


4533
Α.Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας
Τμήμα Λογιστικής



ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ
ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΟΙ
ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥΣ ΣΤΙΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ



Εισηγήτρια: Παπαδάτου Θεοδώρα

αρινοπούλου Εύχαρη

Αλεξίδη Ευαγγελία

Έτος 2002

Απαγορεύεται η χρήση των πνευματικών δικαιωμάτων του παρόντος συγγράμματος.



Εισαγωγή	1
Μέρος Α	
Κεφάλαιο 1- Η ποιότητα και οι λειτουργίες των Δ.Λ.Π	7
Εισαγωγή	7
1.1)Σημασία της ποιότητας στα Δ.Λ.Π	7
1.2)Η έννοια της ποιότητας στα Δ.Λ.Π	8
1.3)Λειτουργίες των Δ.Λ.Π	9
Κεφάλαιο 2- Τα 41 Δ.Λ.Π. ονομαστικά και η επιβολή τους	11
2.1) Ονομαστικά τα πρότυπα του I.A.SC	11
2.2) Η επιβολή των Δ.Λ.Π	12
2.2.1) Κοινή οδηγία	13
2.2.2)Έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων	13
2.2.3)Εξωτερική επίβλεψη	13
Κεφάλαιο 3- Προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π	15
3.1) Υπευθυνότητα για τις οικονομικές καταστάσεις	15
3.2) Το αντικείμενο των οικονομικών καταστάσεων	15
3.2.1) Οικονομική θέση	15
3.2.2) Απόδοση	15
3.2.3) Αλλαγές στην οικονομική θέση	16
3.2.4) Σημειώσεις και συμπληρωματικές δομές	16
3.3) Βασικές προϋποθέσεις	16
3.3.1) Η αρχή της αυτοτέλειας	16
3.4) Ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων	16
3.4.1) Καταληπτότητα	16
3.4.2) Σχετικότητα	17
3.4.4) Συγκρισμότητα	17
3.5) Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων	17
3.5.1) Στοιχεία που συνδέονται με την χρηματοοικονομική θέση	17
3.5.2) Στοιχεία που συνδέονται με την απόδοση	18
3.6) Αποτίμηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων	19
3.6.1) Ιστορικό κόστος	19
3.6.2) Τρεχούμενο κόστος	19
3.6.3) Πραγματική αξία	19
3.6.4) Παρούσα αξία	19
3.7) Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων	20
3.7.1) Πεδίο εφαρμογής	20
3.7.2) Χρήστες και πληροφοριακές ανάγκες αυτών	21
3.7.3)Έννοιες της διατήρησης του κεφαλαίου	22

Περιεχόμενα

Κεφάλαιο 4 – Τα Δ.Λ.Π. στην Ευρωπαϊκή ένωση	24
Εισαγωγή	24
4.1) Χρονολογική ανασκόπηση των Δ.Λ.Π.	25
4.1.1) Αναλυτική παρουσίαση της χρονολογικής ανασκόπησης	26
Κεφάλαιο 5- Στατιστικές και μελέτες για τα Δ.Λ.Π. στην Ε.Ε.	39
5.1) Οι πιο πρόσφατες έρευνες σύμφωνα με την μελέτη της Ernst & Young	39
5.2) Στρατηγική των Δ.Λ.Π. σύμφωνα με τη μελέτη της Ernst & Young	40
Κεφάλαιο 6- Τα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται σε χώρες της Ε.Ε. και αναφορά στις πιο σπουδαίες χώρες του κόσμου	43
Εισαγωγή	43
6.1) Οι χώρες αναλυτικά	43

Μέρος Β

Κεφάλαιο 7- Οι Οργανισμοί που δημιουργούν τα Δ.Λ.Π.	59
7.1) IASC – International Accounting Standards Committee	59
7.1.1) Η δομή της IASC	60
7.1.2) Ιστορική αναδρομή της IASC	66
7.1.3) Τα Δ.Λ.Π. που προωθεί η IASC	75
7.1.4) Θέσεις – επιδιώξεις – αποστολή της IASC	75
7.1.5) Απόψεις και θέσεις άλλων οικονομικών οργανισμών για τα Δ.Λ.Π. της IASC	76
7.2) FASB- Financial Accounting Standards Board	77
7.2.1) Η δομή της FASB	77
7.2.2) Τα Δ.Λ.Π., που προωθεί η FASB	79
7.2.3) Θέσεις – επιδιώξεις – αποστολή της FASB	86
7.3) GASB – Governmental Accounting Standards Board	87
7.3.1) Η δομή του GASB	88
7.3.2) Θέσεις – επιδιώξεις – αποστολή του GASB	88
7.4) IFAC- International Federation of Accountants	88
7.4.1) Η δομή του IFAC	88
7.4.2) Θέσεις – επιδιώξεις – αποστολή του IFAC	92
7.5) FEE- Federation des Experts Comptables Européens	93
7.5.1) Η δομή του FEE	94
7.6) ASB- Accounting Standard Board	96
7.6.1) Τα Δ.Λ.Π. που προωθεί το ASB	96
7.6.2) Πρακτικές για τις οικονομικές καταστάσεις	97
7.6.3) Θέσεις – επιδιώξεις-αποστολή	98
7.7) GASB-German Accounting Standards Committee	99
7.7.1) Η δομή της GASC	99
7.7.2) Θέσεις – επιδιώξεις- αποστολή	101

Περιεχόμενα

7.8) AASB- Australian Accounting Standards Board	102
7.9) CICA- Canadian Institute of Chartered Accountants	102
Μέρος Γ	
Κεφάλαιο 8- Η Λογιστική τυποποίηση διεθνώς και στην Ελλάδα	104
8.1) Ανάλυση του θεσμού των λογιστικών σχεδίων	104
8.2) Προσπάθειες κατάρτισης Γενικού Λογιστικού Σχεδίου στην Ελλάδα	109
8.3) Γενικά χαρακτηριστικά του Ε.Γ.Λ.Σ	110
8.3.1) Η γενικότητα εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ	111
8.3.2) Η πληρότητα του Ε.Γ.Λ.Σ	112
8.3.3) Η σαφήνεια του Ε.Γ.Λ.Σ	112
8.3.4) Η ελαστικότητα του Ε.Γ.Λ.Σ	112
8.3.5) Η ευκολία του Ε.Γ.Λ.Σ	113
8.3.6) Η ταχύτητα συγκεντρώσεως στοιχείων μέσω του Ε.Γ.Λ.Σ	114
8.4) Ομοιότητες και διαφορές του Ε.Γ.Λ.Σ. με το Γαλλικό σχέδιο	114
8.5) Βασικές λογιστικές αρχές που υιοθετούνται από τις προσαρμοσμένες προς την 4 ^η οδηγία της ΕΟΚ	116
8.5.1) Άρθρο 43 Ν. 2190/1920 περί κανόνων αποτιμήσεως	117
8.5.2) Η αρχή της εφαρμογής των κανόνων του ιστορικού κόστους	118
8.5.3) Η αρχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας	118
8.5.4) Η αρχή της πάγιας χρησιμοποίησης των ίδιων λογιστικών μεθόδων και αρχών	119
8.5.5) Η αρχή της συντηρητικότητας	120
8.5.6) Η αρχή της διαχειριστικής χρήσεως και της αυτοτέλειας των χρήσεων	121
8.5.7) Η αρχή της καταχωρήσεως στα έσοδα κάθε χρήσεως μόνο των πραγματοποιημένων και βέβαιων εσόδων που την αφορούν	122
8.5.8) Η αρχή του δουλεμένου των εξόδων και επιβαρύνσεως κάθε χρήσεως με το σύνολο των βέβαιων καθώς και των πιθανών εξόδων που της αφορούν	123
8.5.9) Η αρχή της συσχετίσεως των εσόδων και εξόδων που αφορούν την χρήση	123
8.5.10) Η αρχή της χωριστής αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού	124
8.5.11) Η αρχή της συνέχισης των χρήσεων	124
8.5.12) Η αρχή του δικαιολογητικού	125
8.5.13) Η αρχή της μετρήσεως και εκφράσεως όλων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων σε ενιαίο νόμισμα	125
8.5.14) Η εφαρμογή των κανόνων του άρθρου 43παρ. 1Ν. 2190/1920 είναι υποχρεωτική	126
8.6) Το Ε.Γ.Λ.Σ. και συναφή νομοθετήματα που ισχύουν	126
8.7) Οδηγία της Ε.Ε. για την τροποποίηση οδηγιών 78/660 (4 ^η) και 83/349(7 ^η)	127
8.8) Σχέδιο νόμου για την λογιστική τυποποίηση και έλεγχος	129
8.8.1) Λογιστική τυποποίηση και έλεγχος	129
8.8.2) Έλεγχος των ορκωτών λογιστών σύμφωνα με το νέο νομοσχέδιο	131
Κεφάλαιο 9 - Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις	133

