύλια . Απαλείφονται τα εξής :

- Η λογιστική αξία της επενδύσεως της μητρικής σε κάθε θυγατρική και η αναλογία της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της κάθε θυγατρικής .
- Διαιτητικά υπόλοιπα και διαιτητικές συναλλαγές και σχετικάπραγματοποιητά κέρδη ή ζημιές .
- Τα δικαιώματα μειοψηφίας στο καθαρό εισόδημα των ενοποιημένων θυγατρικών για την παρουσιαζόμενη χρήση προσδιορίζονται και αφαιρούνται από το εισόδημα του ομίλου ώστε στα αποτελέσματα χρήσεως του ομίλου να απομείνει το καθαρό εισόδημα που αφορά τους μετόχους ή εταίρους της θυγατρικής .
- Όταν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που ενοποιούνται έχουν καταρτισθεί με διαφορετικές ημερομηνίες κλεισίματος πρέπει να γίνονται οι αναγκαίες διορθώσεις ώστε να λαμβάνονται υπόψη οι συναλλαγές και τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μεταξύ των ημερομηνιών αυτών και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής ,Πάντως η διαφορά αυτή δεν πρέπει να ξεπερνά τους 3 μήνες .
- Κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων καταστάσεων πρέπει να χρησιμοποιούνται ομοιόμορφες λογιστικές μέθοδοι για όμοιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα σε άλλες συνθήκες .Αν αυτό δεν είναι πρακτικά δυνατό πρέπει να γνωστοποιείται .
- Μια επένδυση σε επιχείρηση που παύει να είναι θυγατρική και δεν καθίσταται συγγενής αποτιμάται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39 δηλαδή είτε στην πραγματική αξία τους ,είτε στο κόστος .
- Αν μια θυγατρική έχει σωρευμένες υποχρεώσεις από μερίσματα προνομιούχων μετοχών που ανήκουν εκτός ομίλου ,αυτά αφαιρούνται από τα κέρδη ή τις ζημιές του ομίλου πριν υπολογισθεί το μερίδιο της μητρικής σε αυτά .

4. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ,ΣΤΙΣ ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ

Στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή ,επενδύσεις σε θυγατρικές ,ανεξάρτητα του αν περιλαμβάνονται ή όχι στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ,απεικονίζονται :

α) είτε στο κόστος

β) είτε με την μέθοδο της καθαρής θέσης

γ) είτε ως διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία δηλαδή στην πραγματική αξία τους .

ΛΙΓΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28 :ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από τον επενδυτή για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις .

ΟΡΙΣΜΟΙ

Συγγενής είναι μια επιχείρηση στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι θυγατρική ,ούτε κοινοπραξία του επενδυτή .

Ουσιώδης επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας ,χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σ' αυτές τις πολιτικές .Αυτό τεκμαίρεται ,αν ο επενδυτής κατέχει άμεσα ή έμμεσα ,μέσω θυγατρικών .τουλάχιστον 20% των δικαιωμάτων ψήφου μιας εκδότριας .Αν δεν κατέχει άμεσα ή έμμεσα το 20% τεκμαίρεται ότι αυτός δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή ,εκτός αν αυτό μπορεί να αποδειχθεί καθαρά .Η ύπαρξη ουσιώδους επιρροής καθίσταται πρόδηλη συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους :

- α) Αντιπροσώπευση στο Διοικητικό Συμβούλιο
- β) Συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης πολιτικής
- γ) Σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας
- δ) Παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης

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

1. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Η μέθοδος της «καθαρής θέσης» είναι μια λογιστική μέθοδος ,κατά την οποία η επένδυση καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσης και αναπροσαρμόζεται μετέπειτα για τη ,μετά την απόκτηση ,μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή θέση της εκδότριας .Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων απεικονίζει το μερίδιο του επενδυτή στα αποτελέσματα των εργασιών της εκδότριας.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ,η επένδυση καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσης και η λογιστική αξία αυξάνεται η μειώνεται ,για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις

ζημιές της εκδότριας μετά την ημερομηνία της απόκτησης .Τα μερίσματα ,που ο επενδυτής λαμβάνει από την εκδότρια ,μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης .

Αναπροσαρμογές στη λογιστική αξία μπορεί επίσης να είναι αναγκαίες ,για μεταβολές στην αναλογία των δικαιωμάτων του επενδυτή στην εκδότρια ,που προκύπτουν από μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων της εκδότριας ,οι οποίες δεν έχουν συμπεριληφθεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων .Τέτοιες μεταβολές περιλαμβάνουν εκείνες που ανακύπτουν από αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων και των επενδύσεων ,από συναλλαγματικές διαφορές και από τη προσαρμογή των διαφορών που προκύπτουν σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων .

2. Η ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ ΚΤΗΣΕΩΣ

Η μέθοδος του κόστους κτήσεως είναι μια λογιστική μέθοδος κατά την οποία η επένδυση καταχωρείται στο κόστος κτήσεως.

Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων αντανακλά το κέρδος από την επένδυση ,μόνο στην έκταση που ο επενδυτής λαμβάνει μερίσματα από σωρευμένα κέρδη της εκδότριας που προκύπτουν μετά την ημερομηνία απόκτησης .Μερίσματα που λαμβάνονται επιπλέον τέτοιων κερδών ,θεωρούνται ανάκτηση της επένδυσης και καταχωρούνται αφαιρετικά του κόστους αυτής .

3. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΣΤΙΣ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ

Μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση απεικονίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ,σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ,εκτός αν :

- Η επένδυση αποκτάται και κατέχεται αποκλειστικά εν όψει της διαθέσεως της στο άμεσο μέλλον
- Η συγγενής λειτουργεί κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς που μειώνουν σημαντικά τη δυνατότητά της να μεταφέρει κεφάλαια στον επενδυτή .

Τέτοιες επενδύσεις όπως οι προαναφερθείσες πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 39 ,δηλαδή στο κόστος αν δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και στην τρέχουσα χρηματιστηριακή τους αξία ,αν είναι εισηγμένες .

Ο επενδυτής πρέπει να διακόψει τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης από την ημερομηνία που :

- Παύει να ασκεί ουσιώδη επιρροή σε μια συγγενή ,αλλά διατηρεί μερικά ή ολικά τη επένδυσή του
- Η χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης δεν είναι πλέον κατάλληλη ,γιατί η συγγενής λειτουργεί κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς ,που ουσιωδώς παρεμποδίζουν τη δυνατότητα της να μεταφέρει κεφάλαια στον επενδυτή .

Η επένδυση σε συγγενή απεικονίζεται με την μέθοδο της καθαρής θέσης από την ημερομηνία που επιίπτει στον ορισμό της συγγενούς .Κατά την απόκτηση της επενδύσεως ,κάθε διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσεως και του μεριδίου του επενδυτή στην πραγματική αξία των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων της συγγενούς λογιστικοποιείται .

Ο επενδυτής για να εφαρμόσει τη μέθοδο της καθαρής θέσης χρησιμοποιεί τις πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς .Όταν οι ημερομηνίες Ισολογισμού ,επενδυτή και συγγενούς διαφέρουν ,και πρακτικά η συγγενής είναι αδύνατον αν συντάξει οικονομικές καταστάσεις με ημερομηνία ίδια με τον επενδυτή ,τότε μπορεί να χρησιμοποιούνται οικονομικές καταστάσεις ,με διαφορετική ημερομηνία .

Οι οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς πρέπει να καταρτίζονται με ομοιόμορφες λογιστικές μεθόδους με αυτές του επενδυτή .Αν χρησιμοποιούνται διαφορετικές μέθοδοι ,πρέπει να γίνονται κατάλληλες προσαρμογές στα βιβλία της συγγενούς .

Αν μια συγγενής οφείλει σωρευμένα μερίσματα προνομιούχων μετοχών που κατέχονται από τρίτους ,ο επενδυτής υπολογίζει το μερίδιο του στα κέρδη ή τις ζημιές ,μετά την αφαίρεση των προνομιούχων μερισμάτων ,είτε έχουν αναγγελθεί τέτοια μερίσματα είτε όχι .

4. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΣΥΓΓΕΝΩΝ ΣΤΙΣ ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ

Μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση που περιλαμβάνεται στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ενός επενδυτή ,ο οποίος εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που δεν την κατέχει αποκλειστικά εν όψει της διαθέσεώς της στο εγγύς μέλλον πρέπει :

- Είτε να απεικονίζεται στο κόστος
- Είτε να λογιστικοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
- Ή να λογιστικοποιείται ως διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο .

5. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΣΥΓΓΕΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΤΗ Η ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ

Όταν μια συγγενής ενσωματώνεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός επενδυτή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ,οι συναλλαγές μεταξύ αυτών ή μεταξύ συγγενούς και μιας θυγατρικής του επενδυτή που περιλαμβάνεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ,δεν απαλείφονται .

Όμως μη πραγματοποιούμενα κέρδη και ζημιές που προέρχονται από τέτοιες συναλλαγές οι οποίες αποκαλούνται ανοδικές ,αν είναι από τη συγγενή προς τον επενδυτή και καθοδικές αν είναι αντίθετα ,απαλείφονται κατά την έκταση του δικαιώματος του επενδυτή στη συγγενή επιχείρηση .Μη πραγματοποιούμενες ζημιές κατά την έκταση που αυτές αφορούν απομείωση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου δεν πρέπει να απαλείφονται .

6. ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΥΓΓΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Αν υπάρχει ένδειξη ότι μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση μπορεί να είναι απομειωμένη ,η επενδύουσα οφείλει να εφαρμόζει το Δ.Λ.Π.36 ,δηλαδή να αποτιμά την επένδυση στο ανακτήσιμο ποσό ,όταν αυτό είναι χαμηλότερο της λογιστικής αξίας της επένδυσης

Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται με έναν από τους επόμενους δύο τρόπους :

- Είτε με βάση το μερίδιο του επενδυτή στην παρούσα αξία των εκτιμώμενων ταμιακών ροών ,που αναμένεται να δημιουργηθούν από την εκδότρια ως ένα σύνολο ,συμπεριλαμβάνοντας τις ταμιακές ροές από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της συγγενούς και το προϊόν από την τελική διάθεση της επένδυσης .
- Είτε με βάση την παρούσα αξία των εκτιμώμενων ταμιακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από μερίσματα που θα εισπραχθούν από την επένδυση και από την τελική διάθεσή της .

Το ανακτήσιμο ποσό εκτιμάται για καθεμιά επένδυση σε συγγενή επιχείρηση ,εκτός αν μια συγγενής δεν δημιουργεί εισροές από τη συνεχή χρήση ,οι οποίες να είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29:ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης που τις καταρτίζει σε νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας .Πότε μια οικονομία είναι υπερπληθωριστική φαίνεται από τα εξής χαρακτηριστικά :

- Ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία
- Ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα χρηματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος ,αλλά βάσει σταθερών ξένων νομισμάτων
- Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει ,γίνονται σε τιμές που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημιά της αγοραστικής δύναμης κατά την διάρκεια της περιόδου πίστωσης
- Επιτόκια ,μισθοί και τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών
- Ο σωρευμένος πληθωρισμός μέσα σε τρία χρόνια ξεπέρασε το 100%.

1. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στο νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας και οι οποίες βασίζονται είτε στο ιστορικό κόστος ,είτε στο τρέχον κόστος ,πρέπει να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού .Τα συγκριτικά ποσά της προηγούμενης χρήσεως και κάθε πληροφόρηση σχετικά με τις προηγούμενες χρήσεις ,πρέπει να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία Ισολογισμού .Το κέρδος ή η ζημιά της καθαρής νομισματικής θέσης ,πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα καθαρά αποτελέσματα και να γνωστοποιείται ξεχωριστά .

2. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΣΥΝΤΑΧΘΕΙ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

2.1 Ισολογισμός

Όλα τα ποσά του Ισολογισμού που δεν είναι εκφρασμένα σε τρέχουσες μονάδες αναπροσαρμόζονται με την εφαρμογή ενός δείκτη τιμών .Τα νομισματικά στοιχεία ,δηλαδή τα χρηματικά διαθέσιμα και

κονδύλια που εισπράττονται ή πληρώνονται σε χρήμα δεν αναπροσαρμόζονται ,γιατί παρουσιάζονται με τρέχουσες νομισματικές μονάδες .

Απαιτήσεις και υποχρεώσεις συνδεδεμένες βάσει συμφωνίας με αλλαγές τιμών ,π.χ. δείκτης ομολόγων ,αναπροσαρμόζονται βάσει των προβλεπόμενων από την συμφωνία .

Τα στοιχεία που εμφανίζονται σε τρέχοντα ποσά την ημερομηνία Ισολογισμού όπως ,η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων για παράδειγμα ,δεν αναπροσαρμόζονται .Τα μη νομισματικά στοιχεία εμφανίζονται στο κόστος ,η στο κόστος μείον τις αποσβέσεις τους .Τέτοια στοιχεία είναι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις ,οι επενδύσεις ,τα αποθέματα πρώτων υλών ,ετοίμων και εμπορευμάτων ,η υπεραξία ,τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας ,τα σήματα και όλα τα όμοια περιουσιακά στοιχεία .

Όλα αυτά τα μη νομισματικά στοιχεία αναπροσαρμόζονται με βάση τον γενικό δείκτη τιμών από την ημερομηνία της απόκτησής τους .

Όταν μια συμμετοχή παρακολουθείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσεως και η εκδότρια συντάσσει αυτές τις καταστάσεις σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας ,τότε ο Ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης μιας τέτοιας εκδότριας αναπροσαρμόζονται προκειμένου να υπολογισθεί το μερίδιο του επενδυτή στην καθαρή θέση και τα αποτελέσματά της .

Το κόστος δανεισμού και τα δάνεια δεν αναπροσαρμόζονται γιατί συνήθως ,ο πληθωρισμός εμπεριέχεται σ' αυτά .Στην αρχή της πρώτης χρήσης εφαρμογής του προτύπου τα επιμέρους στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων ,εκτός των κερδών εις νέο και τυχόν αποθεματικού αναπροσαρμογής ,αναπροσαρμόζονται εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών από τις ημερομηνίες που τα στοιχεία συνεισφέρθηκαν .Το αποθεματικό αναπροσαρμογής που προέκυψε σε προηγούμενες χρήσεις απαλείφεται .Τα αναπροσαρμοσμένα κέρδη εις νέο ,προέρχονται από όλα τα άλλα ποσά του αναπροσαρμοσμένου Ισολογισμού .

2.2 Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

Όλα τα στοιχεία των αποτελεσμάτων χρήσεως εκφράζονται βάση τρεχουσών μονάδων μετρήσεως κατά την ημερομηνία Ισολογισμού .Συνεπώς όλα τα ποσά χρειάζεται να αναπροσαρμοσθούν εφαρμόζοντας τη μεταβολή στο γενικό δείκτη τιμών από τις ημερομηνίες που τα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων είχαν αρχικώς καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις .

2.3 Κέρδος ή ζημιά στην καθαρή νομισματική θέση

Σε περίοδο πληθωρισμού ,μια επιχείρηση που έχει πλεόνασμα νομισματικών περιουσιακών στοιχείων σε σχέση με τις νομισματικές υποχρεώσεις ,χάνει αγοραστική δύναμη ,ενώ μια επιχείρηση που έχει πλεόνασμα νομισματικών υποχρεώσεων σε σχέση με τα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία κερδίζει αγοραστική δύναμη ,κατά την έκταση που τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν συνδέονται με ένα επίπεδο τιμών .

Αυτό το κέρδος ή η ζημιά ,στην καθαρή νομισματική θέση ,μπορεί να ληφθεί ως διαφορά από την αναπροσαρμογή των μη νομισματικών περιουσιακών στοιχείων των ιδίων κεφαλαίων και των κονδυλίων του λογαριασμού αποτελεσμάτων και της αναπροσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που συνδέονται με το δείκτη τιμών .Το κέρδος ή η ζημιά μπορεί να εκτιμάται εφαρμόζοντας τη μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών στο σταθμικό μέσο όρο της διαφοράς ,κατά την χρήση ,μεταξύ νομισματικών απαιτήσεων και νομισματικών υποχρεώσεων .Το κέρδος ή η ζημιά στην καθαρή νομισματική θέση περιλαμβάνεται στο καθαρό αποτέλεσμα .Η αναπροσαρμογή όσων απαιτήσεων και υποχρεώσεων συνδέονται βάσει συμφωνίας με τις μεταβολές τιμών συμψηφίζεται έναντι του κέρδους ή της ζημιάς στην καθαρή νομισματική θέση .

3. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΣΥΝΤΑΧΘΕΙ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΤΡΕΧΟΝ ΚΟΣΤΟΣ

3.1 Ισολογισμός

Όλα τα στοιχεία του Ισολογισμού που απεικονίζονται στο τρέχον κόστος δεν αναπροσαρμόζονται ,γιατί ήδη εκφράζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία Ισολογισμού .Αν όμως κάποια στοιχεία του Ισολογισμού δεν απεικονίζονται στο τρέχον κόστος πρέπει να αναπροσαρμοσθούν .

3.2 Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

Η κατάσταση των αποτελεσμάτων στο τρέχον κόστος ,απεικονίζει τρέχοντα κόστη κατά τον χρόνο στον οποίο οι αντίστοιχες συναλλαγές και γεγονότα συνέβησαν .Συνεπώς ,όλα τα ποσά χρειάζεται να αναπροσαρμοσθούν σε τρέχουσες μονάδες μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού ,εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών .

3.3 Κέρδος ή ζημιά στην καθαρή νομισματική θέση

Το κέρδος ή ζημιά στην καθαρή νομισματική θέση περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα χρήσεως .Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων στο τρέχον κόστος μπορεί να περιλαμβάνει ήδη μια αναπροσαρμογή που αντικατοπτρίζει τα αποτελέσματα της αλλαγής των τιμών στα νομισματικά στοιχεία .Τέτοια αναπροσαρμογή αποτελεί μέρος του κέρδους ή της ζημιάς στην καθαρή νομισματική θέση .

4. ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Μια μητρική που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας ,μπορεί να έχει θυγατρικές που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σε νομίσματα υπερπληθωριστικής οικονομίας .Οι οικονομικές καταστάσεις κάθε τέτοιας θυγατρικής πρέπει να αναπροσαρμόζονται εφαρμόζοντας ένα γενικό δείκτη τιμών της χώρας στο νόμισμα της οποίας εκδίδει τις καταστάσεις της η θυγατρική πριν αυτές συμπεριληφθούν στις ενοποιημένες καταστάσεις που εκδίδονται από τη μητρική .Όταν μια τέτοια θυγατρική είναι στο εξωτερικό ,οι αναμορφωμένες οικονομικές καταστάσεις της μετατρέπονται με βάση τις ισοτιμίες κλεισίματος .Αν ενοποιούνται οικονομικές καταστάσεις με διαφορετικές ημερομηνίες κλεισίματος ,όλα τα κονδύλια ,νομισματικά και μη ,χρειάζεται να αναπροσαρμοσθούν σε τρέχουσες μονάδες μετρήσεως ,κατά την ημερομηνία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων .

4.1 Κατάσταση Ταμιακών Ροών

Στην κατάσταση ταμιακών ροών όλα τα στοιχεία πρέπει να εκφράζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία Ισολογισμού .

5. ΕΠΙΛΟΓΗ ΚΑΙ ΧΡΗΣΗ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ

Ο γενικός δείκτης τιμών με τον οποίο αναπροσαρμόζονται οι οικονομικές καταστάσεις ,σύμφωνα με αυτό το πρότυπο ,πρέπει να αντανakλά τις μεταβολές στη γενική αγοραστική δύναμη .Είναι προτιμότερο όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους στο νόμισμα της ίδιας οικονομίας ,να χρησιμοποιούν τον ίδιο δείκτη .

6. ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΥΟΥΝ ΝΑ ΕΙΝΑΙ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ

Όταν μια οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική και η επιχείρηση διακόπτει την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της σύμφωνα με αυτό το πρότυπο ,τα ποσά που είναι εκφρασμένα σε

τρέχουσες μονάδες κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσης χρησιμοποιούνται ως βάση για τις μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 30:ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΜΟΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών και των ομοίων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων .Με τον όρο Τράπεζα εννοούμε όλα τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα των οποίων μια από τις κύριες δραστηριότητες είναι να δέχονται καταθέσεις και να δανείζονται κεφάλαια με σκοπό την παροχή δανείων και τις επενδύσεις και όλα όσα εμπίπτουν στο αντικείμενο της Τραπεζικής ή όμοιας νομοθεσίας .

Οι Τράπεζες αντιπροσωπεύουν ένα σημαντικό και με επιρροές επιχειρηματικό τομέα παγκοσμίως .Υπάρχει λοιπόν ,σημαντικό ενδιαφέρον για την καλή κατάσταση των Τραπεζών και ειδικότερα για την φερεγγυότητα και τη ρευστότητά τους .Η ρευστότητα αναφέρεται στη διαθεσιμότητα επαρκών κεφαλαίων για την αντιμετώπιση των αναλήψεων ,των καταθέσεων και άλλων οικονομικών υποχρεώσεων καθώς αυτές λήγουν .Η φερεγγυότητα αναφέρεται στο πλεόνασμα των περιουσιακών στοιχείων πάνω από τις υποχρεώσεις ,και συνεπώς στην επάρκεια του Τραπεζικού Κεφαλαίου .

Οι τράπεζες εκτίθενται σε κινδύνους ρευστότητας και σε κινδύνους που προέρχονται από τις νομισματικές διακυμάνσεις ,τις μεταβολές των επιτοκίων ,τις μεταβολές στις τρέχουσες τιμές και την πτώχευση των αντισυμβαλλόμενων .Μολονότι ,αυτοί οι κίνδυνοι μπορεί να αντικατοπτρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ,οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των τραπεζών λαμβάνουν καλύτερη γνώση ,αν η διοίκηση παρέχει σχόλια σε αυτές που περιγράφουν τον τρόπο με τον οποίο αυτή διαχειρίζεται και ελέγχει τους κινδύνους που συνδέονται με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της Τράπεζας .

1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ

Οι τράπεζες χρησιμοποιούν διάφορες μεθόδους για την καταχώρηση και αποτίμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις τους .Όμως για να είναι σε θέση οι χρήστες να αντιλαμβάνονται τη βάση πάνω στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτισθεί ,πρέπει να γνωστοποιούνται οι λογιστικές μέθοδοι που αφορούν τα παρακάτω θέματα :

- Καταχώρηση των κυρίων κατηγοριών εσόδων
- Εκτίμηση αξίας επενδύσεων και διαπραγματεύσιμων χρεογράφων

- Διάκριση μεταξύ όσων συναλλαγών και άλλων γεγονότων συνεπάγονται την καταχώρηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων στον Ισολογισμό και όσων συναλλαγών και άλλων γεγονότων προκαλούν μόνο ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις
- Την βάση προσδιορισμού των ζημιών από δάνεια και προκαταβολές και της διαγραφής των μη εισπράξιμων δανείων και προκαταβολών
- Την βάση προσδιορισμού των μεταβολών των γενικών τραπεζικών κινδύνων και τη λογιστική αντιμετώπιση τέτοιων μεταβολών .

2. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Η Τράπεζα πρέπει να παρουσιάζει την κατάσταση Αποτελεσμάτων με τον τρόπο που να ομαδοποιεί κατ' είδος τα έσοδα και τις δαπάνες και να γνωστοποιεί τα ποσά των κυρίων κατηγοριών εσόδων και εξόδων .Τα στοιχεία αυτά που πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις είναι :

- i. Τόκοι και συναφή έσοδα
- ii. Δαπάνες τόκων και συναφή έξοδα
- iii. Έσοδα από μερίσματα
- iv. Έσοδα από αμοιβές και προμήθειες
- v. Έξοδα από αμοιβές και προμήθειες
- vi. Κέρδη μείον ζημιές από διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα
- vii. Κέρδη μείον ζημιές από χρεόγραφα επενδύσεων
- viii. Κέρδη μείον ζημιές από αγοραπωλησία ξένων νομισμάτων
- ix. Ζημιές από δάνεια και προκαταβολές
- x. Γενικά έξοδα διοικήσεως

Κονδύλια εσόδων και εξόδων δεν πρέπει να συμψηφίζονται ,εκτός από εκείνα που σχετίζονται με αντισταθμίσεις κινδύνων και με απαιτήσεις και υποχρεώσεις που μπορεί να συμψηφίζονται ,επειδή υπάρχει νόμιμο δικαίωμα συμψηφισμού και ο συμψηφισμός αντιπροσωπεύει την προσδοκώμενη ρευστοποίηση ή διακανονισμό της απαίτησης ή της υποχρέωσης.

3. ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Η Τράπεζα πρέπει να παρουσιάζει έναν Ισολογισμό που να ομαδοποιεί κατ' είδος τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις και κατατάσσει αυτά με τρόπο που αντικατοπτρίζει τη σχετική ρευστότητά τους .

Τα στοιχεία αυτά είναι :

Ενεργητικό

- Ταμείο και υπόλοιπα στην Κεντρική Τράπεζα
- Κρατικά ομόλογα και άλλα αξιόγραφα δεκτά για επαναπροεξόφληση από την Κεντρική Τράπεζα
- Κρατικά και άλλα χρεόγραφα κατεχόμενα για συναλλακτικούς σκοπούς
- Τοποθετήσεις ,δάνεια και προκαταβολές σε άλλες Τράπεζες
- Άλλες τοποθετήσεις στη χρηματαγορά
- Δάνεια και προκαταβολές στους πελάτες
- Επενδυτικοί τίτλοι

Υποχρεώσεις

- Καταθέσεις από άλλες Τράπεζες
- Άλλες καταθέσεις της χρηματαγοράς
- Ποσά οφειλόμενα σε άλλους καταθέτες
- Πιστοποιητικά καταθέσεων
- Υποσχετικές και άλλες υποχρεώσεις αποδεικνυόμενες εγγράφως
- Άλλα δανεισμένα κεφάλαια

Για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις ,η Τράπεζα πρέπει σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.32 και 39 να γνωστοποιεί τις πραγματικές αξίες κάθε κατηγορίας τέτοιων στοιχείων .Αυτές οι κατηγορίες είναι :

- α) Δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς
- β) Επενδύσεις κρατούμενες ως τη λήξη τους
- γ) Κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς (περιουσιακά στοιχεία – υποχρεώσεις)
- δ) Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία .

4. ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΕΣΜΕΥΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΤΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Μια Τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες ενδεχόμενες δεσμεύσεις και υποχρεώσεις που απαιτούνται από το Δ.Λ.Π.10 :

- ✚ Το είδος και το ποσό των δεσμεύσεων παροχής πιστώσεων που είναι ανέκκλητες ,επειδή δεν μπορούν να αποσυρθούν κατά την διακριτική ευχέρεια της Τράπεζας ,χωρίς τον κίνδυνο να προκύψουν σημαντικές ποινές και έξοδα .
- ✚ Το είδος και το ποσό των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και δεσμεύσεων που ανακύπτουν από τα εκτός Ισολογισμού στοιχεία ,συμπεριλαμβάνοντας όσα αφορούν σε :
 - Άμεσα πιστωτικά υποκατάστατα ,στα οποία συμπεριλαμβάνονται γενικές εγγυήσεις χρεοφιλών ,εγγυήσεις τραπεζικής αποδοχής και ενέγγυες πιστώσεις που

χρησιμεύουν ως χρηματοδοτικές εγγυήσεις για δάνεια και χρεόγραφα .

- Ορισμένες ενδεχόμενες υποχρεώσεις που συνδέονται με συναλλαγές που συμπεριλαμβάνουν εγγυήσεις καλής εκτέλεσης ,εγγυήσεις συμμετοχής ,εγγυητικές και εκκρεμείς πιστωτικές επιστολές σχετικές με ειδικές συναλλαγές .
- Συμφωνίες πωλήσεων και επαναγορών οι οποίες δεν απεικονίζονται στον Ισολογισμό .
- Στοιχεία με επιτόκια και τιμές ξένου συναλλάγματος που περιλαμβάνουν ανταλλαγές ,δικαιώματα προαίρεσης και προθεσμιακές συμβάσεις .
- Άλλες εγγυήσεις ,διευκολύνσεις εκδόσεως γραμματίων και ανανεούμενες διευκολύνσεις αναδοχής διάθεσης χρεογράφων .

5. ΛΗΞΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ

Η Τράπεζα πρέπει να παρέχει ανάλυση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων με κατάλληλες κατά την λήξη ομαδοποιήσεις ,βασιζόμενες στην απομένουσα περίοδο ,κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού ,μέχρι την συμβατική ημερομηνία λήξεως .

Οι κατά λήξη ομαδοποιήσεις που εφαρμόζονται στις επιμέρους απαιτήσεις και υποχρεώσεις διαφέρουν μεταξύ των Τραπεζών .Παραδείγματα εφαρμοζόμενων περιόδων είναι τα ακόλουθα :

- α) Μέχρι 1 μήνα
- β) Από 1 μέχρι 3 μήνες
- γ) Από 3 μήνες μέχρι 1 χρόνο
- δ) Από 1 χρόνο μέχρι 5 χρόνια
- ε) Από 5 χρόνια και πάνω

Είναι ουσιώδης για την Τράπεζα να συμπίπτουν οι λήξεις απαιτήσεων και υποχρεώσεων ,γιατί αυτό καθιστά την Τράπεζα ανεξάρτητη από άλλες πηγές ρευστότητας .Οι λήξεις μπορεί να εκφράζονται με βάση :

- i. Την απομένουσα περίοδο μέχρι την ημερομηνία εξόφλησης
- ii. Την αρχική περίοδο μέχρι την ημερομηνία εξόφλησης
- iii. Την απομένουσα περίοδο μέχρι την επόμενη ημερομηνία πιθανής μεταβολής των επιτοκίων

Η ανάλυση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων κατά τις απομένουσες περιόδους μέχρι τις ημερομηνίες εξόφλησης τους παρέχει ,την καλύτερη βάση για την εκτίμηση της ρευστότητας μιας Τράπεζας .

6. ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ,ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΚΤΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η Τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τυχόν σημαντικές συγκεντρώσεις των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων της και των εκτός Ισολογισμού στοιχείων της .Οι γνωστοποιήσεις αυτές πρέπει να γίνονται βάσει γεωγραφικών περιοχών ,ομάδων πελατών ,επιχειρηματικών τομέων ή άλλων συγκεντρώσεων κινδύνου .Η Τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί επίσης το ποσό των σημαντικών καθαρών συναλλαγματικών ανοιγμάτων .Ως γεωγραφικές περιοχές μπορεί να λαμβάνονται συγκεκριμένες χώρες ,ομάδες χωρών ή περιοχές μέσα σε μια χώρα .Οι γνωστοποιήσεις για πελάτες μπορεί να αφορούν τομείς όπως κρατικούς ,δημόσιες υπηρεσίες και εμπορικές και επιχειρηματικές οικονομικές μονάδες .

7. ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ

Η Τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα :

- ✚ Τη λογιστική μέθοδο που αναφέρεται στη βάση κατά την οποία τα ανείσπρακτα δάνεια και οι προκαταβολές λογίζονται στα έξοδα και διαγράφονται .
- ✚ Λεπτομέρειες των μεταβολών στην πρόβλεψη για ζημιές από δάνεια και προκαταβολές κατά την διάρκεια της χρήσεως .Πρέπει να γνωστοποιεί ξεχωριστά το ποσό που λογίσθηκε στα έξοδα κατά την χρήση για ζημιές από ανείσπρακτα δάνεια και προκαταβολές ,το ποσό που βάρυνε την χρήση για διαγραφές δανείων και προκαταβολών και το ποσό που πιστώθηκε κατά την χρήση για είσπραξη δανείων και προκαταβολών ,που προηγουμένως είχαν διαγραφεί .
- ✚ Το συνολικό ποσό της πρόβλεψης για ζημιές από δάνεια και προκαταβολές κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.
- ✚ Το συνολικό ποσό που συμπεριλαμβάνεται στον Ισολογισμό για δάνεια και προκαταβολές στα οποία δεν γίνεται πρόβλεψη τόκων και τον τρόπο προσδιορισμού της λογιστικής αξίας τέτοιων δανείων και προκαταβολών .

Κάθε κράτηση κερδών για την αντιμετώπιση ζημιών από δάνεια και προκαταβολές πέραν των όσων ζημιών έχουν ήδη διαπιστωθεί ή των πιθανών ζημιών ,που η εμπειρία υπαγορεύει ότι υπάρχουν στο χαρτοφυλάκιο δανείων και προκαταβολών ,πρέπει να εμφανίζεται ως διανομή κερδών .Κάθε μείωση της πιο πάνω κράτησης συνεπάγεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημιάς χρήσεως .Ακόμη κάθε κράτηση ποσού για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους που συμπεριλαμβάνει μελλοντικές ζημιές και άλλους απρόβλεπτους κινδύνους ή ενδεχόμενα γεγονότα ,πρέπει να γνωστοποιείται ξεχωριστά ως διάθεση κερδών .

8. ΕΝΕΧΥΡΙΑΣΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Η Τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των εγγυημένων και εμπράγματων καλυμμένων υποχρεώσεων και το είδος και τη λογιστική αξία των ενυχυριασμένων περιουσιακών στοιχείων .

9. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Πολλές φορές οι Τράπεζες ενεργούν ως διαχειριστές που συνεπάγεται την κατοχή ή τοποθέτηση περιουσιακών στοιχείων για λογαριασμό τρίτων ,τα οποία συνήθως δεν εμφανίζονται στον Ισολογισμό .Αν το κομμάτι της διαχείρισης είναι σημαντικό γίνεται γνωστοποίηση του γεγονότος με μια ένδειξη της εκτάσεως αυτών των δραστηριοτήτων στις οικονομικές καταστάσεις ,λόγω πιθανής υποχρέωσης αν αποτύχει στα διαχειριστικά της καθήκοντα .Οι δραστηριότητες φύλαξης περιουσιακών στοιχείων δεν περιλαμβάνονται στις διαχειριστικές δραστηριότητες .

10.ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Όταν μια Τράπεζα συναλλάσσεται με συνδεδόμενα μέρη όπως αυτά καθορίζονται στο Δ.Λ.Π.24 ,τότε για τις συναλλαγές αυτές γνωστοποιούνται :

- ❖ Το ποσό των δανείων ,των προκαταβολών ,των καταθέσεων ,των αποδοχών και των υποσχετικών .Η γνωστοποίηση για αυτά μπορεί να περιλαμβάνει τα συνολικά ποσά που εκκρεμούν στην αρχή και στο τέλος της χρήσης ,όπως επίσης και οι προκαταβολές ,οι καταθέσεις ,οι εξοφλήσεις και άλλες μεταβολές κατά την διάρκεια της χρήσεως .
- ❖ Τα ποσά των κυριότερων κατηγοριών εσόδων ,εξόδων τόκου και προμηθειών που πληρώθηκαν .
- ❖ Τα έξοδα χρήσης για ζημιές δανείων ,προκαταβολών και τις προβλέψεις κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού .
- ❖ Τις ανέκκλητες εγγυήσεις ,τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις από τα εκτός Ισολογισμού στοιχεία .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31:
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ
ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

ΟΡΙΣΜΟΙ

Κοινοπραξία είναι ένας συμβατικός διακανονισμός ,με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο .

Έλεγχος είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας ,ούτως ώστε να λαμβάνονται από αυτή οφέλη .

Από κοινού έλεγχος είναι η συμβατικώς συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου πάνω σε μια οικονομική δραστηριότητα .

Ουσιώδης επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας όχι όμως και ο έλεγχος ή από κοινού έλεγχος πάνω σ' αυτές τις πολιτικές .

Κοινοπρακτών είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία ,το οποίο έχει από κοινού έλεγχο σ' αυτήν την κοινοπραξία .

Επενδυτής σε κοινοπραξία είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία το οποίο δεν έχει από κοινού έλεγχο πάνω σ' αυτήν την κοινοπραξία .

Αναλογική ενοποίηση είναι μια μέθοδος λογιστικής και απεικόνισης σύμφωνα με την οποία ,το μερίδιο του κοινοπρακτούντος σε κάθε ένα από τα περιουσιακά στοιχεία ,τις υποχρεώσεις ,τα έσοδα και τα έξοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας ,ενοποιείται στη βάση γραμμή προς γραμμή με όμοια στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος ,ή εμφανίζεται με ιδιαίτερα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος .

Μέθοδος καθαρής θέσης είναι μια μέθοδος λογιστικής και απεικόνισης σύμφωνα με την οποία ,το δικαίωμα σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσεως και προσαρμόζεται μετέπειτα για την μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του κοινοπρακτούντος στην καθαρή θέση της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας .Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων αντικατοπτρίζει το μερίδιο του κοινοπρακτούντος στα

αποτελέσματα των εργασιών της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας .

1. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΕΝΝΟΙΑΣ ΤΟΥ ΣΥΜΒΑΤΙΚΟΥ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ

Ο συμβατικός διακανονισμός αποτελεί το διακριτικό γνώρισμα των δικαιωμάτων που εμπεριέχουν τον από κοινού έλεγχο ,από τις επενδύσεις σε συγγενείς εταιρίες ,στις οποίες ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή .Δραστηριότητες που δεν διέπονται από συμβατικό διακανονισμό ,που να επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο ,δεν συνιστούν κοινοπραξίες σύμφωνα με το πρότυπο .

Ο συμβατικός διακανονισμός μπορεί να αποδεικνύεται με πολλούς τρόπους που συνήθως είναι γραπτοί και καλύπτει θέματα όπως :

- Την δραστηριότητα ,τη διάρκεια και την υποχρέωση της κοινοπραξίας για σύνταξη εκθέσεων .
- Το διορισμό του Διοικητικού Συμβουλίου ή ισοδύναμου διοικητικού οργάνου της κοινοπραξίας και τα δικαιώματα ψήφου των κοινοπρακτούντων .
- Τις συμμετοχές των κοινοπρακτούντων στο κεφάλαιο
- Τη διανομή του προϊόντος ,των εσόδων ,των εξόδων ή των αποτελεσμάτων της κοινοπραξίας προς τους κοινοπρακτούντες .

Ο συμβατικός διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο πάνω στην κοινοπραξία .Αυτό σημαίνει ότι ουδείς κοινοπρακτών έχει τη δυνατότητα να ελέγχει μονόπλευρα τη δραστηριότητα .Ο συμβατικός διακανονισμός μπορεί να κατονομάζει ένα κοινοπρακτούντα ως υπεύθυνο Διαχειριστή ή Διευθυντή της κοινοπραξίας ,ο οποίος δεν ελέγχει την κοινοπραξία ,άλλα ενεργεί μέσα στο πλαίσιο της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής που έχει συμφωνηθεί με το συμβατικό διακανονισμό .Αν ο διαχειριστής ελέγχει την κοινοπραξία τότε αυτή αποτελεί θυγατρική του και όχι κοινοπραξία .

2. ΜΟΡΦΕΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ

2.1 Από κοινού ελεγχόμενες εργασίες

Σε αυτή τη μορφή κάθε κοινοπρακτών χρησιμοποιεί τις δικές του ενσώματες ακινητοποιήσεις ,εμφανίζει τα δικά του αποθέματα ,πραγματοποιεί τις δικές του δαπάνες και υποχρεώσεις .Η συμφωνία προβλέπει έναν τρόπο με τον οποίο το έσοδο από την πώληση του προϊόντος και κάθε δαπάνη που πραγματοποιείται για την κοινοπραξία ,κατανέμεται μεταξύ των κοινοπρακτούντων .Σε σχέση με τα δικαιώματά

του στις από κοινού ελεγχόμενες εργασίες ένας κοινοπρακτών καταχωρεί στις δικές του οικονομικές καταστάσεις :

α) Τα περιουσιακά στοιχεία που ελέγχει και τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνει

β) Τις δαπάνες που πραγματοποιεί και το μερίδιό του από τα έσοδα πωλήσεων ,αγαθών ή υπηρεσιών από την κοινοπραξία .Αυτή η μορφή κοινοπραξίας δεν απαιτεί την ίδρυση ξεχωριστής οικονομικής μονάδας ,ούτε την τήρηση ιδιαίτερων βιβλίων .