Περιεχόμενα

9.1) Περίληψη του Νόμου	133
9.2) Νόμος 2992/2002 Κεφάλαιο Α- Καθιέρωση των Δ.Λ.Π	135
Κεφάλαιο 10 – Νόμος εταιρικής διακυβέρνησης	137
10.1) Πρόσφορο έδαφος βρίσκει στην Ελλάδα η εταιρική διακυβέρνηση	137
10.2) Εταιρική διακυβέρνηση με διάκριση εξουσιών	138

Μέρος Δ

Κεφάλαιο 11- Η αναλυτική παρουσίαση των Δ.Λ.Π από το 1-41	140
Εισαγωγή	140
11.1) Λογιστικά πρότυπα	141
11.2) Διαδικασία εργασίας- σχέδια και πρότυπα	141
11.3) Η αναλυτική παρουσίαση των Δ.Λ.Π	142

Μέρος Ε

Κεφάλαιο 12- Διαφορές των ελληνικών λογιστικών αρχών και των Δ.Λ.Π 311

Εισαγωγή	311
12.1) Η λογιστική πρακτική στην Ελλάδα	311
12.2) Οι διαφορές των ελληνικών λογιστικών αρχών και των Δ.Λ.Π	312
12.2.1) Περιπτώσεις σοβαρών διαφορών ελληνικών αρχών και Δ.Λ.Π	316
12.3) Παράδειγμα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα	318
12.3.1) Παρουσίαση των οικονομικών της διαχειριστικής χρήσεως 2001 οι οποίες είναι εγκεκριμένες από την Price Water House Coopers	323
12.4) Συμπέρασμα	323

Παράρτημα

Ανάλυση της ονοματολογίας των οργανισμών

Βιβλιογραφία



ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Πρόσφατα έχουν δει το φως της δημοσιότητας διάφοροι προβληματισμοί για τον τρόπο λειτουργίας του Χρηματιστηρίου. Έχουν επίσης, δημοσιευθεί μέτρα με τα οποία η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς προτίθεται να συμβάλει στον περιορισμό ορισμένων προβλημάτων σχετικά με το θέμα αυτό. Ένα από τα προβλήματα του Χρηματιστηρίου είναι η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύονται και αποτελούν την βάση για τον έλεγχο της οικονομικής «υγείας» των εταιρειών που οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Ιστορικά οι οικονομικές καταστάσεις, δηλαδή ο ισολογισμός, τα αποτελέσματα Χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και το προσάρτημα, στην Ελλάδα συντάσσονται με βάση διάφορους Νόμους και διατάξεις όπως το Ε.Γ.Α.Σ., τη φορολογική Νομοθεσία καθώς και το βασικό νόμο 2190/1920 περί Α.Ε. Κατά καιρούς γίνονται διάφορες προσπάθειες να ξεπεραστούν προβλήματα, οι οποίες όμως περιλαμβάνουν μέτρα τα οποία είναι στατικά και μεμονωμένα, αντί δυναμικά και εξελισσόμενα. Ένα παράδειγμα αναφέρεται στο 1980, όπου θεσπίστηκε η υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Α.Σ. Πέρα από το γεγονός ότι είναι αμφίβολο κατά πόσο ένα λογιστικό σχέδιο μπορεί να εξυπηρετήσει όλες τις επιχειρήσεις, το οποιοδήποτε λογιστικό σχέδιο τείνει να ξεπεραστεί πολύ σύντομα από τις εξελίξεις στους επιμέρους επιχειρηματικούς κλάδους και την οικονομία. Συνεπώς, το λογιστικό σχέδιο που ήταν ενδεχομένως κατάλληλο σε κάποιο στάδιο για να μπει μία τάξη στον τρόπο που συντάσσονταν οι οικονομικές καταστάσεις μέχρι το 1980, δεν μπορεί να εξυπηρετεί σήμερα τα νέα δεδομένα των επιχειρήσεων.

Οι οικονομικά ανεπτυγμένες χώρες έχουν υιοθετήσει, αντί των στατικών πλαισίων και αντικρουόμενων νομικών διατάξεων, ένα πλέγμα λογιστικών αρχών βασισμένων στην οικονομική πραγματικότητα. Σήμερα γίνεται μία προσπάθεια να εναρμονιστούν αυτές οι αρχές από χώρα σε χώρα με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Με στόχο την πλήρη εξάλειψη των διασυνοριακών φραγμών κατά τη διακίνηση και διαπραγμάτευση των μετοχών που είναι εισηγμένες στα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια και παράλληλα τη δημιουργία καθεστώτος διαφάνειας κατά την σύγκριση των επιδόσεων των επιχειρήσεων, η Ευρωπαϊκή επιτροπή, στα τέλη του 2000 είχε υποβάλει και επισήμως τις προτάσεις της για τη θέσπιση των ενιαίων λογιστικών προτύπων κατά την κατάρτιση των ισολογισμών των εταιρειών. Τα πρότυπα αυτά που μεταξύ άλλων αποσκοπούν στην δημιουργία μιας ενιαίας πανευρωπαϊκής χρηματιστηριακής αγοράς, με μεγαλύτερη ρευστότητα, καθώς και στην ενίσχυση της προστασίας των επενδυτών, προβλέπεται ότι θα εφαρμοστούν και στα 15 κράτη μέλη της ευρωπαϊκής ένωσης το αργότερο μέχρι το 2005, αφού προηγουμένως με την διαδικασία της συναπόφασης, εγκριθούν τόσο από το ευρωπαϊκό κοινοβούλιο όσο και από το Συμβούλιο των Υπουργών. Στο πλαίσιο αυτό, η Ευρωπαϊκή επιτροπή θα ζητήσει να εφαρμοστούν κατά την κατάρτιση των ισολογισμών των εισηγμένων επιχειρήσεων τα Δ.Α.Π., της IASC (International Accounting Standards Committee), ενώ το μέτρο ενδέχεται να επεκταθεί και στις υπόλοιπες μη εισηγμένες εταιρίες στα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια.

Η δημιουργία ενός ενιαίου λογιστικού προτύπου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, για τους επενδυτές στα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια, θα έχει ως αποτέλεσμα οι εισηγμένες σε αυτά τα χρηματιστήρια εταιρείες, να διαφοροποιούν σε ορισμένα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής ένωσης το ύψος των κερδών που δηλώνουν επισήμως στους ισολογισμούς τους.

Τα Δ.Λ.Π., σκοπεύουν στη δημιουργία ενιαίων οικονομικών καταστάσεων με την απεικόνιση των πραγματικών στοιχείων των επιχειρήσεων. Συνεπώς, οι οικονομικές καταστάσεις, καταρτίζονται και παρουσιάζονται υπό πολλές ανά τον κόσμο επιχειρήσεις για τους εξωτερικούς χρήστες αυτών με βάση τα πραγματικά στοιχεία. Υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ τους, οι οποίες οφείλονται σε μια ποικιλία κοινωνικών, οικονομικών και νομικών συνθηκών, καθώς και ότι οι διάφορες χώρες λαμβάνουν υπόψη τους τις ανάγκες διαφορετικών χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, όταν θεσπίζουν εθνικές διατάξεις.

Αυτές οι διαφορετικές συνθήκες, έχουν οδηγήσει στην χρήση μιας ποικιλίας ορισμών, των στοιχείων που συγκροτούν τις οικονομικές καταστάσεις όπως είναι τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και έξοδα. Έχουν επίσης ως αποτέλεσμα τη χρήση διαφορετικών κριτηρίων, για την απεικόνιση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και την προτίμηση διαφορετικών τρόπων αποτίμησης.

Η επιτροπή Δ.Λ.Π.(IASC), επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει αυτές τις διαφορές αναζητώντας να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα, και τις διαδικασίες που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης η επιτροπή πιστεύει ότι οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται για τον προαναφερόμενο σκοπό, ανταποκρίνονται στις κοινές ανάγκες των χρηστών. Οι περισσότεροι χρήστες λαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις ώστε να:

- Αποφασίσουν πότε θα αγοράσουν, θα κρατήσουν ή θα πωλήσουν μια επένδυση σε μετοχές ή άλλες συμμετοχές
- Να εκτιμήσουν την επιμέλεια και υπευθυνότητα της διοίκησης μιας επιχείρησης
- Να εκτιμήσουν την δυνατότητα της επιχείρησης να πληρώνει και να παρέχει άλλα οφέλη στους εργαζομένους της
- Να προσδιορίσουν τη φορολογική πολιτική
- Να εκτιμήσουν τη διασφάλιση δανείων που δόθηκαν στην επιχείρηση
- Να καταρτίσουν και χρησιμοποιήσουν στατιστικές εθνικού εισοδήματος και
- Να ρυθμίσουν τις δραστηριότητες της επιχείρησης

Η σπουδαιότητα των Δ.Λ.Π. είναι πολύ μεγάλη και αυτό γιατί θεμελιώνονται από τρεις βασικές αρχές, ορισμούς και κανόνες ή Λογιστικές μεθόδους που είναι τα κύρια στοιχεία μιας σωστής βάσης για να συνταχθούν οι οικονομικές καταστάσεις.

Οι τρεις βασικές αρχές των Δ.Λ.Π. αναφέρονται στο ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να συντάσσονται με την αρχή της συνέχισης της επιχείρησης (going concern), δηλαδή η επιχείρηση θα συνεχίσει να λειτουργεί, διότι σε αντίθετη περίπτωση οι αξίες που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις δεν θα αντιπροσωπεύουν την πραγματικότητα.

- Ομοιομορφία από χρήση σε χρήση (consistency), που σημαίνει ότι οποιεσδήποτε λογιστικές αρχές υιοθετηθούν στην μία χρήση, θα πρέπει να εφαρμόζονται και στις επόμενες χρήσεις για να υπάρχει συγκρισιμότητα των στοιχείων μεταξύ των χρήσεων.
- Η αρχή των προβλέψεων, δηλαδή οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να απεικονίζουν έσοδα και δαπάνες που έχει κερδίσει ή έχει επιβαρυνθεί η επιχείρηση στην χρήση, ασχέτως της χρονικής στιγμής της ταμειακής τακτοποίησης.
- Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων κατά την οποία τα αποτελέσματα των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων καταχωρούνται και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των περιόδων τις οποίες αφορούν και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται. Συνέπεια της παραδοχής αυτής είναι η αρχή της αντικρίσεως εσόδων και εξόδων.

Οι ορισμοί των Δ.Λ.Π., είναι πολύ αυστηροί και αυτό συμβαίνει για να αποφεύγονται οι αυθαιρεσίες. Για παράδειγμα:

Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία τα οποία :

- κατέχονται για πώληση κατά την συνήθη πορεία των εργασιών μιας επιχείρησης
- βρίσκονται σε διαδικασία παραγωγής για τέτοια πώληση
- είναι με την μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Οι κανόνες των Δ.Λ.Π. είναι συγκεκριμένες πρακτικές που υιοθετούνται από την επιχείρηση για την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και αφορούν την επιλεγείσα βάση αποτίμησης αυτών. Για παράδειγμα: τα αποθέματα που αναφέρθηκαν παραπάνω, σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ ιστορικού κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Και οι δύο αυτές έννοιες είναι αυστηροί ορισμοί και καθορίζονται στα πρότυπα. Συνεπώς ο κανόνας στην προκειμένη περίπτωση, είναι η σύγκριση δύο βάσεων αποτίμησης από τις οποίες λαμβάνεται η εκάστοτε μικρότερη.

Οι τύποι που είναι μαθηματικοί, ποσοτικοποιούν τα περιοριστικά στοιχεία και τις υποχρεώσεις στα πλαίσια της επιλεγείσας βάσης αποτίμησης. Για παράδειγμα:

Το ιστορικό κόστος των μενόντων αποθεμάτων μπορεί να προέρχεται από πολλές και διαδοχικές αγορές που δεν εξατομικεύονται. Συνεπώς υιοθετούνται οι τύποι της τελευταίας αγοράς του μέσου όρου ή της πρώτης αγοράς.

Όλα τα ανωτέρω περιγραφέντα αποκαλούνται Λογιστικές αρχές ή Μέθοδοι και είναι αναγκαία για την σύνταξη του ισολογισμού, των αποτελεσμάτων χρήσεως και της κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων προκειμένου για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.. Οι άλλες δύο οικονομικές καταστάσεις, δηλ. η κατάσταση ταμειακών ροών και το προσάρτημα προέρχονται από τις ανωτέρω τρεις αναφερθείσες και οι μεν ταμειακές ροές απεικονίζουν μόνο τις ταμειακές κινήσεις με συγκεκριμένη μορφή, ενώ το προσάρτημα, που είναι και η σημαντικότερη οικονομική κατάσταση, αποτελεί μια περιγραφή των Λογιστικών αρχών ή Μεθόδων με αναλύσεις και περισσότερες πληροφορίες.