2.2 Από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία

Οι κοινοπραξίες αυτές προϋποθέτουν τον από κοινού έλεγχο και συχνά την από κοινού κυριότητα από τους κοινοπρακτούντες ενός ή περισσότερων περιουσιακών στοιχείων που εισφέρονται στην κοινοπραξία ή αγοράζονται από αυτή και διατίθενται για τους σκοπούς της .Κάθε κοινοπρακτών μπορεί να πάρει ένα μερίδιο του προϊόντος των περιουσιακών στοιχείων και καθένα φέρει ένα συμφωνηθέν μερίδιο των δαπανών που πραγματοποιούνται .

Σε σχέση με τα δικαιώματα του σε από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία ,ο κοινοπρακτών πρέπει να καταχωρεί στις δικές του οικονομικές καταστάσεις :

- Το μερίδιό του στα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία κατατασσόμενα σύμφωνα με το είδος των περιουσιακών στοιχείων
- Τις υποχρεώσεις που έχει αναλάβει
- Το μερίδιο στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από κοινού με τους άλλους κοινοπρακτούντες σε σχέση με την κοινοπραξία
- Το έσοδο από την πώληση ή χρησιμοποίηση του μεριδίου του στο προϊόν της κοινοπραξίας ,μαζί με το μερίδιό του στις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από την κοινοπραξία
- Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε σε σχέση με τα δικαιώματά του στην κοινοπραξία

Αυτή η μορφή κοινοπραξίας δεν προϋποθέτει την ίδρυση μιας ξεχωριστής εταιρίας .Τα ιδιαίτερα λογιστικά βιβλία της κοινοπραξίας μπορεί να περιορίζονται για την καταγραφή των δαπανών που πραγματοποιούνται και βαρύνουν τους κοινοπρακτούντες σύμφωνα με τον συμβατικό διακανονισμό .

2.3 Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες

Η μορφή αυτή προϋποθέτει την ίδρυση μιας ξεχωριστής εταιρίας στην οποία κάθε κοινοπρακτών έχει συμμετοχικά δικαιώματα .Η οικονομική μονάδα λειτουργεί με τον ίδιο τρόπο όπως άλλες επιχειρήσεις ,εκτός του ότι υπάρχει κοινός έλεγχος βάσει του συμβατικού

διακανονισμού .Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα έχει στον έλεγχό της τα περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας ,αναλαμβάνει δαπάνες και πραγματοποιεί έσοδα .

Επίσης συνάπτει συμβάσεις στο όνομα της και αντλεί χρηματοδότηση για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της .Κάθε κοινοπρακτών δικαιούται ένα μερίδιο των αποτελεσμάτων της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας καθώς και την διανομή του προϊόντος της διάλυσης της κοινοπραξίας .

Ένα παράδειγμα τέτοιας κοινοπραξίας είναι όταν δύο επιχειρήσεις συνδυάζουν τις δραστηριότητες τους σε συγκεκριμένο επιχειρηματικό τομέα με την μεταβίβαση των σχετικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε μια από κοινού ελεγχόμενη μονάδα .Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα τηρεί τα δικά της λογιστικά βιβλία και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις ,όπως άλλες επιχειρήσεις.

3. ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΙΝΟΠΡΑΚΤΟΥΝΤΟΣ

3.1 Βασική μέθοδος – Αναλογική ενοποίηση

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ο κοινοπρακτών ,εμφανίζει τα δικαιώματά του στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα χρησιμοποιώντας έναν από τους δύο τύπους απεικόνισης της αναλογικής ενοποίησης .

Η εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης ,σημαίνει ότι ,ο ενοποιημένος Ισολογισμός του κοινοπρακτούντος περιλαμβάνει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία που ελέγχει από κοινού ,καθώς και το μερίδιό του στις υποχρεώσεις για τις οποίες έχει την από κοινού ευθύνη .Ομοίως ,ο ενοποιημένος λογαριασμός αποτελεσμάτων του κοινοπρακτούντος περιλαμβάνει το μερίδιό του στα έσοδα και στα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας .Η αναλογική ενοποίηση μπορεί να γίνει με δύο τρόπους :

- Ο κοινοπρακτών ενσωματώνει το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία ,στις υποχρεώσεις ,στα έσοδα και τα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας ,στα όμοια στοιχεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του στη βάση γραμμή προς γραμμή
- Ο κοινοπρακτών συμπεριλαμβάνει ξεχωριστές σειρές κονδυλίων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του για το μερίδιό του στα περιουσιακά στοιχεία ,στις υποχρεώσεις ,στα έσοδα και τα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας .

Η χρήση της αναλογικής ενοποίησης πρέπει να διακόπτεται από τον κοινοπρακτούντα από την ημερομηνία που αυτός παύει να έχει κοινό έλεγχο πάνω στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα .

3.2 Εναλλακτική μέθοδος – Μέθοδος της Καθαρής θέσης

Στις από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες ,ο κοινοπρακτών πρέπει να απεικονίζει τα δικαιώματα του με την μέθοδο της καθαρής θέσης .Ο κοινοπρακτών πρέπει να διακόπτει την χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να έχει κοινό έλεγχο ,ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή πάνω σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα .

4. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΚΟΙΝΟΠΡΑΚΤΟΥΝΤΟΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ

Όταν ο κοινοπρακτών πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μια κοινοπραξία η καταχώρηση οποιουδήποτε κέρδους ή ζημιάς από τη συναλλαγή πρέπει να αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής .Εφόσον τα περιουσιακά στοιχεία κατέχονται από την κοινοπραξία και ο κοινοπρακτών έχει μεταβιβάσει τους σημαντικούς κινδύνους και οφέλη της κυριότητας ,ο κοινοπρακτών πρέπει να καταχωρεί μόνο όσο μέρος του κέρδους ή ζημιάς αντιστοιχεί στην συμμετοχή των άλλων κοινοπρακτούντων .Ο κοινοπρακτών καταχωρεί όλο το ποσό της ζημιάς όταν η συνεισφορά ή η πώληση παρέχει απόδειξη μιας απομείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του κυκλοφορούντος ενεργητικού ή μιας ζημιάς απομείωσης της αξίας περιουσιακών στοιχείων .

Όταν ένας κοινοπρακτών αγοράζει περιουσιακά στοιχεία από μια κοινοπραξία ,ο κοινοπρακτών δεν πρέπει να καταχωρεί το μερίδιό του στα κέρδη της κοινοπραξίας από τη συναλλαγή μέχρις ότου επαναπωλήσει τα στοιχεία αυτά σε έναν ανεξάρτητο τρίτο .Ο κοινοπρακτών πρέπει να καταχωρεί το μερίδιό του στις ζημιές που προκύπτουν από αυτές τις συναλλαγές με τον ίδιο τρόπο ,όπως τα κέρδη ,εκτός αν οι ζημιές πρέπει να καταχωρούνται αμέσως ,όταν αντιπροσωπεύουν μια απομείωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του κυκλοφορούντος ενεργητικού ή μια ζημιά απομείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων .

5. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΕΝΟΣ ΕΠΕΝΔΥΤΗ

Ένας επενδυτής σε μια κοινοπραξία ,η οποία δεν είναι κάτω από κοινό έλεγχο ,πρέπει να απεικονίζει τα δικαιώματά του στις ενοποιημένες

οικονομικές καταστάσεις αυτού ,σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39 .Στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ενός επενδυτή που εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μπορεί να απεικονίζεται η επένδυση στο κόστος .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32:ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ :ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

ΟΡΙΣΜΟΙ

Χρηματοπιστωτικό μέσο είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού μιας επιχείρησης είτε σε συμμετοχικό τίτλο σε άλλη επιχείρηση .

Χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που αφορά :

- Ταμιακά διαθέσιμα
- Συμβατικό δικαίωμα λήψης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού από άλλη επιχείρηση
- Συμβατικό δικαίωμα ανταλλαγής χρηματοπιστωτικών μέσων με μια άλλη επιχείρηση κάτω από πιθανώς ευνοϊκούς όρους
- Κάθε τίτλο συμμετοχής σε άλλη επιχείρηση

Χρηματοοικονομικό στοιχείο παθητικού είναι κάθε υποχρέωση που αποτελεί συμβατική δέσμευση για :

- α) παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού σε μια άλλη επιχείρηση
- β) ανταλλαγή χρηματοπιστωτικών μέσων με άλλη επιχείρηση κάτω από όρους πιθανώς δυσμενείς

Συμετοχικός τίτλος είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει το καθαρό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της .

Νομισματικά χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού είναι χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού εισπρακτέα ή πληρωτέα σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα χρηματικά ποσά .

Τρέχουσα αξία είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ,ή να πληρωθεί κατά την αγορά ,ενός χρηματοπιστωτικού μέσου σε μια ενεργό αγορά .

Στα χρηματοοικονομικά στοιχεία δεν περιλαμβάνονται :

- Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία ,όπως αποθέματα ,ενσώματες ακινητοποιήσεις και μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία
- Άϋλα περιουσιακά στοιχεία
- Προπληρωμένα έξοδα

- Έσοδα επομένων χρήσεων
- Εγγυημένες υποχρεώσεις
- Φόροι εισοδήματος
- Προθεσμιακά συμβόλαια εμπορευμάτων
- Υποχρέωση μιας επιχείρησης να αγοράσει ή να εκδώσει δικούς της συμμετοχικούς τίτλους .

1. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ ΤΟΥΣ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΟΥ

Ο εκδότης ενός χρηματοπιστωτικού μέσου πρέπει να εντάσσει το μέσο ή τα συγκροτούντα αυτό μέρη ,στις υποχρεώσεις ή στα ίδια κεφάλαια ,σύμφωνα με την ουσία του συμβατικού διακανονισμού κατά την αρχική καταχώρηση ,καθώς και τους ορισμούς της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και του συμμετοχικού τίτλου .

Το κρίσιμο χαρακτηριστικό στη διαφοροποίηση ,για το αν ένα χρηματοπιστωτικό μέσο αφορά μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ένα συμμετοχικό τίτλο ,είναι η ύπαρξη της συμβατικής δέσμευσης του εκδότη ,είτε να παραδώσει μετρητά ή ένα άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο στον κάτοχο ή να ανταλλάξει ένα άλλο χρηματοπιστωτικό μέσο με τον κάτοχο ,κάτω από πιθανώς δυσμενείς όρους .

2. ΔΙΑΧΩΡΙΣΜΟΣ ΣΥΝΘΕΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ

Ο διαχωρισμός των σύνθετων χρηματοπιστωτικών μέσων γίνεται ως εξής :

α) υπολογίζεται το στοιχείο εκείνο που μπορεί να προσδιορισθεί ευκολότερα και στη συνέχεια το άλλο από το σύνολο του στοιχείου .

β) προσδιορίζονται ξεχωριστά οι αξίες της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων και στη συνέχεια οι αξίες αυτές αναπροσαρμόζονται αναλογικά ώστε το άθροισμά τους να ισούται με το σύνολο του χρηματοπιστωτικού μέσου .

3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΚΩΝ ,ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ,ΖΗΜΙΩΝ ΚΑΙ ΚΕΡΑΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ

Όταν οι τόκοι ,μερίσματα ,ζημιές και κέρδη αφορούν χρηματοπιστωτικές υποχρεώσεις τότε εντάσσονται στα αποτελέσματα χρήσεως .Όταν αφορούν τα ίδια κεφάλαια τότε πρέπει να χρεώνονται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια .

4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΑΓΟΡΑΣ Ή ΠΩΛΗΣΗΣ ΙΔΙΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

Οι ίδιες μετοχές μιας εταιρίας που αποκτώνται για διάφορους λόγους ,στον Ισολογισμό εμφανίζονται αφαιρετικώς των ιδίων κεφαλαίων .Ομοίως το αποτέλεσμα που προκύπτει από την πώληση ή ακύρωση τέτοιων μετοχών πρέπει να καταχωρείται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια και όχι στα αποτελέσματα χρήσης .

5. ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Δαπάνες συναλλαγών καθαρής θέσης είναι όσες αφορούν άμεσα συναλλαγές καθαρής θέσης ,όπως έξοδα καταχώρησης στο μητρώο και αμοιβές νομικών και λογιστών .Στις δαπάνες συναλλαγών καθαρής θέσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες εκδόσεως μετοχών που έχουν σχέση με την αγορά επιχείρησης ,οι δαπάνες εισαγωγής των μετοχών στο χρηματιστήριο ,οι δαπάνες πώλησης ενός πακέτου μετοχών ,οι δαπάνες διαίρεσης των μετοχών ,οι μετοχές που έχουν σχέση με προγράμματα παροχών προς την επιχείρηση .

Οι δαπάνες καθαρής θέσης λογιστικοποιούνται σε μείωση των ιδίων κεφαλαίων ,μετά την αφαίρεση του εκπιπόμενου φόρου εισοδήματος .Σε περίπτωση μη πραγματοποίησης της αντίστοιχης συναλλαγής καθαρής θέσης ,οι δαπάνες χρεώνονται στα αποτελέσματα χρήσεως .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33:ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ

ΟΡΙΣΜΟΙ

Κοινή μετοχή είναι ένας συμμετοχικός τίτλος που έπεται όλων των άλλων κατηγοριών των συμμετοχικών τίτλων .

Δυνητικός τίτλος μετατρέψιμος σε κοινή μετοχή είναι ένα χρηματοπιστωτικό μέσο ή άλλη σύμβαση που μπορεί να παρέχει στον κάτοχο το δικαίωμα για κοινές μετοχές .

Δικαιώματα μετοχών ή Δικαιώματα προαιρέσεως είναι τα χρηματοπιστωτικά μέσα που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να αγοράσει κοινές μετοχές .

1. ΜΕΤΡΗΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ

1.1 Βασικά κέρδη κατά μετοχή

Τα βασικά κέρδη κατά μετοχή πρέπει να υπολογίζονται ,διαιρώντας το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσεως που αναλογεί στους κοινούς μετόχους με το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία ,κατά την διάρκεια της χρήσεως .

Ως καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως που αναλογεί στους κοινούς μετόχους νοείται το καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως μετά την αφαίρεση των προνομιούχων μερισμάτων που εκπίπτει από το καθαρό κέρδος της χρήσης είναι :

- Το ποσό τυχόν προνομιούχων μερισμάτων για προνομιούχες μετοχές μη σωρευτικού μερίσματος που αναγγέλλεται για την χρήση .
- Το πλήρες ποσό των απαιτούμενων προνομιούχων μερισμάτων της χρήσεως για τις σωρευτικού μερίσματος προνομιούχες μετοχές ,άσχετα αν αυτά έχουν αναγγελθεί ή όχι .Μερίσματα προνομιούχων μετοχών για τις σωρευτικού μερίσματος προνομιούχες μετοχές ,που πληρώθηκαν ή αναγγέλθηκαν κατά την διάρκεια της χρήσεως και αφορούν προηγούμενες ,δεν αφαιρούνται .

Ο σταθμισμένος αριθμός κοινών μετοχών κατά την διάρκεια της χρήσεως ,προκύπτει από τον αριθμό των κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία στην αρχή της χρήσεως ,προσαρμοσμένες κατά τον αριθμό των κοινών μετοχών που εξαγοράστηκαν ή που εκδόθηκαν κατά

την διάρκεια της χρήσεως ,πολλαπλασιαζόμενος με συντελεστή σταθμισμένου χρόνου .

Υπάρχουν περιπτώσεις που εκδίδονται κοινές μετοχές ή μειώνεται ο αριθμός τους ,χωρίς να υπάρξει αντίστοιχη μεταβολή στην καθαρή περιουσία .Τέτοιες περιπτώσεις είναι :

- Η κεφαλαιοποίηση χωρίς εισροή μετρητών π.χ. αποθεμάτων
- Υποδιαίρεση μετοχών
- Ανάστροφη υποδιαίρεση μετοχών ,δηλαδή ενοποίηση μετοχών
- Δωρεάν έκδοση δικαιωμάτων προς τους υπάρχοντες μετόχους

1.2 Μειωμένα κέρδη κατά μετοχή

Τα μειωμένα κέρδη κατά μετοχή υπολογίζονται με προσαρμογή των καθαρών κερδών που αναλογούν στους κοινούς μετόχους και του σταθμισμένου μέσου σε κυκλοφορία αριθμού μετοχών ,από τις επιδράσεις όλων των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές που μειώνουν τα κατά μετοχή κέρδη .

Έτσι το πρότυπο απαιτεί ,το καθαρό κέρδος της χρήσεως ,όπως αυτό προσδιορίστηκε για τα βασικά κατά μετοχή κέρδη να αυξηθεί με την αφαίρεση των μερισμάτων και τόκων που καταχωρήθηκαν στην χρήση για τους δυνητικούς τίτλους καθώς και οποιουδήποτε άλλου εσόδου ή εξόδου που αφορά αυτούς τους τίτλους .

Επίσης ο σταθμισμένος μέσος αριθμός των κοινών σε κυκλοφορία μετοχών αυξάνεται με το μέσο σταθμισμένο αριθμό των πρόσθετων κοινών μετοχών ,οι οποίες θα ήταν σε κυκλοφορία σε περίπτωση μετατροπής όλων δυνητικών τίτλων σε κοινές μετοχές .Για τον σκοπό του υπολογισμού μειωμένων κερδών κατά μετοχή οι δυνητικοί τίτλοι θεωρούνται ότι έχουν μετατραπεί σε κοινές μετοχές στην αρχή της χρήσεως ,ή από την ημερομηνία εκδόσεως τους ,αν είναι μεταγενέστερη .

Τέλος ,δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές πρέπει να θεωρούνται ότι συντελούν στη μείωση των κερδών ,όταν και μόνον όταν ,η μετατροπή τους σε κοινές μετοχές θα μείωνε το καθαρό κέρδος κατά μετοχή από τις συνεχιζόμενες συνήθεις επιχειρηματικές δραστηριότητες .Συνεπώς δεν περιλαμβάνονται έκτακτα κονδύλια καθώς και οι επιδράσεις των μεταβολών των λογιστικών μεθόδων και των διορθώσεων βασικών λαθών .

2. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΡΙΘΜΟΥ ΜΕΤΟΧΩΝ

Αν ο αριθμός των σε κυκλοφορία κοινών μετοχών ή των δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές αυξάνει ως αποτέλεσμα μιας κεφαλαιοποίησης ή δωρεάν εκδόσεως μετοχών ή υποδιαίρεσης μετοχών ,η μειώνεται ως αποτέλεσμα μιας ανάστροφης υποδιαίρεσης μετοχών ,ο

υπολογισμός των βασικών και μειωμένων κερδών κατά μετοχή για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται πρέπει να προσαρμόζεται αναδρομικά .Επιπλέον ,βασικά και μειωμένα κέρδη κατά μετοχή όλων των παρουσιαζόμενων χρήσεων πρέπει να προσαρμόζονται για :

- Τις επιδράσεις βασικών λαθών και προσαρμογών που προέρχονται από μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους .
- Επιδράσεις ενοποίησης επιχειρήσεων που σε συνένωση δικαιωμάτων

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 34:ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης και να καθορίσει τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις μιας ενδιάμεσης περιόδου. Κάθε οικονομική έκθεση, ετήσια ή ενδιάμεση εκτιμάται κατ' ιδίαν ως προς την συμμόρφωσή της με τα Δ.Λ.Π. Αυτό σημαίνει ότι αν οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης δεν συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π., το γεγονός αυτό δεν επηρεάζει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, αν αυτές συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ενδιάμεση περίοδος είναι μια περίοδος οικονομικής εκθέσεως μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

Ενδιάμεση οικονομική έκθεση σημαίνει μια οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων, είτε μια σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων για μια ενδιάμεση περίοδο.

1. ΕΛΑΧΙΣΤΑ ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΙΑΣ ΕΝΔΙΑΜΕΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ

Το πρότυπο ορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης ως αυτό που περιλαμβάνει συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Οι συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις είναι :

- Συνοπτικός Ισολογισμός
- Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Συνοπτική κατάσταση μεταβολών της Καθαρής θέσης
- Συνοπτική κατάσταση Ταμιακών Ροών
- Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις

Οι επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις πρέπει να περιλαμβάνουν

:

- ✦ Μια δήλωση ότι ακολουθήθηκαν οι ίδιες λογιστικές αρχές και μέθοδοι υπολογισμού σε σχέση με τις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, ή αν έχουν μεταβληθεί μια περιγραφή της φύσης και του αποτελέσματος της μεταβολής

- ✚ Επεξηγήσεις σχετικά με την εποχικότητα ή περιοδικότητα των ενδιάμεσων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων
- ✚ Τη φύση και το ποσό των κονδυλίων που επηρεάζουν περιουσιακά στοιχεία ,υποχρεώσεις ,καθαρή θέση ,καθαρά κέρδη ή ταμιακές ροές ,τα οποία είναι ασυνήθη λόγω της φύσεως ,του μεγέθους ή της περίπτωσης τους .
- ✚ Τη φύση και το ποσό των μεταβολών στις εκτιμήσεις των κονδυλίων που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του τρέχοντος ή προηγούμενων οικονομικών ετών .
- ✚ Μερίσματα που πληρώνονται ξεχωριστά για κοινές και άλλες μετοχές .
- ✚ Σημαντικά γεγονότα μεταγενέστερα της λήξης της ενδιάμεσης περιόδου ,που δεν έχουν αντικατοπτριστεί στις οικονομικές καταστάσεις για την ενδιάμεση περίοδο .
- ✚ Μεταβολές σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες απαιτήσεις από την ημερομηνία του τελευταίου ετήσιου Ισολογισμού .

2. ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΧΡΕΙΑΖΕΤΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι ενδιάμεσες εκθέσεις πρέπει να περιλαμβάνουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις για περιόδους ως εξής :

- ❖ Ισολογισμό κατά το τέλος της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και ένα συγκριτικό Ισολογισμό κατά το τέλος του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους .
- ❖ Καταστάσεις αποτελεσμάτων της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξεως της ενδιάμεσης περιόδου με συγκριτικές καταστάσεις αποτελεσμάτων για τις αντίστοιχες ενδιάμεσες περιόδους ,του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους .
- ❖ Κατάσταση που δείχνει μεταβολές στην Καθαρή Θέση σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξεως της ενδιάμεσης περιόδου ,με μια συγκριτική κατάσταση για την αντίστοιχη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους .
- ❖ Κατάσταση Ταμιακών Ροών σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξεως της ενδιάμεσης περιόδου ,με μια συγκριτική κατάσταση για την συγκρίσιμη αντίστοιχη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους .

3. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της όπως αυτές εφαρμόζονται για τις ετήσιες ,εκτός για μεταβολές λογιστικών αρχών και μεθόδων που έγιναν μετά την ημερομηνία των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων ,οι οποίες πρέπει να απεικονίζονται στις επόμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις .

Θέματα που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη είναι :

- ❖ Δαπάνη φόρου εισοδήματος καταχωρείται σε κάθε ενδιάμεση περίοδο βασιζόμενη στην ορθή εκτίμηση του μέσου σταθμισμένου όρου του ετήσιου συντελεστή φόρου εισοδήματος που αναμένεται για το πλήρες οικονομικό έτος .
- ❖ Έσοδα που εισπράττονται εποχιακά ,περιοδικά η περιπτωσιακά μέσα σε ένα οικονομικό έτος πρέπει να μην προκαταλογίζονται ή αναβάλλονται για την ενδιάμεση κατάσταση ,αν προκαταλογισμός ή αναβολή δεν θα ήταν ορθά κατά το τέλος του οικονομικού έτους της επιχείρησης .
- ❖ Έξοδα που πραγματοποιούνται ανώμαλα κατά την διάρκεια του οικονομικού έτους μιας επιχείρησης ,πρέπει να προκαταλογίζονται ή να αναβάλλονται για τους σκοπούς της ενδιάμεσης έκθεσης ,αν και μόνο αν ,είναι σωστό να προκαταλογίζουν ή αναβάλλουν αυτό τον τύπο του εξόδου κατά το τέλος του οικονομικού έτους .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 35 : ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Το πρότυπο αυτό έχει σκοπό να καθιερώσει μια βάση για το διαχωρισμό της πληροφόρησης σχετικά με μια εκμετάλλευση ,που μια επιχείρηση διακόπτει ,από την πληροφόρηση που αφορά τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις και να καθορίσει τις ελάχιστες γνωστοποιήσεις σχετικά με μια διακοπτόμενη εκμετάλλευση .

ΟΡΙΣΜΟΙ

Διακοπτόμενη εκμετάλλευση είναι ένα συνθετικό στοιχείο μιας επιχείρησης το οποίο :

- Αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό μεγαλύτερο τμήμα της επιχειρηματικής ή γεωγραφικής περιοχής των εκμεταλλεύσεων
- Μπορεί να διαχωρίζεται επιχειρηματικώς και για σκοπούς οικονομικής πληροφόρησης
- Η επιχείρηση εφαρμόζοντας ένα απλό πρόγραμμα μπορεί να :
 - διαθέτει το συνθετικό αυτό στοιχείο συνολικά με πώληση ,με διάσπαση ή με διανομή του προς τους μετόχους της επιχείρησης
 - διαθέτει αυτό τμηματικά
 - τερματίζει τη λειτουργία του με εγκατάλειψη

Συνέπεια του ορισμού είναι ότι :

- Μια εκμετάλλευση που τερματίζεται χωρίς πώληση περιουσιακών στοιχείων ,δηλαδή μια εκμετάλλευση της οποίας μεταβάλλεται το πεδίο ,ή ο τρόπος με τον οποίο λειτουργεί δεν θεωρείται διακοπτόμενη
- Ο τερματισμός ,ακόμα και απότομα κάποιων προϊόντων μέσα σε μια συνεχιζόμενη γραμμή παραγωγής ,δεν είναι διακοπτόμενη εκμετάλλευση
- Η πώληση μιας θυγατρικής με δραστηριότητες όμοιες με αυτές της μητρικής δεν είναι διακοπτόμενη εκμετάλλευση.

1. ΑΡΧΙΚΟ ΓΕΓΟΝΟΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΜΙΑΣ ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ

Το σημείο από το οποίο ξεκινάει η γνωστοποίηση για μια διακοπτόμενη εκμετάλλευση ,είναι ένα από τα παρακάτω γεγονότα ,που θα συμβεί πρώτο :

- Η επιχείρηση έχει συνάψει μια δεσμευτική συμφωνία ,για πώληση όλων των περιουσιακών στοιχείων της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης
- Η διοίκηση της εταιρίας έχει εγκρίνει ένα λεπτομερές πρόγραμμα σχετικά με τη διακοπή μιας εκμετάλλευσης και επιπλέον έχει προβεί και σε σχετικές ανακοινώσεις

2. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Το πρότυπο αυτό δεν καθιερώνει αρχές για την καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μιας διακοπτόμενης εκμετάλλευσης ,που σημαίνει ότι ακολουθούνται οι αρχές που καθιερώνονται σε άλλα πρότυπα .

3. ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Η έγκριση και ανακοίνωση ενός προγράμματος για διακοπή μιας εκμετάλλευσης μπορεί να είναι μια ένδειξη ότι τα περιουσιακά στοιχεία έχουν υποστεί απομείωση της αξίας τους ,ή ότι μια προηγουμένως καταχωρηθείσα απομείωση πρέπει να αυξηθεί ή αναστραφεί .

4. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Μια επιχείρηση στις οικονομικές καταστάσεις της πρέπει να περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες που αφορούν σε μια διακοπτόμενη εκμετάλλευση ,αρχίζοντας με τις οικονομικές καταστάσεις για τη χρήση στην οποία το αρχικό γεγονός γνωστοποίησης συμβαίνει :

- ❖ Περιγραφή της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης
- ❖ Τους γεωγραφικούς ή επιχειρηματικούς τομείς στους οποίους απεικονίζεται
- ❖ Την ημερομηνία και τη φύση του αρχικού γεγονότος γνωστοποίησης
- ❖ Την ημερομηνία στην οποία αναμένεται να ολοκληρωθεί η διακοπή
- ❖ Τις λογιστικές αξίες κατά την ημέρα του Ισολογισμού των περιουσιακών στοιχείων και του συνόλου των υποχρεώσεων που διατίθενται
- ❖ Τα ποσά των καθαρών ταμιακών ροών που αφορούν τις επιχειρηματικές ,τις επενδυτικές και τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της διακοπτόμενης εκμετάλλευσης κατά την διάρκεια της τρέχουσας οικονομικής χρήσης
- ❖ Για τα κέρδη ή τις ζημιές που καταχωρούνται κατά την διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή το διακανονισμό των υποχρεώσεων ,το

ποσό του προ φόρου κέρδους ή ζημιάς και το έξοδο του φόρου εισοδήματος που αφορά το κέρδος ή τη ζημιά .

Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σύμφωνα με τα παραπάνω ,πρέπει να συνεχίζονται στις οικονομικές καταστάσεις για τις επόμενες χρήσεις και την χρήση που η διακοπή ολοκληρώνεται. Οι διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως έκτακτα στοιχεία .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36: ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζονται από μια επιχείρηση, ώστε να εξασφαλίζεται ότι τα περιουσιακά στοιχεία της, δεν εμφανίζονται σε μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους.

Το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται για τα εξής περιουσιακά στοιχεία :

- ❖ Αποθέματα
- ❖ Απαιτήσεις που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων
- ❖ Αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων εισοδήματος
- ❖ Απαιτήσεις που προέρχονται από παροχές σε εργαζόμενους
- ❖ Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π.32
- ❖ Επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται με την μέθοδο της πραγματικής αξίας
- ❖ Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες και αποτιμώνται στην πραγματική αξία τους, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος που απαιτείται για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση

ΟΡΙΣΜΟΙ

Ανακτήσιμο ποσό είναι το υψηλότερο μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσεως του.

Αξία χρήσεως είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένονται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Καθαρή τιμή πώλησης είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου μείον τις δαπάνες διαθέσεως, σε μια αντικειμενική συναλλαγή μεταξύ δυο μερών, που γνωρίζουν και επιθυμούν τη συναλλαγή κάτω από κανονικές συνθήκες.

Δαπάνες διαθέσεως είναι οι αυξητικές δαπάνες που είναι καταλογιστέες άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και της δαπάνης φόρου εισοδήματος.

Ζημιά απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του .

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την αφαίρεση κάθε σωρευμένης αποσβέσεως και κάθε σωρευμένης ζημιάς απομείωσης επ' αυτού .

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου ,κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του .

Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις μείον την υπολειμματική του αξία .

Ωφέλιμη ζωή είναι είτε :

- α) η περίοδος του χρόνου κατά την διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση
- β) ο αριθμός της παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να ληφθούν από το περιουσιακό στοιχείο .

Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές ροές από τη συνεχή χρήση ,οι οποίες είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων .

Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία άλλα εκτός από υπεραξία ,που συμβάλλουν στις μελλοντικές ροές αμφοτέρων ,της υπό εξέταση μονάδας και άλλων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών .

1. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΠΟΥ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΕΧΕΙ ΑΠΟΜΕΙΩΘΕΙ

Μια επιχείρηση πρέπει να διαπιστώνει σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο .Αν οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη υπάρχει ,η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου .

Κατά την εκτίμηση αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο ,μια

επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη κατ' ελάχιστο τις ακόλουθες ενδείξεις :

1.1 Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

- ❖ Κατά την διάρκεια της χρήσεως ,η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει μειωθεί σημαντικά περισσότερο από ότι θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσεως .
- ❖ Σημαντικές μεταβολές με δυσμενή αντίκτυπο στην επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά την διάρκεια της χρήσεως ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον ,στο τεχνολογικό ,οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο μια επιχείρηση λειτουργεί ή στην αγορά στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο είναι ενταγμένο .
- ❖ Αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά αποδόσεως των επενδύσεων έχουν αυξηθεί κατά την διάρκεια της χρήσεως και αυτές οι αυξήσεις είναι πιθανόν να επηρεάσουν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου και να μειώνουν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιωδώς .
- ❖ Η λογιστική αξία της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας της.

1.2 Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

- ❖ Αποδείξεις διαθέσιμες για οικονομική απαξίωση ή φυσική ζημιά ενός περιουσιακού στοιχείου
- ❖ Σημαντικές μεταβολές με δυσμενή αντίκτυπο στην επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά την διάρκεια της χρήσεως ή αναμένονται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον ,κατά την έκταση ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται .
- ❖ Αποδείξεις διαθέσιμες από εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι χειρότερη από την αναμενόμενη .

2. ΣΥΝΘΕΣΗ ΤΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΩΝ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών πρέπει να περιλαμβάνουν

- Προβλέψεις ταμιακών εισροών από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου

- Προβλέψεις ταμιακών εκροών που πραγματοποιούνται αναγκαστικά για να δημιουργούν τις ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου (συμπεριλαμβάνοντας ταμιακές εκροές για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο προς χρήση) και που μπορεί να αποδίδονται άμεσα ή να κατανέμονται πάνω σε μια λογική και συνεπή βάση στο περιουσιακό στοιχείο .
- Καθαρές ταμιακές ροές αν υπάρχουν ,που εισπράττονται ή πληρώνονται για την διάθεση του περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του .

Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν πρέπει να περιλαμβάνουν :

- Ταμιακές εισροές ή εκροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες
- Εισπράξεις ή πληρωμές φόρων εισοδήματος

Οι μελλοντικές ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα προεξοφλούνται με την χρήση ενός κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου και στη συνέχεια η παρούσα αξία αυτών μετατρέπεται στο νόμισμα της εξεταζόμενης επιχείρησης .Το προεξοφλητικό επιτόκιο πρέπει να είναι ένα προ φόρου επιτόκιο που αντανakλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις για την διαχρονική αξία του χρήματος και των κινδύνων των συναφών προς το περιουσιακό στοιχείο .Το προεξοφλητικό επιτόκιο δεν πρέπει να αντανakλά κινδύνους για τους οποίους οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών έχουν αναπροσαρμοσθεί .

3. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Όταν και μόνο όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του ,η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μειώνεται μέχρι το ανακτήσιμο ποσό του .

Μια ζημιά απομειώσεως πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων αμέσως ,εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με ένα άλλο Δ.Λ.Π.

Κάθε ζημιά απομειώσεως ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια μείωση αναπροσαρμογής ,σύμφωνα με αυτό το άλλο Δ.Λ.Π.

Μετά την καταχώρηση μιας ζημιάς απομειώσεως ,η δαπάνη απόσβεσης για το περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναπροσαρμόζεται σε μελλοντικές χρήσεις για να κατανέμεται η αναθεωρημένη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ,μείον την υπολειμματική αξία του ,πάνω σε μια

συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της απομένουσας ωφέλιμης ζωής του .

4. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΗΣ ΜΟΝΑΔΑΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΣΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΑΝΗΚΕΙ

Αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο ,το ανακτήσιμο ποσό πρέπει να εκτιμάται για το κατ' ιδίαν περιουσιακό στοιχείο .Αν δεν υπάρχει δυνατότητα μια επιχείρηση να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του κατ' ιδία περιουσιακού στοιχείου ,πρέπει να προσδιορίζει το ανακτήσιμο ποσό της μονάδας που δημιουργεί ταμιακές ροές στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει .

Κατά την εξέταση για απομείωση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών ,μια επιχείρηση πρέπει να εξακριβώνει ,αν η υπεραξία που αφορά σε αυτή τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι καταχωρημένη στις οικονομικές καταστάσεις .Αν συμβαίνει αυτό τότε η επιχείρηση πρέπει :

- ❖ Να διαπιστώνει αν η λογιστική αξία της υπεραξίας μπορεί να κατανεμηθεί πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και έπειτα να συγκρίνει το ανακτήσιμο ποσό της υπό εξέταση μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών προς τη λογιστική αξία της και να καταχωρεί κάθε ζημιά απομείωσης της αξίας σύμφωνα με τα προηγούμενα .
- ❖ Αν η υπεραξία δεν μπορεί να κατανεμηθεί στην υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ,η επιχείρηση πρέπει να εξακριβώνει τη μικρότερη δυνατή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και στην οποία η λογιστική αξία της υπεραξίας μπορεί να κατανεμηθεί και στη συνέχεια να συγκρίνει το ανακτήσιμο ποσό της ευρύτερης μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών προς τη λογιστική αξία της και να καταχωρεί κάθε ζημιά απομείωσης .

Κατά την εξέταση για απομείωση μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών ,μια επιχείρηση πρέπει να εξακριβώνει όλα τα εταιρικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν την υπό εξέταση μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών .

5. ΖΗΜΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ ΓΙΑ ΜΙΑ ΜΟΝΑΔΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Μια ζημιά απομειώσεως πρέπει να καταχωρείται για μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αν και μόνο αν ,το ανακτήσιμο ποσό της είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία της. Η ζημιά απομειώσεως πρέπει να κατανέμεται για να μειώνει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας κατά την ακόλουθη σειρά :

α) πρώτα σε υπεραξία που κατανέμεται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών

β) έπειτα στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας πάνω σε μια κατ' αναλογία βάση που βασίζεται στη λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου στη μονάδα .

6. ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Μια επιχείρηση πρέπει να εκτιμά σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού ,αν υπάρχει μια ένδειξη ότι μια ζημιά απομειώσεως που καταχωρήθηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα χρόνια μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή να έχει μειωθεί .Αν μια τέτοια ένδειξη υπάρχει ,η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου .

Αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά αποδόσεως των επενδύσεων έχουν μειωθεί κατά την διάρκεια της χρήσεως και αυτές οι μειώσεις είναι πιθανό να επηρεάζουν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου και να αυξάνουν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιωδώς .

7. ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ ΓΙΑ ΕΝΑ ΚΑΤ' ΙΔΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ

Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου που οφείλεται σε μια αναστροφή μιας ζημιάς απομείωσης δεν πρέπει να υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί ,αν δεν είχε καταχωρηθεί καμιά ζημιά απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα έτη .

Μια αναστροφή μιας ζημιάς απομειώσεως για ένα περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο άμεσα στην κατάσταση αποτελεσμάτων ,εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία ,σύμφωνα με άλλο Δ.Λ.Π. Κάθε αναστροφή μιας ζημιάς απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια αύξηση αναπροσαρμογής σύμφωνα με αυτό το άλλο Δ.Λ.Π.

8. ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ ΓΙΑ ΜΙΑ ΜΟΝΑΔΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Μια αναστροφή μιας ζημιάς απομειώσεως για μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών πρέπει να κατανέμεται σε αύξηση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας κατά την ακόλουθη σειρά :

α) πρώτα ,περιουσιακά στοιχεία άλλα εκτός από υπεραξία σε μια κατ' αναλογία βάση που στηρίζεται στη λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου στην μονάδα

β) έπειτα ,στην υπεραξία που κατανέμεται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αν υπάρχει .

9. ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ ΓΙΑ ΥΠΕΡΑΞΙΑ

Η ζημιά απομείωσης που καταχωρήθηκε για υπεραξία δεν πρέπει να αναστρέφεται σε μια επόμενη χρήση ,εκτός αν :

α) η ζημιά απομείωσης είχε προκληθεί από έν συγκεκριμένο εξωτερικό συμβάν εξαιρετικής φύσης που δεν αναμένεται να ξανασυμβεί

β) μεταγενέστερα εξωτερικά γεγονότα έχουν συμβεί που αναστρέφουν το αποτέλεσμα αυτού του γεγονότος

Το Δ.Λ.Π.38 απαγορεύει την καταχώρηση της εσωτερικής δημιουργούμενης υπεραξίας .Κάθε μεταγενέστερη αύξηση στο ανακτήσιμο ποσό της υπεραξίας είναι πιθανό να είναι μια αύξηση σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία ,εκτός αν η αύξηση αφορά καθαρά στην αναστροφή του αποτελέσματος ενός ορισμένου εξωτερικού γεγονότος εξαιρετικής φύσης .

Αυτό το πρότυπο δεν επιτρέπει μια ζημιά απομείωσης για υπεραξία να αναστρέφεται ,λόγω μιας μεταβολής σε εκτιμήσεις (για παράδειγμα μια μεταβολή στο προεξοφλητικό επιτόκιο ή στο ποσό και στο χρονοδιάγραμμα των μελλοντικών ταμιακών ροών της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία η υπεραξία αφορά) .

Ένα συγκεκριμένο εξωτερικό γεγονός είναι ένα γεγονός που είναι έξω από τον έλεγχο της επιχείρησης .Παραδείγματα εξωτερικών γεγονότων εξαιρετικής φύσης περιλαμβάνουν νέους κανονισμούς που σημαντικά περικόπτουν τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ,η μειώνουν τη δυνατότητα κερδοφορίας της επιχείρησης στην οποία η υπεραξία αφορά .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37:ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ
ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να εξασφαλίσει ότι εφαρμόζονται ορθά κριτήρια και βάσεις αποτίμησης ,προκειμένου να καταχωρηθεί και εκτιμηθεί μια πρόβλεψη ,μια ενδεχόμενη υποχρέωση και μια ενδεχόμενη απαίτηση .

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για τη λογιστική των προβλέψεων ,ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων πλήν αυτών που προέρχονται :

- α) Από χρηματοπιστωτικά μέσα ,που αποτιμώνται σε πραγματικές αξίες
- β) Από εκτελεστές συμβάσεις
- γ) Από ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών επιχειρήσεων

ΟΡΙΣΜΟΙ

Πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού

Υποχρέωση είναι μια παρούσα δέσμευση της επιχείρησης που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος ,ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να προκαλέσει από την επιχείρηση μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη .

Γεγονός που δεσμεύει είναι ένα γεγονός που δημιουργεί μια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση ,το οποίο έχει ως αποτέλεσμα μια επιχείρηση να μην έχει καμιά πραγματική εναλλακτική λύση εκτός από το διακανονισμό αυτής της δέσμευσης .

Νόμιμη δέσμευση είναι μια δέσμευση που προέρχεται από :

- ❖ Ένα συμβόλαιο
- ❖ Νομοθεσία
- ❖ Άλλη λειτουργία του νόμου

Τεκμαιρόμενη δέσμευση είναι μια δέσμευση που προέρχεται από πράξεις της επιχείρησης ,όπου:

- ❖ Μέσω ενός καθιερωμένου τύπου πρακτικής του παρελθόντος δημοσιευμένων αρχών ή μια επαρκώς καθορισμένης τρέχουσας δηλώσεως ,η επιχείρηση έχει δείξει σε τρίτους ότι θα αποδεχθεί ορισμένες ευθύνες

- ❖ Ως αποτέλεσμα ,η επιχείρηση έχει δημιουργήσει μια βάσιμη προσδοκία στην πλευρά αυτών των τρίτων ,ότι θα ανταποκριθεί σε αυτές τις ευθύνες .

Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι :

- ❖ Μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ' ολοκληρη μέσα στον έλεγχο της επιχειρήσεως .
- ❖ Μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει του παρελθόντος αλλά δεν καταχωρείται ,γιατί :
 - δεν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα χρειαστεί να διακανονιστεί η δέσμευση
 - το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία .

Ενδεχόμενη απαίτηση είναι μια πιθανή απαίτηση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχειρήσεως .

Επαχθής σύμβαση είναι μια σύμβαση στην οποία τα αναπόφευκτα έξοδα εκπληρώσεως των υποχρεώσεων ,σύμφωνα με τη σύμβαση υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που αναμένονται να ληφθούν σύμφωνα με αυτή .

Αναδιάρθρωση είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από την διοίκηση και ουσιαστικά αλλάζει είτε :

α) το πεδίο μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας ,που έχει αναληφθεί από μια επιχείρηση

β) τον τρόπο με τον οποίο αυτή η επιχειρηματική δραστηριότητα καθοδηγείται .

1. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ

Για να καταχωρηθεί μια πρόβλεψη πρέπει αθροιστικά να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις :

- Η επιχείρηση να έχει μια παρούσα δέσμευση (νόμομη ή τεκμαιρόμενη, ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος)
- Να είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης
- Μια αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της δέσμευσης

Παρελθόν γεγονός που οδηγεί σε μια παρούσα δέσμευση καλείται δεσμεύον γεγονός και μπορεί να επιβάλλεται είτε από νόμο ή από ενέργεια της επιχείρησης που δημιουργεί σε τρίτους βάσιμες προσδοκίες ότι η επιχείρηση θα αναλάβει τη δέσμευση.

Μια υποχρέωση για να έχει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση πρέπει να υπάρχει πιθανότητα εκροής πόρων .Μια εκροή πόρων θεωρείται πιθανή να συμβεί ,αν είναι περισσότερο αληθοφανής να συμβεί από το να μην συμβεί .

Ένα γεγονός για να είναι δεσμεύον γεγονός ,πρέπει η επιχείρηση να μην έχει άλλη πραγματική εναλλακτική λύση από το διακανονισμό της δεσμεύσεως που δημιουργείται από το γεγονός .Αυτό συμβαίνει μόνο :

α) όταν ο διακανονισμός της δέσμευσης μπορεί να επιβληθεί από το νόμο

β) στην περίπτωση μιας τεκμαιρόμενης υποχρεώσεως

2. ΟΡΘΗ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ

Όταν η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι ουσιώδης ,το ποσό της προβλέψεως πρέπει να είναι η παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό της υποχρεώσεως .

Όταν το μέρος ή το σύνολο της απαιτούμενης δαπάνης για διακανονισμό μιας προβλέψεως αναμένεται να αποζημιωθεί από ένα άλλο μέρος ,η αποζημίωση πρέπει να καταχωρείται όταν και μόνον όταν ,είναι πραγματικά βέβαιο ότι η αποζημίωση θα εισπραχθεί ,αν η επιχείρηση διακανονίσει την υποχρέωση .Η αποζημίωση πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια ιδιαίτερη απαίτηση .Το ποσό που καταχωρείται για την αποζημίωση δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό της πρόβλεψης .

Στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων ,η δαπάνη που αφορά μια πρόβλεψη μπορεί να παρουσιάζεται καθαρή από το ποσό που καταχωρείται για αποζημίωση .Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού και να αναπροσαρμόζονται για να αντανακλούν την τρέχουσα ορθή εκτίμηση .Αν δεν είναι του λοιπού πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα

απαιτηθεί για να διακανονιστεί η υποχρέωση ,η πρόβλεψη πρέπει να αναστρέφεται .

Προβλέψεις δεν πρέπει να καταχωρούνται για μελλοντικές λειτουργικές ζημιές .Αν μια επιχείρηση έχει μια σύμβαση που είναι επαχθής ,η παρούσα δέσμευση σύμφωνα με την σύμβαση πρέπει να καταχωρείται και να αποτιμάται ως μια πρόβλεψη .

3. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΝΑΔΙΑΡΘΡΩΣΗ

Μια πρόβλεψη για αναδιάρθρωση καταχωρείται μόνο όταν μια επιχείρηση :

α) έχει ένα λεπτομερές τυπικό πρόγραμμα για την αναδιάρθρωση που εξατομικεύει τουλάχιστον :

- Την επιχειρηματική δραστηριότητα ή το μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητας που αφορά
- Τις κύριες εγκαταστάσεις που επηρεάζονται
- Την εγκατάσταση ,τη λειτουργία και τον κατά προσέγγιση αριθμό των εργαζομένων που θα αποζημιωθούν για τερματισμό της εργασίας τους
- Τις δαπάνες που θα αναληφθούν
- Πότε το πρόγραμμα θα εφαρμοστεί

β) Έχει δημιουργήσει μια βάσιμη προσδοκία σε εκείνους που επηρεάζονται ότι θα φέρει την αναδιάρθρωση αρχίζοντας την εφαρμογή αυτού του προγράμματος ή δηλώνοντας τα κύρια χαρακτηριστικά του σε αυτούς που επηρεάζονται από αυτό .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38:ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

ΟΡΙΣΜΟΙ

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών για εκμίσθωση σε άλλους ,ή για διοικητικούς σκοπούς .

Νομισματικά περιουσιακά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και απαιτήσεις που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα ποσά χρήματος .

Έρευνα είναι η πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της αποκτήσεως νέας επιστημονικής και τεχνικής γνώσεως και αντιλήψεως .

Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσεως σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών ,συσκευών ,προϊόντων ,διαδικασιών ,συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσεως .

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του .

Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός παγίου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος ,μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία .

Ωφέλιμη ζωή είναι :

α) είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση .

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

Κόστος είναι το ποσό που καταβλήθηκε σε μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα ή η πραγματική αξία άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε για να αποκτηθεί ένα πάγιο στοιχείο ,προσδιοριζόμενη κατά το χρόνο αποκτήσεως ή της κατασκευής του στοιχείου .

Υπολειμματική αξία είναι το καθαρό ποσό που προσδοκά η επιχείρηση να λάβει για ένα πάγιο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ,μετά την αφαίρεση των αναμενόμενων εξόδων διαθέσεως .

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί μεταξύ μερών που έχουν γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους σε μια αντικειμενική συναλλαγή .

Ενεργός αγορά είναι μια αγορά όπου όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις υπάρχουν:

α) τα στοιχεία που διαπραγματεύονται μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή

β) μπορεί κανείς κανονικά να βρίσκει οποτεδήποτε αγοραστές και πωλητές που επιθυμούν να συνάψουν μια συναλλαγή .

γ) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό .

Ζημιά απομειώσεως είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό .

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την έκπτωση κάθε σωρευμένης απόσβεσης και κάθε σωρευμένης ζημιάς απομειώσεως του .

1. ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών ,για εκμίσθωση σε άλλους ,ή για διοικητικούς σκοπούς .

Ως περιουσιακό στοιχείο θεωρείται μια πηγή πόρων που ελέγχεται από την επιχείρηση ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος από την οποία αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη .Εξάλλου ,ως μη νομισματικά στοιχεία είναι τα περιουσιακά στοιχεία που δεν είναι χρήματα ή απαιτήσεις που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα ποσά χρήματος .Δηλαδή ,μη νομισματικά στοιχεία θεωρούνται κυρίως τα πάγια και τα αποθέματα και οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις που θα διακανονιστούν με περιουσιακά στοιχεία άλλα από χρήματα .

Άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι το ηλεκτρονικό λογισμικό ,άδειες ευρεσιτεχνίας ,συγγραφικά δικαιώματα ,κινηματογραφικές ταινίες ,πελατολόγια ,υποθηκικά διαχειριστικά δικαιώματα ,άδειες αλιείας ,εισαγωγικές ποσοτώσεις ,παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων

,σχέσεις πελατών ή προμηθευτών ,εμπιστοσύνη πελατών ,μερίδιο αγοράς και δικαιώματα έρευνας αγοράς .

Για να χαρακτηριστεί ένα από τα προαναφερόμενα στοιχεία ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και να καταχωρηθεί διακεκριμένα στα λογιστικά βιβλία θα πρέπει να έχει τα εξής χαρακτηριστικά : αναγνωρισιμότητα ,να ελέγχεται από την επιχείρηση και να προσδοκάται ότι θα αποφέρει στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη .Σε περίπτωση που ένα στοιχείο που καλύπτεται από το σχολιαζόμενο πρότυπο δεν συγκεντρώνει αθροιστικά τα παραπάνω χαρακτηριστικά ,οι δαπάνες για την απόκτηση ή τη δημιουργία του από την επιχείρηση καταχωρούνται στα τρέχοντα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται .Στην περίπτωση όμως που τα τελευταία αυτά στοιχεία αποκτώνται από ενοποίηση επιχειρήσεων ,η συνολική αξία των στοιχείων αυτών καταχωρείται ως υπεραξία κατά το χρόνο ενοποίησης των επιχειρήσεων .

2. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΕΝΟΣ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

2.1 Αναγνωρισιμότητα

Πρώτη βασική προϋπόθεση για το χαρακτηρισμό ενός στοιχείου ως άυλου περιουσιακού στοιχείου και τη διάκρισή του από τα στοιχεία που συγκροτούν την υπεραξία είναι το στοιχείο να είναι αναγνωρίσιμο .Αναγνωρίσιμο θεωρείται το στοιχείο που η επιχείρηση μπορεί να εκμισθώσει ,πωλήσει ,ανταλλάξει ,ή να διανείμει τα αναμενόμενα από αυτό μελλοντικά οφέλη ,χωρίς όμως τη διάθεση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία ,τα οποία χρησιμοποιούνται στην ίδια δραστηριότητα με το άυλο περιουσιακό στοιχείο για την απόκτηση εσόδων .

Η δυνατότητα διαχωρισμού δεν είναι αναγκαία προϋπόθεση για αναγνωρισιμότητα ,αφού η επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο με κάποιο άλλο τρόπο. Για παράδειγμα ,αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων ,η συναλλαγή μπορεί να περικλείει τη μεταβίβαση των νομίμων δικαιωμάτων που δεν παρέχουν την δυνατότητα στην επιχείρηση να αναγνωρίζει το άυλο περιουσιακό στοιχείο .

2.2 Έλεγχος

Η επιχείρηση ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο ,αν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον

υποκείμενο πόρο και επίσης να μπορεί να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη .Η δυνατότητα της επιχείρησης να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απέρρευε κανονικά από νόμιμα δικαιώματα της επιχείρησης που προστατεύονται δικαστικώς .Εν απουσία νομίμων δικαιωμάτων ,είναι περισσότερο δύσκολο να αποδειχθεί ο έλεγχος .Όμως η δικαστική προστασία ενός δικαιώματος δεν είναι αναγκαίος όρος για να κριθεί ότι υφίσταται έλεγχος ,αφού η επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη της με κάποιο άλλο τρόπο .

2.3 Μελλοντικά οικονομικά οφέλη

Τρίτη προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί ένα αναγνωρίσιμο άυλο στοιχείο και να διασταλεί από τα στοιχεία που συνιστούν υπεραξία ,είναι η επιχείρηση να προβλέπεται ότι θα προσπορίζεται τα μελλοντικά οφέλη που απορρέουν από το άυλο στοιχείο .Τέτοια οφέλη μπορεί να είναι έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών ,εξοικονόμηση κόστους ή άλλα οφέλη που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση .Για παράδειγμα ,η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας στην παραγωγική διαδικασία μπορεί να μειώσει τις μελλοντικές δαπάνες παραγωγής μάλλον παρά να αυξήσει τα μελλοντικά έσοδα .

3. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΟΣ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται όταν και μόνο όταν :

α) πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση

β) το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα

Μια επιχείρηση πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα μελλοντικών οικονομικών ωφελειών με την χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της Διευθύνσεως για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών .Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αποτιμάται αρχικώς στο κόστος .

3.1 Μεμονωμένη απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου

Αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται ιδιαιτέρως το κόστος του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα και περιλαμβάνει την τιμή αγοράς

που συμπεριλαμβάνει κάθε εισαγωγικό δασμό και μη επιστρεπτέο φόρο αγοράς και κάθε άμεσα αποδοτέα δαπάνη για την προετοιμασία του στοιχείου προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για το σκοπό που προορίζεται

Αν η πληρωμή αναβάλλεται πέρα των συνήθων πιστωτικών ορίων ,το κόστος του είναι η ισοδύναμη τιμή σε μετρητά .Η διαφορά μεταξύ του ποσού αυτού και του συνόλου των πληρωμών καταχωρείται ως δαπάνη τόκου κατά την διάρκεια της πιστώσεως εκτός αν αυτή η κεφαλαιοποιείται σύμφωνα με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο του Δ.Α.Π.23 .

3.2 Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία

Δαπάνες που δημιουργούνται για την δημιουργία μελλοντικών οικονομικών ωφελειών ,αλλά τελικώς δεν καταλήγουν στη δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληρεί τα κριτήρια καταχώρησης του προτύπου αυτού και οι οποίες συχνά περιγράφονται ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα ,καθόσον η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν είναι αναγνωρίσιμη πηγή πόρων ελεγχόμενη από την επιχείρηση ,που μπορεί να αποτιμάται αξιόπιστα στο κόστος της .

4. ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΑ ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Μια επιχείρηση ,για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληρεί τα κριτήρια καταχώρησης ,ταξινομεί τη δημιουργία του στοιχείου σε :

- α) μια φάση έρευνας
- β) μια φάση αναπτύξεως

Αν μια επιχείρηση δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση αναπτύξεως ενός εσωτερικού προγράμματος για να δημιουργήσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ,τότε μεταχειρίζεται ότι οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν κατά την φάση της έρευνας .

4.1 Φάση Έρευνας

Κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από έρευνα (από τη φάση έρευνας ενός εσωτερικού προγράμματος) δεν πρέπει να καταχωρείται .Δαπάνες έρευνας πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται .

Δαπάνες έρευνας είναι :

- ❖ Δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων
- ❖ Αναζήτηση ,εκτίμηση και τελική επιλογή εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων
- ❖ Η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά ,συσκευές ,προϊόντα ,διαδικασίες ,συστήματα ή υπηρεσίες
- ❖ Η διαμόρφωση ,ο σχεδιασμός ,η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά ,συσκευές ,προϊόντα ,διαδικασίες ,συστήματα ή υπηρεσίες .

4.2 Φάση Αναπτύξεως

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη πρέπει όταν και μόνο όταν ,μια επιχείρηση μπορεί να αποδείξει τα ακόλουθα :

- ❖ Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσης του άυλου στοιχείου έτσι ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση
- ❖ Την πρόθεση της να ολοκληρώσει το άυλο στοιχείο και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει αυτό
- ❖ Την ικανότητα της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο στοιχείο
- ❖ Πώς το άυλο στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οφέλη .Μεταξύ άλλων πραγμάτων η επιχείρηση πρέπει να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς για το προϊόν του άυλου στοιχείου ή για το ίδιο το στοιχείο ή αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς ,τη χρησιμότητα του άυλου στοιχείου .
- ❖ Τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών ,οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή πωλήσει το άυλο στοιχείο
- ❖ Την ικανότητα της να αποκτά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο στοιχείο ,κατά την διάρκεια της αναπτύξεως

Παραδείγματα δραστηριοτήτων ανάπτυξης είναι :

- ❖ Ο σχεδιασμός ,η κατασκευή και η δοκιμή προ-παραγωγής ή προ-χρησιμοποιήσεως πρωτοτύπων και προτύπων
- ❖ Ο σχεδιασμός εργαλείων ,συσκευών ,καλουπιών και πρεσών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία
- ❖ Ο σχεδιασμός ,κατασκευή και λειτουργία μιας πολιτικής εγκαταστάσεως
- ❖ Ο σχεδιασμός ,κατασκευή και δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά ,συσκευές ,προϊόντα ,διαδικασίες ,συστήματα ή υπηρεσίες.

Δημιουργούμενα σήματα ,τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών ,τίτλοι εκδόσεων ,πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν πρέπει να καταχωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία .

5. ΚΟΣΤΟΣ ΕΝΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΟΥ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Το κόστος ενός εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το άυλο περιουσιακό στοιχείο πληρεί τα προαναφερόμενα κριτήρια καταχωρήσεως .