Όμως, για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων απαιτούνται και οι λογιστικές εκτιμήσεις, που είναι κρίσεις της Διοίκησης βασιζόμενες στην εμπειρία του παρελθόντος για την αποτίμηση των στοιχείων εκείνων που δεν μπορούν να αποτιμηθούν με ακρίβεια, ως αποτέλεσμα των αβεβαιωτήτων που είναι σύμφυτες με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες. Λογιστικές εκτιμήσεις για παράδειγμα, απαιτούνται για τον προσδιορισμό της ωφέλιμης διάρκειας ζωής των παγίων στοιχείων, για τον προσδιορισμό της απώλειας από επισφαλείς απαιτήσεις, ή τον προσδιορισμό των πραγματικών επιτοκίων όταν ακολουθείται η βάση της παρούσας αξίας.

Από τα ανωτέρω προκύπτουν τα εξής:

- η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. προϋποθέτει πλήρη διαχωρισμό Λογιστικής και Φορολογικής Νομοθεσίας. Αναπροσαρμογές ακινήτων τύπου Ν. 2065/92, υποχρεωτικές αποσβέσεις παγίων στοιχείων, και καταχώρηση ζημιών και εξόδων στον ισολογισμό προκειμένου να αποκτήσουν φορολογική οντότητα
- η αυξανόμενη τάση της I.A.S.B.(International Accounting Standards Board) για υιοθέτηση της αποτίμησης σε πραγματικές αξίες προϋποθέτει τεχνογνωσία, οργανωτικές και ελεγκτικές δομές και επιχειρηματική σύνεση
- υπάρχουν ερωτήματα για την φορολογία των μη πραγματοποιηθέντων κερδών και ζημιών.

Μια επίσης άλλη αρχή είναι ότι τα έσοδα και έξοδα πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψη στον προσδιορισμό του αποτελέσματος της χρήσης, δηλαδή να μη γίνονται εγγραφές κατ' ευθείαν σε λογαριασμούς ισολογισμού π.χ. αποθεματικών από ζημιές από πώληση χρεογράφων.

Κεφάλαιο 9: *Νόμος για την ανάπτυξη της κεφαλαιαγοράς και την ενίσχυση της επιχειρηματικότητας*, όπου αναφέρεται στην καθιέρωση των Δ.Λ.Π., σε όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ.

Κεφάλαιο 10: *Νόμος για την εταιρική διακυβέρνηση*

Αναφέρεται στο τρόπο διοίκησης και λειτουργίας των εταιρειών, δηλαδή θέτει βάσεις συμπεριφοράς των επιχειρήσεων.

Μέρος Δ΄:

Κεφάλαιο 11: *Αναλυτική παρουσίαση των Δ.Λ.Π., από το 1-41.*

Μέρος Ε΄:

Κεφάλαιο 12: *Διαφορές και συνέπειες των Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις:*

Αναπτύσσουμε τις κύριες διαφορές των Δ.Λ.Π. και των ελληνικών λογιστικών αρχών. Σχετικά με τις συνέπειες αυτών στις επιχειρήσεις και παραθέτουμε τα δημοσιευμένα αποτελέσματα της Coca Cola 3 Ε.

Το γενικότερο συμπέρασμα από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από το 2003 στην Ελλάδα και στις υπόλοιπες χώρες μέχρι και το 2005, είναι πως το λογιστικό σύστημα και ο τρόπος ελέγχου των επιχειρήσεων θα διαμορφωθεί σύμφωνα με τις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και θα αποτυπώνει τα πραγματικά στοιχεία αυτών και γι αυτό το λόγο θα παραμείνουν αναλλοίωτα στο πέρασμα του χρόνου.

Επίσης, δεν θα υπάρχουν περιθώρια παραποίησης των στοιχείων αυτών και τα κέρδη που θα εμφανίζουν οι επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στα χρηματιστήρια θα είναι τα πραγματικά.

Συνεπώς, τα Δ.Λ.Π., θα επιφέρουν μόνο σωστές και δημιουργικές λύσεις στα προβλήματα των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, αρκεί η προσαρμοστικότητα τους να επιτευχθεί με προσπάθεια όλων των ευρωπαϊκών χωρών και στη συνέχεια σε παγκόσμιο επίπεδο.

Επίσης με την σύγκλιση των χωρών της Ευρώπης, μέσω των Δ.Λ.Π., θα ενισχυθεί η οικονομία της Ε.Ε. και θα μπορεί να ενοποιηθεί με την οικονομία της Αμερικής στο μέλλον, οδηγώντας με αυτό τον τρόπο σε μια ενιαία παγκόσμια και δυναμική οικονομία με κοινές λογιστικές αρχές και κανόνες.



Όλη η δραστηριότητα των Δ.Λ.Π., καθώς και τα θέματα που σχετίζονται με αυτά, περιγράφονται πιο αναλυτικά στα κεφάλαια που ακολουθούν τα οποία επιγραμματικά είναι:

Μέρος Α΄:

Κεφάλαιο 1: *Η ποιότητα και λειτουργία των Δ.Λ.Π.:*

Σύμφωνα με τον όρο ποιότητα εννοούμε την σχετικότητα, συνέπεια, αξιοπιστία, ουδετερότητα, συγκρισιμότητα και σταθερότητα των πληροφοριών.

Οι λειτουργίες αναφέρονται στην ηγετική ικανότητα, καινοτομία, υπευθυνότητα, αντικειμενικότητα, αποδεκτικότητα και ευθύνη των Δ.Λ.Π., προς τις κεφαλαιαγορές καθώς και τους χρήστες τους.

Κεφάλαιο 2: *Τα 41 Δ.Λ.Π., ονομαστικά και η επιβολή τους:*

Σύμφωνα με την έκδοση τους από την επιτροπή της IASC τα Δ.Λ.Π. αριθμούνται μέχρι και 41, από τα οποία σε ισχύ είναι τα 35, (Νο 3,5,6 και 29 καταργήθηκαν).

Κεφάλαιο 3: *Προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.:*

Αναπτύσσουμε το αντικείμενο των οικονομικών καταστάσεων, τις βασικές προϋποθέσεις, τα ποιοτικά χαρακτηριστικά τους και τα στοιχεία τους καθώς και τους τρόπους αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων.

Κεφάλαιο 4: *Τα Δ.Λ.Π. στην ευρωπαϊκή ένωση:*

Μια χρονολογική ανασκόπηση από το 2000 έως το 2002.

Κεφάλαιο 5: *Στατιστικές και Μελέτες για τα Δ.Λ.Π., στην Ε.Ε.*

Αποτελεί μια μελέτη της PriceWaterHouse Coopers και της Ernst & Young (Διεθνής ελεγκτική εταιρεία).

Κεφάλαιο 6: *Τα λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται σε χώρες της Ε.Ε., και αναφορά στις πιο σπουδαιές χώρες του κόσμου σύμφωνα με το IASB.(International Accounting Standards Board).*

Μέρος Β΄:

Κεφάλαιο 7: *Οι κυριότεροι οργανισμοί που δημιουργούν τα λογιστικά πρότυπα.*

Μέρος Γ΄:

Κεφάλαιο 8: *Η λογιστική τυποποίηση Διεθνώς και στην Ελλάδα :*

Αναπτύσσουμε τα χαρακτηριστικά του Ε.Γ.Λ.Σ , τις ομοιότητες και διαφορές του με το Γαλλικό Σχέδιο, τις οδηγίες της Ε.Ε (4^η και 7^η), το σχέδιο νόμου για τη λογιστική τυποποίηση του ελέγχου των εταιρειών.

ΜΕΡΟΣ Α΄

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

Η ΠΟΙΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΟΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Εισαγωγή

Διαφορετικές λογιστικές παραδόσεις έχουν αναπτυχθεί σε όλο τον κόσμο σε σχέση με τις ποικίλες ανάγκες των χρηστών για τους οποίους η οικονομική πληροφορία είναι προετοιμασμένη. Σε μερικές χώρες, για παράδειγμα, τα λογιστικά πρότυπα έχουν σχηματιστεί πρωτίστως από τις ανάγκες των ιδιωτών πιστωτών, ενώ σε άλλες χώρες έχουν επικρατήσει οι ανάγκες των φορολογικών αρχών.

Η υψηλή ποιότητα των λογιστικών προτύπων είναι συνυφασμένη με την ανάπτυξη μιας υψηλής ποιότητας στη δομή των οικονομικών εκθέσεων.

1.1) Σημασία της Ποιότητας στα Δ.Λ.Π.

Η ποιότητα των Δ.Λ.Π., σύμφωνα με το SEC, περιγράφεται ως εξής:¹

Η ποιότητα των Δ.Λ.Π., αποτελείται από μία περιεκτική τοποθέτηση των αρμόδιων αρχών η οποία απαιτεί συνέπεια, σχετικότητα, και ικανή πληροφορία, που να είναι χρήσιμη για επενδυτές, και άλλους χρήστες που παίρνουν αποφάσεις διανομής κεφαλαίου. Επίσης, η ποιότητα, είναι απαραίτητη στην ικανή λειτουργία της εγχώριας οικονομίας, διότι οι αποφάσεις για διανομή κεφαλαίου βασίζονται σε αξιόπιστες και κατανοητές οικονομικές πληροφορίες.

Όταν οι εκδότες προετοιμάζουν τις οικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιούν περισσότερες από μία αρχές των λογιστικών προτύπων και μ' αυτό τον τρόπο μπορεί να δυσκολευτούν να εξηγήσουν στους επενδυτές την ορθότητα των αποτελεσμάτων. Αυτό συμβαίνει όταν διαφέρουν σημαντικά τα αποτελέσματα, και οι οικονομικές τοποθετήσεις ή ταξινομήσεις ταμιακών ροών, αναφέρονται σε διαφορετικά πρότυπα για την ίδια περίοδο. Απορίες για την ικανότητα πιστώσεων από την ύπαρξη οικονομικών εκθέσεων, υπάρχουν συνήθως, από διαφορές στον τρόπο που κάποιος προσεγγίζει φτωχή οικονομική εκτέλεση, έλλειψη αποθεματικού, ή χειροτέρευση της ποιότητας του ενεργητικού.

Η αποδοτικότητα της διανομής κεφαλαίου από επενδυτές θα μπορούσε να μειωθεί χωρίς συνέπεια, σχετικότητα και αξιοπιστία πληροφόρησης, εκτιμώντας την οικονομική συνθήκη και λειτουργία των ισχυρών επενδύσεων.

¹ SEC (SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION) concept release: IAS

1.2) Η έννοια της Ποιότητας στα Δ.Λ.Π.

Μία λογική, ακέραιη λειτουργία των μη επηρεασμένων λογιστικών προτύπων απαιτεί συναφή, αξιόπιστη πληροφορία η οποία είναι χρήσιμη στις αποφάσεις επενδυτών, πιστωτών και άλλους που αποφασίζουν.

Αν μπορούσαμε να αποδώσουμε μία υψηλή ποιότητα στην λειτουργία των λογιστικών προτύπων, τότε το κάθε ένα λογιστικό πρότυπο θα πρέπει να :²

- είναι σύμφωνο με την οδηγία που παρέχεται από μία βασική εννοιολογική δομή,
- αποφεύγει ή ελαχιστοποιεί εναλλακτικές λογιστικές διαδικασίες, ρητά ή ανεπιφύλακτα, διότι η συγκρισιμότητα και συνέπεια βοηθούν την χρησιμότητα της πληροφορίας,
- είναι ανεπίδεκτα παρερμηνείας, έτσι ώστε το πρότυπο να είναι κατανοητό από ελεγκτές και επεξεργαστές οι οποίοι πρέπει να εφαρμόζουν τα πρότυπα, και από χρήστες οι οποίοι λαμβάνουν πληροφορίες που παράγονται από το πρότυπο. Η ευδιάγνωστη πληροφορία, είναι κατάλληλη και το περιεχόμενό της αναγνώσιμο κατανοητά, έτσι ώστε να παρέχει μία σπουδαία βάση για οικονομικές αποφάσεις από τις οικονομικές καταστάσεις.

Συνεπώς ο όρος ποιότητας των Δ.Λ.Π. πρέπει να εμπερικλείει :

1.2.1) Σχετικότητα- Συνάφεια

Η ουσιαστική συνάφεια στην πληροφορία είναι ικανή να δημιουργεί μια διαφορά σε μια απόφαση, ενισχύοντας τους χρήστες της να διατυπώνουν αντιλήψεις για αποτελέσματα γεγονότων του παρελθόντος, παρόντος και μέλλοντος ή να εγκρίνουν ή διορθώνουν προγενέστερες προοπτικές.

1.2.2) Αξιοπιστία

Η αξιόπιστη πληροφορία, συσχετιζόμενη με την επαληθευμένη ικανότητα από κοινή συναίνεση των ανεξάρτητων μεθόδων, παρουσιάζει την αντιπροσωπευτική ποιότητα.

1.2.3) Ουδετερότητα

Η ουδέτερη πληροφορία δεν προδιαθέτει ένα προκαθορισμένο αποτέλεσμα.

² FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: quality of IAS

1.2.4) Συγκρισιμότητα

Η συγκρίσιμη πληροφορία μπορεί να συγκριθεί με παρόμοιες πληροφορίες για άλλες επιχειρήσεις.

1.2.5) Σταθερότητα

Η σταθερή πληροφορία μπορεί να συγκριθεί με παρόμοιες πληροφορίες για την ίδια επιχείρηση για διαφορετικές χρονικές περιόδους.

1.3) Λειτουργίες των Δ.Λ.Π.

Τα βασικά προσόντα που πρέπει να είναι εφοδιασμένοι οι ρυθμιστές των Δ.Λ.Π., θα μπορούσαν να κατηγοριοποιηθούν σε οκτώ κατηγορίες ως εξής:

1.3.1) Ηγετική ικανότητα

Να είναι ικανοί να οδηγούν στην ανάπτυξη και βελτίωση των προτύπων. Η λειτουργία αυτή απαιτεί συνεργασία με άλλους ώστε να αναπτυχθούν τα λογιστικά πρότυπα.