Το κόστος περιλαμβάνει κατά περίπτωση :

- Δαπάνες υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλύσκονται σε δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου
- Τους μισθούς ,ημερομίσθια και άλλα σχετικά έξοδα προσωπικού άμεσα απασχολούμενου στη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου
- Οποιαδήποτε άμεσα επιρριπτέα δαπάνη ,όπως αμοιβές για κατοχύρωση περιουσιακού δικαιώματος
- Γενικά έξοδα που είναι αναγκαία να δημιουργήσουν το στοιχείο και που μπορεί να κατανεμηθούν πάνω σε μια λογική και σταθερή βάση στο στοιχείο

Τα ακόλουθα δεν είναι συνθετικά στοιχεία του κόστους ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου .Τέτοια είναι :

- Έξοδα πωλήσεως ,διοικήσεως και άλλα γενικά έξοδα ,εκτός αν αυτά τα έξοδα μπορεί να αποδοθούν στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση
- Διαπιστωμένες ανεπαρκείς και αρχικές λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται πριν ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοσή του
- Δαπάνες εκπαίδευσεως προσωπικού για να λειτουργεί το στοιχείο

6. ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΧΩΡΟΥΝΤΑΙ ΩΣ ΕΞΟΔΑ

Δαπάνες σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα όταν αυτές πραγματοποιούνται ,εκτός αν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου ή το στοιχείο αποκτάται σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων που είναι μια αγορά και δεν μπορεί να καταχωρηθεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο .

Τέτοιες δαπάνες είναι :

- Δαπάνες για έρυνα καταχωρούνται ως έξοδα ,όταν πραγματοποιούνται
- Δαπάνες σε δραστηριότητες εκκινήσεως ,εκτός αν περιλαμβάνονται στο κόστος ενσώματων ακινητοποιήσεων

- Δαπάνες για εκπαιδευτικές δραστηριότητες
 - Δαπάνες για δραστηριότητες διαφημίσεως και προωθήσεως
- 7. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**
„ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΤΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ

7.1 Βασική μέθοδος

Μετά την αρχική καταχώρηση ,ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος του μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημιές απομείωσης της αξίας του .

7.2 Εναλλακτική μέθοδος

Μετά την αρχική καταχώρηση ,ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία ,που είναι η πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημιά απομείωσης .

Κατηγορίες άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι :

- ❖ Σήματα προϊόντων
- ❖ Τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών όπως τίτλοι εκδόσεων
- ❖ Άδειες και παραχωρήσεις χρήσεως δικαιωμάτων
- ❖ Άυλα περιουσιακά στοιχεία υπό ανάπτυξη

Η αναπροσαρμογή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί να γίνει με δύο τρόπους :

- ❖ Με επαναπροσδιορισμό της σωρευμένης απόσβεσης κατ' αναλογία με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ,ούτως ώστε η αναπόσβεστη αξία του περιουσιακού στοιχείου μετά την αναπροσαρμογή να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του .
- ❖ Με συμψηφισμό της σωρευμένης απόσβεσης με την προ αποσβέσεων λογιστική αξία του στοιχείου και επαναπροσδιορισμό του καθαρού ποσού ώστε η νέα αξία να είναι η αναπροσαρμοσμένη .

8. ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Το αποσβεστό ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του .Για τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη διάφοροι παράγοντες όπως :

- Η προσδοκώμενη χρήση του στοιχείου

- Πληροφόρηση σχετικά με την παραγωγική ζωή όμοιων περιουσιακών στοιχείων
- Τεχνολογική ή τεχνική απαξίωση
- Η σταθερότητα της επιχείρησης στην οποία λειτουργεί και μεταβολές στη ζήτηση αγοράς προϊόντων που προέρχονται από το περιουσιακό στοιχείο
- Αναμενόμενες ενέργειες από ανταγωνιστές ή πιθανούς ανταγωνιστές
- Η περίοδος ελέγχου πάνω στο περιουσιακό στοιχείο
- Αν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης .

Αν ο έλεγχος πάνω στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο επιτυγχάνεται μέσω νόμιμων δικαιωμάτων που έχουν παραχωρηθεί για μια ορισμένη περίοδο ,η ωφέλιμη ζωή του άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μην υπερβαίνει την περίοδο των νόμιμων δικαιωμάτων ,εκτός αν τα νόμιμα δικαιώματα είναι ανανεώσιμα και η ανανέωση είναι πραγματικά βέβαιη .

Η μέθοδος απόσβεσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντανακλά τον τρόπο με τον οποίο τα οικονομικά οφέλη του περιουσιακού στοιχείου αναλίσκονται από την επιχείρηση .Μπορεί να χρησιμοποιείται οποιαδήποτε μέθοδος απόσβεσης ,η οποία πρέπει να ακολουθείται πάγια .Στην περίπτωση των άυλων περιουσιακών στοιχείων η σταθερή μέθοδος ταιριάζει καλύτερα .Οι αποσβέσεις των άυλων περιουσιακών στοιχείων καταχωρούνται στα έξοδα και μερικές φορές μέσω της διαδικασίας κοστολόγησης ,μέρος αυτών μπορεί να ενσωματώνεται σε περιουσιακά στοιχεία ,όπως για παράδειγμα τα αποθέματα .

Σε περίπτωση ύπαρξης υπολειμματικής αξίας το αποσβεστέο ποσό του περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται με αφαίρεση της αξίας αυτής .Η υπολειμματική αξία μπορεί να επανακτιμάται σε περίπτωση που υιοθετείται η μέθοδος αναπροσαρμογής της αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου .

9. ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ΑΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να διαγράφεται από τον Ισολογισμό κατά την πώληση ,ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρησιμοποίησή και την επακολουθούσα πώλησή του .

Το αποτέλεσμα που προκύπτει από την απόσυρση ή διάθεση του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος

της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και πρέπει να καταχωρείται στην Κατάσταση αποτελεσμάτων .

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο ανταλλάσσεται με ένα όμοιο περιουσιακό στοιχείο το κόστος του αποκτηθέντος περιουσιακού στοιχείου είναι ίσο με τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που εκποιήθηκε και δεν προκύπτει κανένα κέρδος ή ζημιά .

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποσύρεται από την ενεργό χρήση και κρατείται για διάθεση απεικονίζεται στη λογιστική αξία του κατά την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται από την ενεργό χρήση .Τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους ,η επιχείρηση εξετάζει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36 και καταχωρεί κάθε ζημιά απομείωσης .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39:ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ :ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

1. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε 4 μεγάλες κατηγορίες :

1.1 Δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς

Τα χρηματοοικονομικά αυτά περιουσιακά στοιχεία ,δημιουργούνται από την επιχείρηση ,παρέχοντας σε έναν χρεώστη ,χρήματα ,εμπορεύματα ή υπηρεσίες .Παραδείγματα τέτοιων χρηματοοικονομικών στοιχείων είναι ,οι απαιτήσεις από τους πελάτες ,οι απαιτήσεις από δάνεια στο προσωπικό ,δάνεια Τραπεζών προς τους πελάτες τους .Δάνεια και εισπρακτέες αξίες που αγοράζονται από μια επιχείρηση ταξινομούνται είτε ως κρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις ,είτε ως κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς ,είτε ως διαθέσιμα για πώληση ,ανάλογα με την περίπτωση .

1.2 Κρατούμενες ως τη λήξη επενδύσεις

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία έχουν καθορισμένες ή προσδιοριστέες πληρωμές και λήξη για να καταχωρηθούν στην κατηγορία αυτή ,η επιχείρηση πρέπει να έχει την πρόθεση αλλά και την ικανότητα να τα κρατήσει ως τη λήξη τους .Στην κατηγορία αυτή δεν μπορούν να περιληφθούν δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς .

Η ένταξη στην κατηγορία αυτή είναι περίπλοκη αφού υπεισέρχονται τα κριτήρια της πρόθεσης και της δυνατότητας της επιχείρησης στο να κρατάει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάχθηκαν σε αυτή ,ως τη λήξη τους .

1.3 Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αυτά είναι αυτά που αποκτούνται ,με σκοπό τη δημιουργία κέρδους από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή κέρδους από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή τους .Επίσης ανεξάρτητα γιατί αποκτήθηκε ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ,θεωρείται ως κατεχόμενο για εμπορικούς σκοπούς αν είναι μέρος ενός χαρτοφυλακίου για το οποίο υπάρχει απόδειξη ότι κατέχεται για βραχυχρόνια λήψη κέρδους .Παραδείγματα τέτοιων χρηματοοικονομικών

στοιχείων είναι τα παράγωγα (αυτά θεωρούνται ως αποκτηθέντα για εμπορικούς σκοπούς σε κάθε περίπτωση ,πλην της περίπτωσης που αντισταθμίζονται μέσα και της περίπτωσης των ενσωματωμένων παραγώγων)και οι μετοχές που διαπραγματεύονται σε χρηματιστήρια εφόσον αποκτώνται για βραχυχρόνια αποκόμιση κέρδους .

Τυπικά παραδείγματα παραγώγων είναι τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης ,τα προθεσμιακά συμβόλαια ,οι συμβάσεις ανταλλαγής ,και τα δικαιώματα προαίρεσης .

Για να καθοριστεί ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ως παράγωγο πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις :

- ❖ Η αξία του να μεταβάλλεται σε αντιστοιχία με τη μεταβολή προς ένα καθορισμένο επιτόκιο ,τιμή αξιογράφου ,τιμή εμπορεύματος ,συναλλαγματική ισοτιμία ,δείκτη τιμών ή επιτοκίων ,πιστωτική διαβάθμιση ή πιστωτικό δείκτη ή όμοιες μεταβλητές που μερικές φορές αποκαλούνται υποκείμενα .
- ❖ Να μην απαιτεί αρχική καθαρή επένδυση ή να απαιτεί ελάχιστη καθαρή επένδυση σχετικά με άλλους τύπους συμβολαίων που έχουν μια όμοια ανταπόκριση σε αλλαγές συνθηκών αγοράς .
- ❖ Να διακανονίζεται σε μια μελλοντική ημερομηνία

1.4 Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία

Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία που δεν μπορούν να ενταχθούν στις άλλες κατηγορίες π.χ. μετοχές που δεν κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς .

Εναλλακτικά μπορεί να αποτιμηθούν σύμφωνα με το πρότυπο αυτό και συμμετοχές σε θυγατρικές και συγγενείς εταιρίες και κοινοπραξίες .

2. ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ

Μια κανονικής παράδοσης αγορά ή πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων πρέπει να καταχωρείται είτε με την ημερομηνία της εμπορικής συναλλαγής είτε με την ημερομηνία του διακανονισμού .

Ως ημερομηνία συναλλαγής είναι η ημερομηνία που η επιχείρηση δεσμεύεται να αγοράσει ή να πωλήσει ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο και η ημερομηνία διακανονισμού ή η ημερομηνία που αυτό παραδίδεται .

Συνέπεια της αρχής της καταχώρησης όλων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στον Ισολογισμό όταν αυτά γίνουν μέρος μιας σύμβασης κανονικής παράδοσης είναι ,ότι τα συμβατικά δικαιώματα και οι υποχρεώσεις από παράγωγα καταχωρούνται στον Ισολογισμό ,ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις .

3. ΑΡΧΙΚΗ ΑΞΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ

Η αρχική καταχώρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται στο κόστος, που είναι η πραγματική αξία της δοθείσας αντιπαροχής για την απόκτηση, στην οποία συμπεριλαμβάνονται και όλα τα έξοδα. Η πραγματική αξία της δοθείσας αντιπαροχής προκύπτει από την τιμή της συναλλαγής ή άλλες αγοραίες τιμές. Αν δεν υπάρχουν τέτοιες αξιόπιστες τιμές η πραγματική αξία της αντιπαροχής εκτιμάται ως το άθροισμα των μελλοντικών ταμιακών ροών που προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το επιτόκιο της αγοράς για παρόμοιου είδους χρηματοοικονομικά στοιχεία.

4. ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

4.1 Δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς

Αν τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία είναι καθορισμένης λήξεως αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος με την χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου. Τα μη καθορισμένης λήξεως στοιχεία αποτιμώνται στο κόστος.

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο θεωρείται ότι υπέστη απομείωση της αξίας του, αν η λογιστική αξία του είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του.

Ως ανακτήσιμο ποσό ενός χρηματοοικονομικού μέσου θεωρείται η αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών, προεξοφλούμενων με το πρωταρχικό πραγματικό επιτόκιο του χρηματοπιστωτικού μέσου.

Σε περίπτωση που ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο υποστεί μείωση της αξίας του, τότε η λογιστική αξία του πρέπει να μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του, είτε απευθείας, είτε μέσω της χρήσεως λογαριασμού προβλέψεως, ενώ η σχετική ζημία καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Αντικειμενικές ενδείξεις ότι ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο έχει υποστεί μείωση της αξίας του είναι:

- ❖ Αδυναμία εκπλήρωσης από τον οφειλέτη των όρων μιας σύμβασης π.χ. αδυναμία καταβολής τόκων και κεφαλαίου
- ❖ Οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη ως συνέπεια της οποίας ο πιστωτής αναγκάζεται να δεχθεί ρύθμιση της απαίτησής του.
- ❖ Στατιστικά στοιχεία του παρελθόντος όπου με βάση την πιστωτική διαβάθμιση τεκμαίρεται ότι τα ονομαστικά ποσά των εισπρακτέων αξιών δεν είναι στο σύνολο της εισπράξιμα
- ❖ Εξαφάνιση της ενεργού αγοράς που τυχόν υπήρχε λόγω οικονομικών δυσκολιών

Εάν η ζημιά απομείωσης μειώνεται και η μείωση αυτή σχετίζεται αντικειμενικά με ένα γεγονός ,που συμβαίνει μετά την καταχώρηση της ζημιάς απομείωσης ,τότε η υποτίμηση αυτή πρέπει να αναστρέφεται είτε απευθείας ,είτε με την αναπροσαρμογή του λογαριασμού πρόβλεψης .Η αναστροφή δεν πρέπει να καταλήγει σε λογιστική αξία του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που υπερβαίνει το αναπόσβεστο κόστος που θα υπήρχε ,αν δεν είχε καταχωρηθεί πρόβλεψη υποτίμησης .

4.2 Κρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις

Αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος με την χρήση του πραγματικού επιτοκίου εφόσον είναι σε κάθε περίπτωση καθορισμένης λήξεως .Επιπλέον ,ισχύουν όλα όσα αναφέρθηκαν σχετικά με την μείωση της αξίας τους και τους υπολογισμούς μείωσης της αξίας τους ,εφόσον συντρέχει περίπτωση

4.3 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς

Αποτιμώνται στην πραγματικά αξία όπου περιλαμβάνονται τα έξοδα συναλλαγής .Η πραγματική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αποτιμάται αξιόπιστα όταν :

- ❖ Διαπραγματεύεται σε μια ενεργό αγορά
- ❖ Έχει διαβαθμιστεί από ένα ανεξάρτητο όργανο διαβάθμισης και του οποίου οι ταμιακές ροές μπορούν να εκτιμηθούν αξιόπιστα
- ❖ Υπάρχει μια κατάλληλη μέθοδος εκτιμήσεως ,που χρησιμοποιεί δεδομένα από ενεργούς αγορές ,που αποτελεί τεκμήριο ότι αυτά τα στοιχεία είναι αξιόπιστα

Ενεργός αγορά υπάρχει όταν :

α) διαπραγματεύονται ομοιογενή στοιχεία

β) οι αγοραστές και οι πωλητές είναι διαθέσιμοι

γ) δημοσιεύονται οι τιμές των στοιχείων

4.4 Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Αποτιμώνται στην πραγματική αξία τους ,με εξαίρεση μετοχών που δεν διαπραγματεύονται σε Χρηματιστήριο .Το κέρδος ή η ζημιά από την αποτίμηση καταχωρείται είτε :

α) στα αποτελέσματα χρήσεως

β) στην καθαρή θέση μέχρι να πωληθεί ,εισπραχθεί ,διατεθεί ή υποστεί ζημιά απομείωσης ,οπότε το σωρευμένο στην καθαρή θέση κέρδος ή ζημιά πρέπει να μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσεως .
Η επιχείρηση πρέπει να διαλέξει μέθοδο και να την εφαρμόζει παγίως για όλα τα διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία .

5. ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΚΡΑΤΟΥΜΕΝΕΣ ΜΕΧΡΙ ΤΗΝ ΛΗΞΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ :

Α) ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΑ ΓΙΑ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥΣ ΣΚΟΠΟΥΣ

Β) ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Η παραπάνω αναταξινόμηση γίνεται όταν η επιχείρηση δεν έχει τη δυνατότητα ή την πρόθεση να κρατήσει τις επενδύσεις ως τη λήξη τους είτε δεν υπάρχει αξιόπιστη εκτίμηση της πραγματικής αξίας της .

Κατά την αναταξινόμηση γίνεται επανεκτίμηση στην πραγματική αξία και η προκύπτουσα διαφορά σε σχέση με το αναπόσβεστο κόστος στο οποίο εμφανιζόταν προηγουμένως η επένδυση καταχωρείται :

α) στα αποτελέσματα χρήσεως ,εφόσον η επένδυση μεταφέρεται σε όλες τις περιπτώσεις στην κατηγορία των κατεχόμενων για εμπορικούς σκοπούς

β) είτε στα αποτελέσματα χρήσεως ,είτε κατευθείαν στην καθαρή θέση

Εάν το κέρδος ή ζημιά καταχωρείται απευθείας στην καθαρή θέση παραμένει εκεί έως ότου το στοιχείο πουληθεί ή διατεθεί ή προσδιορισθεί ότι έχει υποστεί απομείωση της αξίας του .

6. ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΤΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΤΗΝ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΤΩΝ ΚΡΑΤΟΥΜΕΝΩΝ ΩΣ ΤΗΝ ΛΗΞΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

Αυτό μπορεί να γίνει είτε γιατί η επιχείρηση μετέβαλε την πρόθεση της είτε γιατί στο μεταξύ απέκτησε την ικανότητα να κρατήσει τις επενδύσεις μέχρι την λήξη είτε επειδή έχει περέλθει το καθοριστικό διάστημα των δύο ετών χωρίς να υπάρξει ρευστοποίηση των αντίστοιχων επενδύσεων .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40:ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

ΟΡΙΣΜΟΙ

Επένδυση σε ακίνητα είναι ακίνητα που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση για να αποκομίζονται μισθώματα ή για κεφαλαιακή ενίσχυση ή για αμφότερα μάλλον παρά για :

α) χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς

β) πώληση κατά συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης .

Ακίνητα χρησιμοποιούμενα από τον ιδιοκτήτη είναι ακίνητα που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση για χρήση στη παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή παροχή ή για διοικητικούς σκοπούς .

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με γνώση σε μια αντικειμενική συναλλαγή .

Κόστος είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκε ή η πραγματική αξία άλλης αντιπαροχής που δόθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της αποκτήσεώς του .

Λογιστική αξία είναι το ποσό κατά το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό .

1. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Όπως αναφέρθηκε ,η επένδυση σε ακίνητα είναι ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση) για να αποκομίζει μισθώματα ή για κεφαλαιακή ενίσχυση ή για αμφότερα μάλλον παρά :

α) για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς

β) για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης .

Με άλλα λόγια ,επενδύσεις σε ακίνητα είναι τα ακίνητα που δεν ιδιοχρησιμοποιούνται ή δεν χαρακτηρίζονται αποθέματα .

Μια επένδυση σε ακίνητα δημιουργεί ταμιακές ροές κυρίως ανεξάρτητα από άλλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από την επιχείρηση. Το γνώρισμα αυτό διακρίνει την επένδυση σε ακίνητα από τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη.