1.3.2) Καινοτομία

Θα πρέπει να κατέχουν την εξέχουσα ικανότητα της προηγηθείσας σκέψης και έρευνας των λογιστικών θεμάτων, δηλαδή να προτείνουν λύσεις σε λογιστικά ζητήματα παγκόσμιας σπουδαιότητας που δημιουργούν την καλύτερη χρησιμοποίηση των πιο πρόσφατων ιδεών και τεχνολογίας.

1.3.3) Υπευθυνότητα

Πρέπει να ανταποκρίνονται στις βελτιώσεις και απαιτήσεις των κεφαλαιαγορών με ένα μεθοδικό τρόπο και να δραστηριοποιούνται σε σημαντικά προβλήματα.

1.3.4) Αντικειμενικότητα

Πρέπει να εξυπηρετούν το δημόσιο ενδιαφέρον με επιδεκτικότητα.

1.3.5) Αποδεκτικότητα και Αξιοπιστία

Πρέπει να αναγνωρίζονται και να είναι σεβαστοί από άλλους , καθώς και η δομή και πορεία να επιβεβαιώνεται από μία εξωτερική βάση της υποστήριξης από οργανισμούς.

1.3.6) Κατανοητικότητα

Πρέπει να είναι πρότυπα, κατανοητά από οργανισμούς και να παρέχουν οδηγίες και αποτελέσματα στη δημοσιευόμενη πληροφορία ώστε να διευκολύνουν την ένταξή του και εφαρμογή.

1.3.7) Ευθύνη

Πρέπει να είναι υπεύθυνοι στο δημόσιο ενδιαφέρον. Τα ενδιαφερόμενα μέλη θα πρέπει να έχουν την ικανότητα να υπακούν, να παρέχουν προσαρμογή της δράσης , σύμφωνα με τα αναμενόμενα αποτελέσματα στις αρμόδιες αρχές και να ισορροπούν τους ρυθμιστές των προτύπων σε σημαντικά θέματα.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΤΑ 41 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΑ ΚΑΙ Η ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΟΥΣ

2.1) Ονομαστικά τα πρότυπα του I.A.S.C.

Η τελευταία έκδοση – 1998 - της αρμόδιας επιτροπής των Δ.Λ.Π., δηλαδή της IASC, * παρουσιάζει κατ' αρχάς 41 επιμέρους Δ.Λ.Π.. Σήμερα βρίσκονται σε ισχύ τα 35 από αυτά γιατί τα πρότυπα Νο 3,5,6 και 29 έχουν καταργηθεί. Το Δ.Λ.Π., αριθμός 41 – Γεωργία, θα αρχίσει να ισχύει από το 2003.³

- 1) Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
- 2) Αποθέματα
- 3) Καταργήθηκε
- 4) Η λογιστική αποσβέσεων
- 5) Καταργήθηκε
- 6) Καταργήθηκε
- 7) Καταστάσεις Ταμιακών ροών
- 8) Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές λογιστικών στις λογιστικές μεθόδους
- 9) Δαπάνες ερευνάς και ανάπτυξης
- 10) Ενδεχόμενα και Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
- 10) Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
- 11) Συμβάσεις κατασκευής έργων
- 12) Φόροι εισοδήματος
- 13) Εμφάνιση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
- 14) Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα
- 15) Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών
- 16) Ενσώματες ακινητοποιήσεις
- 17) Μισθώσεις
- 18) Έσοδα
- 19) Παροχές σε εργαζομένους

³ Δημοσιευμένο άρθρο στο περιοδικό ΛΟΓΙΣΤΗΣ τεύχος Απριλίου 2001

* IASC – International Accounting Standards Committee

19) Δαπάνες παροχών αποχωρήσεως

- 20) Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
- 21) Οι επιδράσεις των τιμών στις τιμές του συναλλάγματος
- 22) Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
- 23) Κόστος δανεισμού
- 24) Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
- 25) Λογιστική επενδύσεων
- 26) Λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχωρήσεως
- 27) Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές
- 28) Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις
- 29) Καταργήθηκε
- 30) Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων
- 31) Χρηματοοικονομική παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες
- 32) Χρηματοπιστωτικά μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση
- 33) Κέρδη ανά μετοχή
- 34) Ενδιάμεση έκθεση
- 35) Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις
- 36) Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
- 37) Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις
- 38) Άυλα περιουσιακά στοιχεία
- 39) Χρηματοπιστωτικά μέσα : Καταχώρηση και αποτίμηση
- 40) Επενδύσεις σε ακίνητα
- 41) Γεωργία

2.2) Η επιβολή των Δ.Λ.Π.

Η επιβολή των Δ.Λ.Π., είναι απαραίτητο να έχει ως αποτέλεσμα ένα δυναμικό κεφάλαιο στην κεφαλαιαγορά. Εταιρείες οι οποίες εφαρμόζουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, δεν συμμορφώνονται πάντα με αυτά. Αυτό πρέπει να διορθωθεί, πρώτα απ' όλα με τους εξής τρόπους :⁴

⁴ Financial reporting: the IAS regulation – frequently asked questions

2.2.1) Κοινή Οδηγία:

Είναι απαραίτητη για τον τρόπο με τον οποίο τα πρότυπα θα εφαρμοστούν. Αυτό είναι το πρωτεύων καθήκον του ερμηνευτικού Συμβουλίου των προτύπων (SIC-Standing Interpretations Committee) το οποίο αναπτύσσει οδηγίες ερμηνειών για την σωστή εκτέλεση των διεθνών λογιστικών προτύπων. Αν είναι απαραίτητο, αυτές οι οδηγίες θα μπορούσαν να είναι παράρτημα σε ευρωπαϊκό επίπεδο, από τεχνική υποστήριξη.

2.2.2) Έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να έχουν ελεγχθεί σωστά. Ο επαγγελματικός έλεγχος είναι από τις πρώτες και κύριες απαιτήσεις των ελεγκτών οι οποίοι πιστοποιούν ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν προετοιμαστεί σωστά. Η Κομισιόν έχει εκδώσει μία « Οδηγία » το 1998 στην οποία καταγράφονται οι προτεραιότητες για εφαρμογή σε αυτή την χώρα , έτσι ώστε να εξασφαλιστεί ένας υψηλού επιπέδου έλεγχος.

2.2.3) Εξωτερική επίβλεψη

Η εξωτερική επίβλεψη είναι απαραίτητη ώστε να προστατευθούν οι επενδυτές. Αυτή η επίβλεψη έχει ένα κριτικό ρόλο, σχετικά με την επιβεβαίωση ότι οι χώρες που εφαρμόζουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, συμμορφώνονται με τις οικονομικές απαιτήσεις. Η Κομισιόν παρακολουθεί τις Ευρωπαϊκές κεφαλαιαγορές μέσω της FESCO (THE FORUM OF EUROPEAN SECURITIES COMMISSION) ώστε να αναπτυχθεί και εκτελεστεί μία κοινή προσέγγιση σ' αυτήν την επιβολή.