1.1 Παραδείγματα επενδύσεων σε ακίνητα

Το πρότυπο αναφέρει τα ακόλουθα ακίνητα που χαρακτηρίζονται επενδύσεις σε ακίνητα και συνεπώς γι' αυτά εφαρμόζεται το πρότυπο :

- Έδαφος κατεχόμενο για μακρόχρονη κεφαλαιακή ενίσχυση μάλλον παρά για βραχύχρονη πώληση κατά συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης
- Έδαφος κατεχόμενο για τρέχουσα απροσδιόριστη μελλοντική χρήση. Αν η επιχείρηση δεν έχει προσδιορίσει ότι θα χρησιμοποιήσει το έδαφος είτε ως ακίνητο χρησιμοποιούμενο από τον ιδιοκτήτη είτε για βραχυπρόθεσμη πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης, το έδαφος θεωρείται ότι κατέχεται για κεφαλαιακή ενίσχυση.
- Ένα κτίριο που είναι ιδιοκτησία της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις και είναι μισθωμένο με μια ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις
- Ένα κτίριο που είναι κενό, αλλά κατέχεται για να μισθωθεί με βάση ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις.

1.2 Παραδείγματα ακινήτων που δεν χαρακτηρίζονται επενδύσεις σε ακίνητα

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα περιουσιακών στοιχείων που δεν είναι επένδυση σε ακίνητα και συνεπώς βρίσκονται εκτός πεδίου εφαρμογής του προτύπου :

- Ακίνητα που κατέχονται κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, ή βρίσκονται στη διαδικασία κατασκευής ή αξιοποίησης για μια τέτοια πώληση.
- Ακίνητα που είναι υπό κατασκευή ή υπό αξιοποίηση για το λογαριασμό τρίτων

2. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ – ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Η επένδυση πρέπει να καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν :

α) είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση

β) το κόστος της επένδυσης μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα
Μια επένδυση πρέπει να αποτιμάται αρχικά στο κόστος της .Τα έξοδα της συναλλαγής πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην αρχική αποτίμηση.

Μεταγενέστερες δαπάνες που αφορούν σε μια επένδυση ακινήτου που έχει ήδη καταχωρηθεί πρέπει να προστίθεται στη λογιστική αξία της επενδύσεως ,όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη επιπλέον του αρχικώς εκτιμηθέντος προτύπου αποδόσεως της υπάρχουσας επενδύσεως ,θα εισρεύσουν στην επιχείρηση .Όλες οι άλλες μεταγενέστερες δαπάνες πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα στη χρήση στην οποία πραγματοποιούνται .

3. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΤΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ

Μια επιχείρηση πρέπει να επιλέγει είτε τη μέθοδο της πραγματικής αξίας ,είτε την μέθοδο του κόστους ως λογιστική αρχή και να εφαρμόζει αυτή την αρχή σε όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα .

3.1 Μέθοδος της πραγματικής αξίας

Κατά την μέθοδο αυτή το ακίνητο αποτιμάται στην πραγματική του αξία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού και η διαφορά μεταξύ της αξίας αυτής και της λογιστικής αξίας του ακινήτου συνιστά αποτέλεσμα και καταχωρείται στο λογαριασμό Αποτελέσματα χρήσεως της χρήσης στην οποία προέκυψε .

Στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν είναι σε θέση να προσδιορίσει την πραγματική αξία ενός ακινήτου επένδυσης αξιόπιστα σε μια συνεχή βάση ,η επιχείρηση πρέπει να αποτιμήσει την επένδυση αυτή εφαρμόζοντας τη βασική μέθοδο του προτύπου 16 ,δηλαδή τη μέθοδο του κόστους κτήσης και τη μέθοδο αυτή να συνεχίζει να εφαρμόζει μέχρι την διάθεση της επένδυσης ,ενώ για τα υπόλοιπα ακίνητα επένδυσης των οποίων έχει τις πραγματικές αξίες ,οφείλει να τα αποτιμά στις αξίες αυτές .

Επισημαίνεται ότι κατά την μέθοδο της πραγματικής αξίας δεν λογίζονται αποσβέσεις για το ακίνητο επένδυσης ,ούτε απομειώσεις του Δ.Λ.Π.36 αφού το ακίνητο αποτιμάται εκάστοτε στην πραγματική αξία .

3.2 Μέθοδος του κόστους

Μετά την αρχική καταχώρηση μια επιχείρηση που επιλέγει την μέθοδο του κόστους πρέπει να αποτιμά όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα χρησιμοποιώντας τη βασική μέθοδο του Δ.Λ.Π.16 ,δηλαδή την

αποτίμηση στο κόστος μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημιά απομείωσης .

Στην μέθοδο αυτή το ακίνητο επένδυσης υπόκειται σε αποσβέσεις και σε απομείωση της αξίας του ,ενώ στη μέθοδο της πραγματικής αξίας δεν λογίζονται αποσβέσεις και απομειώσεις .

4. ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Μια επένδυση σε ακίνητα πρέπει να διαγράφεται από τον Ισολογισμό κατά τη διάθεση της επένδυσης ή όταν η επένδυση αποσύρεται μονίμως από τη χρήση και δεν αναμένονται οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της .Κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση μιας επενδύσεως σε ακίνητα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με την επιφύλαξη της πώλησης σε επαναμίσθωση .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41:ΓΕΩΡΓΙΑ

ΟΡΙΣΜΟΙ

Γεωργική δραστηριότητα είναι η διοίκηση και η διαχείριση από μια επιχείρηση του βιολογικού μετασχηματισμού των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση ,σε γεωργικό προϊόν ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία .

Γεωργικό προϊόν είναι το συλλεχθέν από τη συγκομιδή προϊόν των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης .

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι ζώντα ζώα η φυτά .

Βιολογικός μετασχηματισμός περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης ,περιορισμού ,παραγωγής και γεννήσεως που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο .

Ομάδα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση όμοιων ζώντων ζώων ή φυτών .

Συγκομιδή είναι η απόσπαση του προϊόντος από ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή η λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου .

1. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Μια επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή γεωργικό προϊόν όταν και μόνο όταν :

- ❖ Η επιχείρηση ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα γεγονότος του παρελθόντος
- ❖ Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- ❖ Η πραγματική αξία ή το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα .

Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και κατά την αρχική καταχώρηση και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ,αποτιμώνται στην πραγματική αξία τους μείον τις εκτιμώμενες μέχρι την πώληση δαπάνες .

Τα γεωργικά προϊόντα που συλλέγονται από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται κατά την στιγμή της συγκομιδής στην πραγματική αξία μείον τις εκτιμώμενες μέχρι την πώληση δαπάνες .Η αξία που προσδιορίζεται είναι και το κόστος κατά την ημερομηνία αυτή

.Οι δαπάνες μέχρι την πώληση περιλαμβάνουν προμήθειες στους μεσίτες και πωλητές ,εισφορές σε καταστατικά όργανα ,σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ,φόρους μεταβίβασης και δασμούς .

Η πλέον αξιόπιστη αποτίμηση της πραγματικής αξίας προκύπτει από μια ενεργό αγορά .Σε περίπτωση που υπάρχουν περισσότερες της μιας ενεργοί αγορές ,η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη της την ενεργό αγορά που αναμένεται να χρησιμοποιήσει.

Στις περιπτώσεις που οι προσδιορισμένες στην αγορά τιμές δεν είναι διαθέσιμες για την παρούσα κατάσταση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ,η επιχείρηση χρησιμοποιεί την παρούσα αξία των αναμενόμενων καθαρών ταμιακών ροών από το περιουσιακό στοιχείο ,προεξοφλημένες με το τρέχον προ φόρου επιτόκιο της αγοράς .

2. ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΕ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΑΞΙΕΣ

Κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από την αποτίμηση στην πραγματική αξία μείον τις εκτιμώμενες μέχρι την πώληση δαπάνες για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή για ένα γεωργικό προϊόν είτε κατά την αρχική καταχώρηση ,είτε κατά την μεταγενέστερη αποτίμηση ,καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως της χρήσεως στην οποία προκύπτουν .Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατή η αποτίμηση της πραγματικής αξίας αξιόπιστα ,τότε η αποτίμηση γίνεται στο κόστος μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και ζημιά απομείωσης .Αυτό βέβαια μπορεί να συμβεί κατά την αρχική καταχώρηση .

3. ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

Οι χωρίς όρους κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο αποτιμώμενο στην πραγματική αξία του μείον τις εκτιμώμενες μέχρι την πώληση δαπάνες ,καταχωρούνται ως έσοδα μόνο όταν καθίστανται εισπράξιμες .Αν οι επιχορηγήσεις αυτές είναι με όρους που προβλέπουν ,η επιχείρηση να μην ασχολείται σε καθορισμένη γεωργική δραστηριότητα ,τότε αυτές καταχωρούνται στα έσοδα όταν οι όροι πληρούνται .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Κατά το Δ.Λ.Π.16 απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός πάγιου στοιχείου κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του .Οι προσδιοριστικοί παράγοντες της απόσβεσης σύμφωνα με τον παραπάνω ορισμό είναι το απόσβεστέο ποσό και η ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου .

1. Απόσβεστέο ποσό ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου

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

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

2. Ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου

Κατά τον ορισμό που δίνει το πρότυπο ωφέλιμη ζωή ενός πάγιου στοιχείου είναι :

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

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

- Η αναμενόμενη χρήση του πάγιου στοιχείου από την επιχείρηση .Η χρήση εκτιμάται σε αναφορά με την αναμενόμενη παραγωγική δυναμικότητα του στοιχείου ή το φυσικό αποτέλεσμα
- Η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά που εξαρτάται από παράγοντες εκμετάλλευσης ,όπως ο αριθμός των φυλακών για τον οποίο το πάγιο στοιχείο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης της επιχείρησης ,καθώς και η φροντίδα και συντήρηση του πάγιου στοιχείου όσο είναι σε αδράνεια .
- Τεχνική απαξίωση που προκύπτει από αλλαγές ή βελτιώσεις στην παραγωγή ή από μεταβολή στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες που προέρχονται από το πάγιο στοιχείο
- Νομικοί ή παρόμοιοι περιορισμοί στη χρήση ενός παγίου στοιχείου ,όπως η εκπνοή της διάρκειας των σχετικών μισθώσεων .

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την επιχείρηση .Η πολιτική διαχείρισης της περιουσίας της επιχείρησης μπορεί να περιλαμβάνει τη διάθεση των πάγιων στοιχείων ,ύστερα από ορισμένο χρόνο ή μετά την ανάλωση ενός ορισμένου μέρους από τα οικονομικά οφέλη που είναι ενσωματωμένα στο πάγιο στοιχείο .Συνεπώς ,η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου στοιχείου μπορεί να είναι βραχύτερη από ότι η οικονομική ζωή του .

3. ΚΑΝΟΝΕΣ ΠΟΥ ΔΙΕΠΟΥΝ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Οι κανόνες που διέπουν τη διενέργεια των αποσβέσεων των παγίων στοιχείων είναι οι ακόλουθοι :

- ❖ Το αποσβεστέο ποσό ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του .Η απόσβεση πρέπει να λογίζεται έστω κι αν η αξία του πάγιου στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του .
- ❖ Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου από την επιχείρηση
- ❖ Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε χρήση πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα ,εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου ,δηλαδή όταν κοστολογείται .

4. ΜΕΘΟΔΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Για την κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός πάγιου στοιχείου κατά τρόπο συστηματικό στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του ,μπορεί να χρησιμοποιείται μια ποικιλία μεθόδων .Οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται είναι οι εξής :

α) η σταθερή μέθοδος

β) η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου

γ) η κατά παραγόμενη μονάδα μέθοδος

4.1 Σταθερή μέθοδος

Κατά την μέθοδο του σταθερού ποσού ή της σταθερής απόσβεσης η αποσβεστέα αξία διαιρείται με τον αριθμό των ετών της προβλεπόμενης ζωής του προς απόσβεση στοιχείου και εξευρίσκεται το ετήσιο ποσό της αποσβέσεως ,που παραμένει σταθερό σε όλα τα έτη της ωφέλιμης ζωής του .

4.2 Μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου

Κατά την μέθοδο αυτή γίνεται μια φθίνουσα επιβάρυνση των αποτελεσμάτων κατά την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου .

4.3 Μέθοδος των μονάδων παραγωγής

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

5. ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΗΣ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Με μια εξαίρεση την αποτίμηση των αποθεμάτων ,καμιά άλλη περιοχή της λογιστικής δεν παρουσιάζει τόση μεγάλη ποικιλία μεθόδων όση οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων .Καθεμιά από τις μεθόδους που αναπτύχθηκαν πιο πάνω προσιδιάζει σε ορισμένες περιπτώσεις που δυνατό να σχετίζονται με αυτό καθεαυτό το πάγιο στοιχείο που αποσβένεται ή με τη μελλοντική πορεία των εργασιών της επιχειρήσεως .Η επιλογή πάντως της κατάλληλης μεθόδου δεν πρέπει να γίνεται με κριτήριο την ευκολία ή μη της εφαρμογής της ,αλλά με γνώμονα το κατά πόσο η επιλεγόμενη μέθοδος οδηγεί στον ακριβέστερο προσδιορισμό του αποτελέσματος της περιόδου .

Γενικά μια μέθοδος κρίνεται αποδεκτή εφόσον με την εφαρμογή της επιτυγχάνεται μια συστηματική και λογική αντιπαράθεση των αποσβέσεων με τα έσοδα των περιόδων ,στη δημιουργία των οποίων συμβάλλει το πάγιο στοιχείο που αποσβένεται .Η κρίση αν η πολιτική αποσβέσεων που εφαρμόζει μια επιχείρηση είναι σωστή απαιτεί κυρίως μια στενή γνώση της πολιτικής συντηρήσεων και επισκευών ,των κινδύνων απαξίωσης των συγκεκριμένων ενεργητικών ,των σχεδίων ανανεώσεώς τους .

Οι μέθοδοι απόσβεσης που χρησιμοποιούνται επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης .Γι' αυτό το Δ.Λ.Π.16 επιβάλλει να γνωστοποιούνται :

- ❖ Οι μέθοδοι απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν
- ❖ Οι ωφέλιμες ζωές ή οι συντελεστές αποσβέσεων που χρησιμοποιήθηκαν
- ❖ Η προ αποσβέσεων λογιστική αξία και η σωρευμένη απόσβεση έναρξης και τέλους χρήσεως .

6. ΑΛΛΑΓΗ ΜΕΘΟΔΟΥ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Στην περίπτωση που η επιχείρηση μεταβάλλει τη μέθοδο ενός ενσώματου πάγιου στοιχείου ,χωρίς η αλλαγή να επιβάλλεται από μεταβολή του ρυθμού άντλησης των προσδοκώμενων ωφελειών από το στοιχείο αυτό ,έχουμε μεταβολή λογιστικής αρχής και πρέπει να αποφεύγεται .

Η αλλαγή μεθόδου αποσβέσεως ενός παγίου στοιχείου αποτελεί μεταβολή λογιστικής αρχής και κατ' αρχήν πρέπει να αποφεύγεται .Εφόσον όμως η αλλαγή μεθόδου αποσβέσεως στοιχείων που ήδη υποβάλλονται σε απόσβεση κρίνεται αναγκαία για την ακριβέστερη εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων ,απαιτείται να προσδιορίζεται η σωρευτική διαφορά στις αποσβέσεις από την εφαρμογή της νέας μεθόδου και η διαφορά αυτή να εγγράφεται στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία έγινε η αλλαγή της μεθόδου με την ένδειξη **προσαρμογή αποσβέσεων** .

7. ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΣΤΟΥΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Μεταβολή στους συντελεστές απόσβεσης έχουμε όταν οι λογιστικές εκτιμήσεις αναφορικά με τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής ή της υπολειμματικής αξίας του στοιχείου μεταβάλλονται με την εμφάνιση νέων γεγονότων ,με την απόκτηση περισσότερης πείρας και τη λήψη επιπρόσθετων πληροφοριακών στοιχείων .Οι επιπτώσεις από μια τέτοια μεταβολή πρέπει να λογίζονται στη χρήση που έγινε η μεταβολή και στις μελλοντικές χρήσεις ,στις οποίες επιδρά η μεταβολή .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Μια μίσθωση κατατάσσεται ως χρηματοδοτική αν μεταβιβάζει ουσιαστικά σε όλους τους κινδύνους και ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα .

Μια μίσθωση κατατάσσεται ως λειτουργική αν δεν μεταβιβάζεται ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα .

Οι ωφέλειες μπορούν να αφορούν την αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου κατά την διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας του .Ο χαρακτηρισμός της μισθώσεως ως χρηματοδοτικής ή λειτουργικής εξαρτάται από την ουσία της συναλλαγής παρά από τον τύπο της συμβάσεως .

1. Παραδείγματα καταστάσεων που κανονικά οδηγούν στην κατάταξη μιας μισθώσεως ως χρηματοδοτικής είναι :

- ❖ Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι την λήξη της μισθώσεως
- ❖ Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία που το δικαίωμα μπορεί να ασκηθεί ,έτσι που κατά την έναρξη της μισθώσεως να θεωρείται μάλλον βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί
- ❖ Η διάρκεια της μισθώσεως εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου μολονότι ο τίτλος κυριότητας δεν μεταβιβάζεται
- ❖ Κατά την έναρξη της μισθώσεως η παρούσα αξία των ελαχίστων μισθωμάτων συμποσούται στο ελάχιστο ουσιαστικά σύνολο της πραγματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου .
- ❖ Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσεως ούτως ώστε μόνο ο μισθωτής μπορεί να χρησιμοποιεί αυτά χωρίς να γίνουν σοβαρές τροποποιήσεις .

2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ

Στη λειτουργική μίσθωση θεωρείται ότι δεν μεταβιβάζονται ουσιαστικά στο μισθωτή ,αλλά παραμένουν στον κύριο της μισθούμενης περιουσίας όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που είναι συναφείς με την κυριότητα .Από τη βασική αυτή έννοια της λειτουργικής μισθώσεως συνάγεται ότι τα περιουσιακά στοιχεία του εκμισθωτή που τελούν υπό λειτουργική μίσθωση πρέπει να εμφανίζονται στον Ισολογισμό του και

μάλιστα στην κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων .Ο μισθωτής δεν αποκτά ούτε τύποις ούτε ουσία την κυριότητα των μισθωμένων στοιχείων και συνεπώς δεν πρέπει να εμφανίζει στο ενεργητικό του Ισολογισμού το δικαίωμα που έχει η χρήση των στοιχείων αυτών και στο παθητικό την υποχρέωση του από την μίσθωση .Η λογιστική απεικόνιση της μισθώσεως της μορφής αυτής μόνο σε λογαριασμούς τάξεως δικαιολογείται .

3. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΜΑΤΩΝ

Τα περιοδικά μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής και εισπράττει ο εκμισθωτής αποτελούν τρέχοντα έξοδα για τον πρώτο και τρέχοντα έσοδα για τον δεύτερο και περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα των χρήσεων που τα μισθώματα καθίστανται δουλευμένα .

Μόνο τα προκαταβαλλόμενα μισθώματα εγγράφονται σε λογαριασμό ενεργητικού του καταβάλλοντος μισθωτή και σε λογαριασμό παθητικού του εισπράττοντος εκμισθωτή .

Τα δικαιώματα βαρύνουν τα αποτελέσματα του μισθωτή στην έκταση που καθίστανται δουλευμένα ,άσχετα με τον χρόνο ολορωμής αυτών .Όπως το Δ.Λ.Π.17 αναφέρει ρητά ,στις λειτουργικές μισθώσεις η επιβάρυνση των αποτελεσμάτων του μισθωτή πρέπει να γίνεται βάσει των δουλευμένων μισθωμάτων της χρήσεως ,με τρόπο συστηματικό ,που να ανταποκρίνεται στη χρονική κατανομή της ωφέλειας του μισθωτή .Επίσης από πλευράς εκμισθωτή τα έσοδα από μισθώματα καταχωρούνται αναλογικά σε ολόκληρη τη χρονική διάρκεια της μισθώσεως ,άσχετα αν ο ρυθμός της εισπράξεως αυτών είναι διαφορετικός .

4. ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΤΩΝ ΜΙΣΘΩΜΕΝΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Την απόσβεση των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων διενεργεί ο εκμισθωτής και όχι ο μισθωτής .Η απόσβεση των στοιχείων αυτών γίνεται με την ίδια μέθοδο που ο εκμισθωτής εφαρμόζει για παρόμοια στοιχεία κατανέμοντας συστηματικά τις αποσβέσεις των στοιχείων σε κάθε χρήση της ωφέλιμης διάρκειας ζωής των στοιχείων .

5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΛΟΓΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΑΠΟ ΠΛΕΥΡΑΣ ΜΙΣΘΩΤΗ

Η λογιστική καταχώρηση και εμφάνιση των συναλλαγών και λοιπών γεγονότων πρέπει να γίνεται σύμφωνα με την ουσία και την οικονομική φύση τους και όχι μόνο με το νομικό τύπο τους .Άσχετα εάν

από το νομικό τύπο ενός μισθωτηρίου συμβολαίου δεν προκύπτει δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθούμενου στοιχείου ,ωστόσο ,στην περίπτωση χρηματοδοτικής μισθώσεως ,η ουσία και η οικονομική φύση της πράξεως αυτής είναι το ότι ο μισθωτής αποκτά τα οικονομικά οφέλη από τη χρήση του μισθωμένου στοιχείου κατά το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του ,με αντάλλαγμα την υποχρέωσή του να καταβάλλει για το δικαίωμά του αυτό ένα ποσό ,το οποίο προσεγγίζει την πραγματική αξία του στοιχείου ,προσαυξημένη με τα σχετικά χρηματοοικονομικά βάρη .

Εάν μια τέτοια μισθωτική πράξη δεν απεικονιστεί στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή ,αυτό θα προκαλέσει παραμόρφωση των οικονομικών δεικτών της επιχείρησης ,αφού θα υπάρχει μειωμένη εμφάνιση τόσο των οικονομικών πόρων όσο και του ύψους των υποχρεώσεων αυτής .Κατά συνέπεια ,η χρηματοδοτική μίσθωση είναι σκόπιμο να περιλαμβάνει στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή ,τόσο ως στοιχείο ενεργητικού ,όσο και ως υποχρέωση καταβολής των μελλοντικών μισθωμάτων .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΤΑ ΠΡΟΤΥΠΟ

Διαφορές Ελληνικών Προτύπων και Δ.Λ.Π.1

Από την σύγκριση των απαιτήσεων του Προτύπου 1, για την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, με όσα προβλέπει ο Ν.2190/20, το Ε.Γ.Λ.Σ και η φορολογική νομοθεσία (δηλ. τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) και κατ'επέκταση τα όσα εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις στη χώρα μας, προκύπτουν σημαντικές διαφορές που αποδεικνύουν περίτρανα την ασθενή και νοθευμένη πληροφόρηση εκείνων που ενδιαφέρονται για τις επιχειρήσεις και χρησιμοποιούν οικονομικές καταστάσεις.

Οι σημαντικότερες από τις διαφορές αυτές είναι:

1) Δεν καταρτίζεται "Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων", την οποία επιβάλλει το πρότυπο. Η λογιστική αυτή κατάσταση προεβλέπετο από το Δ.Λ.Π. 7 "Statement of changes in financial position" (Ιανουάριος 1979), που όριζε ότι στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνεται, σαν αναπόσπαστο μέρος τους, ο πίνακας μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσης, ο οποίος πρέπει να παρουσιάζεται για κάθε περίοδο που παρουσιάζεται ο λογαριασμός "Αποτελέσματα Χρήσης". Ο "Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων" που επιβάλλουν τα Ελληνικά Πρότυπα και ο οποίος δεν προβλέπεται από το Πρότυπο, μερικά μόνο καλύπτει την προαναφερόμενη κατάσταση, αφού δεν περιλαμβάνονται σ' αυτόν οι μεταβολές που γίνονται απευθείας στην καθαρή θέση χωρίς να διέλθουν από το λογαριασμό "Αποτελέσματα Χρήσης" όπως π.χ οι συνεισφορές κεφαλαίων από τους μετόχους, εταίρους κ.λ.π, οι διαφορές από αναπροσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων κ.λ.π.

2) Ο Ν.2190/20 και η φορολογική νομοθεσία δεν επιβάλλουν την κατάρτιση της σημαντικότερης οικονομικής κατάστασης "Κατάσταση Ταμιακών Ροών".

Η κατάσταση αυτή έχει πρόσφατα επιβληθεί με απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, μόνο στις εισηγμένες στο ΧΑΑ εταιρίες, ενώ δεν επιβάλλεται η κατάρτιση και η γνωστοποίηση της ούτε εκτός Χρηματηστηρίου, ελεγχόμενες από Ορκωτούς Ελεγκτές-Λογιστές, εταιρίες.

3) Η αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές αρχές και μεθόδους και των λογιστικών σφαλμάτων, που προβλέπεται από τα Ελληνικά

Λογιστικά Πρότυπα , κρίνεται ατελής σε σχέση με τα οριζόμενα από τα Δ.Λ.Π.

4) Τα γνωστοποιούμενα με το Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πληροφοριακά στοιχεία , τα οποία προβλέπει ο Ν.2190/20 υπολείπονται των όσων προβλέπει το παρόν Πρότυπο 1 και γενικά όλα τα Δ.Λ.Π σε βαθμό που η πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να κρίνεται ανεπαρκής.

5) Τέλος παραβιάζουμε ανοικτές θύρες επαναλαμβάνοντας ότι οι οικονομικές καταστάσεις στη χώρα μας έχουν μετατραπεί σε ακάλυπτους πίνακες , ο οποίος στην προσπάθειά του να ρυθμίσει φορολογικά θέματα , αξιώνει τη διενέργεια λογιστικών εγγραφών με επακόλουθο την εξάρθρωση βασικών λογιστικών αρχών και μεθόδων. Για παράδειγμα , επιβάλλει την διενέργεια λογιστικών εγγραφών για τις αποσβέσεις των παγίων που υπολογίζονται σύμφωνα με τους συντελεστές που ορίζει , επιβάλλει την αναγραφή στον Ισολογισμό των ζημιών από την πώληση χρεογράφων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο.

Διαφορές Ελληνικών Προτύπων με το Δ.Λ.Π 2

Συγκρίνοντας τα όσα προβλέπει το Πρότυπο 2 με τις διαφορές που ισχύουν στην χώρα μας διαπιστώνουμε τις εξής διαφορές:

1) Διαφορές ως προς την έννοια των αποθεμάτων

Η έννοια των αποθεμάτων , όπως προσδιορίζεται από το Πρότυπο , συμπίπτει με αυτή των Ελληνικών Προτύπων. Το Πρότυπο προσθέτει επιπλέον ότι στην περίπτωση της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, "αποθέματα είναι και τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα".

2) Διαφορές ως προς τα στοιχεία του κόστους αποθεμάτων

Εντοπίζονται οι ακόλουθες αποκλίσεις:

- Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατό , κατά το Πρότυπο , να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων , εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π 23 "Κόστος Δανεισμού", δηλ. κυρίως όταν για την διάθεση ή χρησιμοποίηση των αποθεμάτων απαιτείται χρόνος ωρίμανσης.
- Το κόστος κτήσης είναι δυνατό, σε πολύ σπάνιες περιπτώσεις, και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π 21 "Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος" να επιβαρύνεται με συναλλαγματικές διαφορές. Κατά τα Ελληνικά Πρότυπα οι προαναφερόμενες δαπάνες δεν συνιστούν κόστος των αποθεμάτων.

τρέχουσας χρήσεως. Δεν έχουν ,συνεπώς εφαρμογή στη χώρα μας επί του παρόντος τα όσα το Πρότυπο προβλέπει περί αναδρομικής εφαρμογής των μεθόδων αντιμετώπισης των λογιστικών μεταβολών. Δεν υπάρχει ρητή διάταξη που να υποχρεώνει την αναδρομική εφαρμογή της νέας λογιστικής αρχής ή την ανασύνταξη οικονομικών καταστάσεων. Οι μεταβολές που κατά τα Ελληνικά Πρότυπα γνωστοποιούνται εντοπίζονται κυρίως στις μεταβολές των μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων και στις μεταβολές των συντελεστών απόσβεσης των παγίων στοιχείων.

Κατά τα Ελληνικά Πρότυπα η μεταβολή στη μέθοδο παρακολούθησης και αποτίμησης των αποθεμάτων προϋποθέτει τη λήψη εγκριτικής απόφασης από την Επιτροπή Λογιστικών Βιβλίων του Υπουργείου Οικονομικών ,ενώ κατά το πρότυπο η μεταβολή επιβάλλεται να γίνεται ,εφόσον αυτή θα καταλήξει σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, δηλαδή η αλλαγή της μεθόδου θα καταλήξει σε περισσότερο σαφείς ή αξιόπιστες πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση ,την απόδοση ή τις ταμιακές ροές της επιχείρησης.

Τα Ελληνικά Πρότυπα δεν αντιμετωπίζουν πλήρως και σύμφωνα με όσα ορίζει το ΔΛΠ 8 τα λογιστικά σφάλματα.

Κατά το ΕΓΛΣ για την λογιστική αντιμετώπιση των φορολογικών διαφορών προηγούμενων χρήσεων ,προβλέπεται ο λογαριασμός 42.04 "διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων". Ο λογαριασμός όμως αυτός προβλέπεται για την καταχώρηση των διαφορών προηγούμενων χρήσεων που αφορούν μόνο φόρο εισοδήματος, ενώ οι διαφορές από φόρους άλλων κατηγοριών παρακολουθούνται στο λογαριασμό 82.00.04 "φόροι και τέλη προηγούμενων χρήσεων(πλην φόρου εισοδήματος). Παρατηρούμε ότι για τις διορθώσεις λογιστικών σφαλμάτων δεν υπάρχουν στο ΕΓΛΣ και τον Ν.2190/20 σαφείς οδηγίες. Η διόρθωση γίνεται είτε μέσω του προαναφερόμενου λογαριασμού 42.04 ο οποίος είναι μέσω των αποτελεσμάτων χρήσεως. Επιπλέον παρατηρούμε ότι για τα λογιστικά σφάλματα δεν απαιτούνται συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις.

Διαφορές στα Ελληνικά Πρότυπα και στο ΔΛΠ 10

Η σημαντικότερη διαφορά ανάμεσα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και το ΔΛΠ 10 είναι ότι τα Προτεινόμενα μερίσματα εμφανίζονται στο παθητικό πριν αυτά εγκριθούν.

Το ΔΛΠ 10 αναφέρει ότι τα μερίσματα τα οποία προτάθηκαν μετά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού ,αλλά πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων , θα πρέπει να αναφέρονται στον Ισολογισμό είτε ως ξεχωριστό μέρος της καθαρής θέσης ή στην απλή σημείωση επί των οικονομικών καταστάσεων και πάντως όχι σαν υποχρέωση.

Διαφορές στα Ελληνικά Πρότυπα και το ΔΛΠ 12

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 κάθε συναλλαγή πρέπει να αντιμετωπίζεται και από την πλευρά μελλοντικών λογιστικών επιπτώσεων επί του Ισολογισμού οι οποίες προκαλούνται κατά την εξόφληση απαιτήσεων και την πληρωμή των υποχρεώσεων ,σε σχέση πάντα με τα ποσά που εγγράφονται στα βιβλία.

Ως προσωρινές διαφορές ορίζονται οι διαφορές οι οποίες προκύπτουν μεταξύ του ποσού που αναφέρεται στο ισοζύγιο ως απαίτηση ή υποχρέωση και του ποσού που προκύπτει από τον φορολογικό χειρισμό των αντίστοιχων κονδυλίων.

Ως προσωρινές διαφορές μεταξύ απαιτήσεων ή υποχρεώσεων και της φορολογικής βάσης προκαλούν προσωρινές φορολογητέες διαφορές οι οποίες πρέπει να αναγνωρίζονται στον Ισολογισμό (π.χ διαφορά που προκύπτει από την απόσβεση ενός παγίου με βάση την ωφέλιμη ζωή και αυτής που διενεργείται με βάση το φορολογικό συντελεστή).

Διαφορές στα Ελληνικά Πρότυπα και το ΔΛΠ 16

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ Ελληνικών Προτύπων και ΔΛΠ 16 είναι οι εξής:

Όσον αφορά στις ενσώματες ακινητοποιήσεις και την καταχώρησή τους τα ΔΛΠ αναφέρουν ότι καταχωρούνται τα πάγια στα οποία υπάρχει οικονομικός έλεγχος ,σε αντίθεση με τα ΕΛΠ που αναφέρουν ότι καταχωρούνται τα πάγια στα οποία υπάρχει κυριότητα.

Μια άλλη σημαντική διαφορά προκύπτει κατά τις αναπροσαρμογές. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ οι αναπροσαρμογές όλων των ακινητοποιήσεων γίνονται στην πραγματική αξία ή στο αναπόσβεστο κόστος ,εφόσον επιλεγεί η εναλλακτική μέθοδος. Γίνεται επανεξέταση ανά τακτά χρονικά διαστήματα και χρησιμοποιείται ενιαία μέθοδος για όλα τα πάγια της ίδιας κατηγορίας. Σε αντίθεση με τα ΕΛΠ που αναφέρουν ότι γίνονται υποχρεωτικές αναπροσαρμογές μόνο των ακινήτων ανά 4 έτη με βάση αντικειμενικές αξίες και σταθερούς συντελεστές.

Υπάρχει και μια σημαντική διαφορά όσον αφορά τις αποσβέσεις.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ ο χρόνος και ο συντελεστής απόσβεσης προσδιορίζονται από την επιχείρηση ανάλογα με τον ρυθμό ανάλωσης

των ωφελειών και ότι ο χρόνος και ο συντελεστής απόσβεσης επανεξετάζονται περιοδικώς, ενώ τα ΕΛΠ αναφέρουν ότι ο χρόνος και ο συντελεστής απόσβεσης προσδιορίζονται από το σχετικό νόμο. Όσον αφορά τα έξοδα απόκτησης κατά τα ΔΛΠ ενσωματώνονται στο πάγιο στοιχείο, ενώ τα ΕΛΠ τα θεωρούν έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Όσον αφορά την ζημιά απομείωσης τα ΔΛΠ αναφέρουν ότι καταχωρείται η τυχόν αρνητική διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και ανακτήσιμου ποσού στα αποτελέσματα ως ζημιά απομείωσης, ενώ τα ΕΛΠ αναφέρουν ότι καταχωρείται ως πρόβλεψη για έκτακτους κινδύνους.

Διαφορές στα Ελληνικά Πρότυπα και το ΔΛΠ 17

Οι κυριότερες διαφορές που υπάρχουν μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ 17 είναι: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 η χρηματοδοτική μίσθωση λογιστικοποιείται με το μικρότερο ποσό μεταξύ της πραγματικής αξίας του μισθωμένου στοιχείου και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μισθωμάτων. Ακόμα αναφέρουν ότι το μίσθωμα διασπάται σε χρηματοοικονομικό κόστος που χρεώνεται στα αποτελέσματα χρήσης και χρεολύσιο που αφαιρείται από τις υποχρεώσεις από χρηματοδοτική μίσθωση. Ακόμα το μισθωμένο πάγιο εμφανίζεται στο ενεργητικό και αποσβένεται κατά τα καθορισμένα. Ενώ τα ΕΛΠ αναφέρουν ότι η χρηματοδοτική μίσθωση δεν λογιστικοποιείται, αντιμετωπίζεται ως λειτουργική και το μίσθωμα χρεώνεται ως λειτουργική δαπάνη στα αποτελέσματα.

Διαφορές στα Ελληνικά Πρότυπα και το ΔΛΠ 20

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αγνοούν τα ακόλουθα ρυθμιζόμενα από το ΔΛΠ 20 θέματα:

Το ΕΓΛΣ αγνοεί την κρατική υποστήριξη που χορηγείται στην επιχείρηση με την μορφή:

- μη νομισματικών στοιχείων, δηλαδή κυρίως με πάγια στοιχεία (οικόπεδα, κτίρια, μηχανήματα)
 - χαριστικών δανείων
 - έκπτωσης από τις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης
 - για την καταχώρηση της επιχορήγησης στα βιβλία τίθεται ως προϋπόθεση όχι μόνο η ύπαρξη εύλογης βεβαιότητας ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί, αλλά και η βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με του όρους που το κράτος θέτει για την χορήγηση της επιχορήγησης.
- Το δεύτερο αγνοείται από το ΕΓΛΣ.

Αποκλίσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ως προς την λογιστική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων

Αποκλίσεις εντοπίζονται στους ακόλουθους λογιστικούς χειρισμούς:

-Η επιχορήγηση δυνατό κατά το πρότυπο να καταχωρηθεί στην πίστωση του λογαριασμού του πάγιου στοιχείου, όταν πρόκειται για επιχορήγηση παγίων στοιχείων ,σε μείωση του λογαριασμού του εξόδου ,όταν πρόκειται για επιχορήγηση εξόδων. Τον χειρισμό αυτό αποκλείει το ΕΓΛΣ.

-Το ΕΓΛΣ προβλέπει ότι η επιχορήγηση για πάγιες επενδύσεις καταχωρείται στον λογαριασμό 41.10 "επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων" που είναι λογαριασμός Καθαρής Θέσεως ενώ κατά το πρότυπο η επιχορήγηση πρέπει να καταχωρηθεί σε μεταβατικό λογαριασμό παθητικού ως έσοδα επομένων χρήσεων.

Κατά το πρότυπο είτε αναγνωρίζεται φορολογικά η δαπάνη της απόσβεσης του παγίου είτε όχι η επιχορήγηση πρέπει ,να αποσβεστεί με συστηματικό τρόπο αγόμενη στα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες θα αποσβεστεί το πάγιο.

Κατά το ΕΓΛΣ αν το πάγιο δεν αποσβένεται ή αποσβένεται αλλά η δαπάνη της απόσβεσης δεν αναγνωρίζεται φορολογικά η ληφθείσα επιχορήγηση συνιστά αποθεματικό.

-Η επιχορήγηση έναντι εξόδων καταχωρείται κατά το ΕΓΛΣ σε κατάλληλο υπολογαριασμό του 74 "επιχορηγήσεις και διάφορα έξοδα πωλήσεων" που είναι λογαριασμός οργανικών εσόδων ενώ κατά το πρότυπο συνιστούν ανόργανα έσοδα.

Διαφορές μεταξύ Ελληνικών Προτύπων και ΔΛΠ 21

Οι κυριότερες διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στα ΕΛΠ και το ΔΛΠ 21 είναι:

Υπάρχουν σημαντικές διαφορές όσον αφορά τις συναλλαγματικές διαφορές. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ οι συναλλαγματικές διαφορές μεταφέρονται στα αποτελέσματα ,ανεξάρτητα αν έχουν πραγματοποιηθεί ή όχι.

Ενώ τα ΕΛΠ αναφέρουν ότι οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές μεταφέρονται σε λογαριασμό προβλέψεων.

Τα ΔΛΠ αναφέρουν ότι οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από δάνεια παγίων μπορούν εναλλακτικά να ενσωματωθούν στην λογιστική αξία των αντίστοιχων παγίων μόνο εφόσον πληρούνται αυστηρές προϋποθέσεις(αδυναμία hedging ,σοβαρή διολίσθηση ,πρόσφατη αγορά). Εφόσον συμβεί αυτό ,πρέπει να διενεργείται τακτικά το τεστ απομείωσης της αξίας των παγίων ,ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές από δάνεια παγίων καταχωρούνται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται ανάλογα με την διάρκεια του δανείου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ :Δρ ΝΙΚΟΛΑΟΥ
ΠΡΩΤΟΥΑΛΤΗ , ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗ**

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΕ
ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ. :ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΣΑΚΕΛΗ**

Ο ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ : ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΣΑΚΕΛΗ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ EPSILON 7

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ACCOUNT

ΕΦΗΜΕΡΙΔΕΣ : ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ, ΗΜΕΡΗΣΙΑ