Προσδοκία του FESCO είναι να δημιουργήσει ένα προσωρινό πρόσθετο συμβούλιο, το οποίο θα δράσει γι' αυτής της επιβολής τα θέματα, δηλαδή τα λογιστικά πρότυπα.

Τα Δ.Λ.Π. της IASC, αρχίζουν να αναπτύσσουν πρότυπα για την ασφάλεια της βιομηχανίας – μία ανάπτυξη η οποία περιέχεται στις οικονομικές εκθέσεις ή στις διεθνείς λειτουργίες που θα μπορούσαν να ακολουθήσουν.

Έχουν δημιουργηθεί και άλλα παρόμοια όργανα λογιστικών προτύπων σε άλλες χώρες (όπου λέγονται εθνικά πρότυπα της κάθε χώρας) εκτός από το IASC, ένα όργανο παρόμοιο στο ρόλο και στις λειτουργίες με το FASB (Financial Accounting Standards Board) της Αμερικής. Το IASC περιλαμβάνει αντιπροσώπους από όλο τον κόσμο, ειδικούς στη λογιστική, βιομηχανία, λογιστική εκπαίδευση και οικονομικές αναλύσεις.

Η αύξηση τα τελευταία χρόνια στην ηνωμένη οικονομία δια μέσου συνόρων, έχει αναπτύξει την σπουδαιότητα των Δ.Λ.Π.. Οι εταιρείες προσδοκώντας την αύξηση κεφαλαίου στις διάφορες διεθνείς κεφαλαιαγορές, αντιμετωπίζουν δυναμικά την απαίτηση της προετοιμασίας των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες βασίζονται σε διαφορετικά λογιστικά πρότυπα. Για να αποφύγουν το κόστος και την δυσκολία αυτής της απαίτησης, υπάρχει μία επιθυμία να εφαρμόσουν ασφαλιστικές ρυθμίσεις σε όλο τον κόσμο αναγνωρίζοντας την

γενική αποδοχή των Δ.Λ.Π. για οικονομικές καταστάσεις. Υπάρχει επίσης, πίεση από την οικονομική κοινότητα να υπάρχουν διεθνή λογιστικά πρότυπα μεγάλης σημασίας.

Επιπρόσθετα, με τα γενικώς αποδεκτά πρότυπα, σε όλες τις βιομηχανίες, το IASC θα επιδιώξει την επιβολή των ειδικών βιομηχανικών προτύπων, περιέχοντας και την βιομηχανική ασφάλεια. Μεγάλη προτεραιότητα έχει δοθεί στην ασφάλεια, αλλά με την κατανόηση ότι το IASC δεν είχε χρόνο να αφοσιωθεί εκεί μέχρι το Μάρτη του 1998, όπου στόχος ήταν τα εφαρμόσιμα πρότυπα. Το προσωρινό σχέδιο του IASC, ήταν να αποτελείται από προσωπικό που να ασχολείται με τα πρότυπα και με την μελέτη τους να ξεκινούσε το 1998 και την τελική απόδειξη στις αρχές του 1999.

Το Μάρτη του 1997, το IASC εξέφρασε εγγράφως μία ανακοίνωση « Λογιστική για οικονομικά στοιχεία ενεργητικού και οικονομικές υποχρεώσεις » η οποία αναφερόταν στην ίση αξία, που είναι η κατάλληλη βάση για την εκτίμηση της αξίας των υποχρεώσεων και στοιχείων του ενεργητικού, περιέχοντας και την ασφάλεια των υποχρεώσεων.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα βασικά στοιχεία για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., θα μπορούσαν να κατηγοριοποιηθούν ως εξής:

- 3.1 Υπευθυνότητα για τις οικονομικές καταστάσεις
- 3.2 Το αντικείμενο των οικονομικών καταστάσεων
- 3.3 Βασικές προϋποθέσεις
- 3.4 Ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων
- 3.5 Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων
- 3.6 Αποτίμηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων
- 3.7 Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων

3.1) Υπευθυνότητα για τις οικονομικές καταστάσεις

Οι διοικούντες υπεύθυνοι ανάληψης πρωτοβουλιών μιας επιχείρησης έχουν την πρωταρχική ευθύνη για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων.⁵

3.2) Το αντικείμενο των οικονομικών καταστάσεων

Το αντικείμενο των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχει πληροφορίες για την οικονομική θέση, απόδοση και αλλαγές της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης, η οποία είναι χρήσιμη σε μια παγκόσμια έκταση χρηστών στην επιλογή οικονομικών αποφάσεων.

3.2.1) Οικονομική θέση

Η οικονομική θέση μιας επιχείρησης, επηρεάζεται από τις οικονομικές πηγές που ρυθμίζει, την χρηματοοικονομική δομή, την ρευστότητα, και ικανότητα να προσαρμόζεται σε αλλαγές του περιβάλλοντος το οποίο χειρίζεται.

3.2.2) Απόδοση

Απόδοση είναι η ικανότητα μιας επιχείρησης, να αποκτά ένα κέρδος στις πηγές στις οποίες έχει επενδύσει. Οι πληροφορίες για ποσά και διακυμάνσεις των κερδών, βοηθάνε στην πρόγνωση μελλοντικών ταμιακών ροών από μιας επιχείρησης τις υπάρχουσες πηγές καθώς και στην πρόγνωση πιθανότητας επιπρόσθετων ταμιακών ροών από επιπρόσθετες πηγές οι οποίες μπορεί να έχουν επενδυθεί σε μια επιχείρηση.

Επίσης, επισημαίνεται ότι η πληροφορία για την απόδοση περιέχεται σε μία κατάσταση εισοδήματος. Το Δ.Λ.Π. Ν^ο1- Παρουσίαση των οικονομικών

⁵ IAS PLUS: framework for the preparation of financial statements

καταστάσεων, συμπληρώνει μία τέταρτη βασική οικονομική κατάσταση, την κατάσταση που δείχνει τις αλλαγές στο σύστημα Δικαίου.

3.2.3) Αλλαγές στην οικονομική θέση

Όσοι χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις, επιζητούν πληροφορία για τις επενδυτικές, χρηματοοικονομικές και λειτουργικές δραστηριότητες που μια επιχείρηση έχει αναλάβει κατά την διάρκεια της αναφερόμενης περιόδου. Αυτή η πληροφορία, βοηθά στην εκτίμηση του τρόπου με τον οποίο είναι ικανή να επιφέρει κέρδη καθώς και τον τρόπο χειρισμού των ταμιακών ροών.

3.2.4) Σημειώσεις και συμπληρωματικές δομές

Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν σημειώσεις και συμπληρωματικές δομές και άλλες πληροφορίες που:

- α) ερμηνεύουν αντικείμενα στον ισολογισμό και την κατάσταση εισοδήματος
- β) αποκαλύπτει τους τρέχοντες κινδύνους και απροσδιοριστίες που επιδρούν στη επιχείρηση και
- γ) ερμηνεύει κάθε πηγή και υποχρέωση που δεν αναγνωρίζονται στον ισολογισμό.

3.3) Βασικές προϋποθέσεις

Οι βασικές προϋποθέσεις των οικονομικών καταστάσεων είναι:

3.3.1 Η αρχή της αυτοτέλειας

Οι συναλλαγές και άλλα γεγονότα αναγνωρίζονται και καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις όταν συμβαίνουν, παρά όταν μετρητά ή άλλα ισοδύναμα λαμβάνονται ή πληρώνονται και αναφέρονται στις οικονομικές καταστάσεις τις χρονικές περιόδους που καθυστέρησαν.

3.3.2) Η αρχή της συνέχειας

Οι οικονομικές καταστάσεις προϋποθέτουν ότι μία επιχείρηση θα συνεχίσει να λειτουργεί απεριόριστα ή αν η απεικόνισή τους δεν είναι έγκυρη, μία διαφορετική βάση αυτών είναι απαραίτητη.

3.4) Ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων

Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά, είναι οι ιδιότητες που διαμορφώνουν την πληροφορία των οικονομικών καταστάσεων χρήσιμη σε επενδυτές, πιστωτές και άλλους.

Τα τέσσερα (4) βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά :

3.4.1) Καταληπτότητα

Η πληροφορία πρέπει να παρουσιάζεται με ένα τρόπο που είναι εύκολα κατανοητός από χρήστες που έχουν την βασική γνώση των επιχειρησιακών, οικονομικών και λογιστικών δραστηριοτήτων.

3.4.2) Σχετικότητα

Η πληροφορία των οικονομικών καταστάσεων είναι συναφής όταν επηρεάζει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών. Έχει την δυνατότητα να τους βοηθήσει να αξιολογήσουν του παρελθόντος, του μέλλοντος και του παρόντος γεγονότα, που αφορούν την επιχείρηση και να επιβεβαιώσουν ή να διορθώσουν παρελθούσες αξίες.

Η υλοποίηση είναι η συνισταμένη της σχετικότητας, διότι η πληροφορία είναι ουσιώδης αν η αμέλεια ή απειθαρχία μπορούν να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των επενδυτών.

3.4.3) Αξιοπιστία

Η πληροφορία των οικονομικών καταστάσεων είναι αξιόπιστη, αν είναι απαλλαγμένη από βασικά λάθη και λοξοδρομήσεις και μπορεί να εξαρτάται από χρήστες που παρουσιάζουν γεγονότα και συναλλαγές αξιόπιστες.

Αντίθετα, η πληροφορία δεν είναι αξιόπιστη όταν σκόπιμα επηρεάζει τις αποφάσεις των χρηστών σε μία συγκεκριμένη κατεύθυνση.

Υπάρχει πολλές φορές μία διάσταση ανάμεσα στην σχετικότητα και αξιοπιστία, και απαιτείται από την δικαιοσύνη να παρέχει την κατάλληλη ισορροπία. Η αξιοπιστία, επηρεάζεται με αντικείμενα που αναγνωρίζονται και αξιολογούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Η συμμόρφωση είναι ο συνυπολογισμός ενός βαθμού της σύνεσης στην πρακτική από προτάσεις των χρηστών που είναι απαραίτητες στην διαμόρφωση των λογαριασμών σύμφωνα με τις συνθήκες της ασάφειας, όπως πάγια ή εισόδημα που δεν προσδιορίζονται και υποχρεώσεις ή δαπάνες, διότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν θα ήταν ουδέτερες.

3.4.4) Συγκρισιμότητα

Οι χρήστες πρέπει να είναι ικανοί να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης σε κάθε χρονική περίοδο, ώστε να μπορούν να πιστοποιούν τις γενικές κατευθύνσεις των χρηματοοικονομικών θέσεων και αποδόσεων. Επίσης, πρέπει να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις με διαφορετικές επιχειρήσεις. Η αποκάλυψη της λογιστικής πολιτικής είναι απαραίτητη για συγκρισιμότητα.

3.5) Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις, απεικονίζουν τις οικονομικές επιδράσεις των συναλλαγών και άλλων γεγονότων ομαδοποιώντας τα σε τάξεις, σύμφωνα με τα οικονομικά τους χαρακτηριστικά.

3.5.1) Στοιχεία που συνδέονται με την χρηματοοικονομική θέση:

- Πάγια
- Υποχρεώσεις

- Ισότητα

3.5.1.1 Προσδιορισμός των στοιχείων που συνδέονται με την χρηματοοικονομική θέση:

- Πάγια :

Ένα πάγιο είναι μία πηγή που ρυθμίζεται από την επιχείρηση σαν αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και από τα μελλοντικά οικονομικά κέρδη που επιδιώκεται να δημιουργηθούν στην επιχείρηση.

- Υποχρεώσεις:

Μια υποχρέωση είναι μία παροντική υποχρέωση μιας επιχείρησης που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η εξόφληση των οποίων, επιδιώκεται να επιτελεστεί σε μια μελλοντική εξερχόμενη ροή από τις πηγές οικονομικών κερδών της επιχείρησης.

- Ισότητα:

Ισότητα είναι η υπολειμματική αξία των παγίων μιας επιχείρησης μετά από αφαίρεση των υποχρεώσεών της.

3.5.2) Στοιχεία που συνδέονται με την απόδοση

- Εισόδημα
- Δαπάνες

3.5.2.1 Προσδιορισμός των στοιχείων που σχετίζονται με την απόδοση

- Εισόδημα

Το εισόδημα αυξάνει τα χρηματοοικονομικά κέρδη κατά την διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης με την μορφή εισροών ή υπερτιμήσεων των παγίων ή μείωση των υποχρεώσεων ή άλλες συνεισφορές από τα ισότιμα μέλη που επιφέρουν αυξήσεις στα αποτελέσματα και μεταβάλλουν την ισότητα.

- Δαπάνες:

Οι δαπάνες μειώνουν τα χρηματοοικονομικά κέρδη κατά την διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης με την μορφή εκροών ή μειώσεις των παγίων ή επιπτώσεις των υποχρεώσεων που προκύπτουν από μειώσεις στην ισότητα ή άλλες συνεισφορές στα ισότιμα μέλη.

Ο προσδιορισμός του εισοδήματος συμπεριλαμβάνει και έσοδα και κέρδη. Τα έσοδα αυξάνουν κατά την διάρκεια δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και αναφέρονται σε μια ποικιλία διαφορετικών «ονομάτων» όπως π.χ. πωλήσεις, αμοιβές, τόκος, μέρισμα, και μίσθωμα. Τα κέρδη αναφέρονται σε άλλα αντικείμενα που προσδιορίζουν το εισόδημα και μπορούν ή όχι να αυξηθούν κατά την διάρκεια των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης. Αναφέρονται σε αυξήσεις των χρηματοοικονομικών κερδών και δεν διαφέρουν σημαντικά από τα έσοδα.

Ο προσδιορισμός των δαπανών συμπεριλαμβάνει απώλειες όπως και δαπάνες που αυξάνουν κατά την διάρκεια των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης. Οι δαπάνες που αυξάνουν περιέχουν για παράδειγμα, το κόστος πωληθέντων, μισθούς, και υποτιμήσεις. Αποτελούν εκροή ή μείωση των παγίων, όπως π.χ.

μετρητά, επενδύσεις, περιουσία, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός. Οι απώλειες αναφέρονται σε άλλα αντικείμενα που προσδιορίζουν τις δαπάνες και μπορούν ή όχι να αυξηθούν κατά την διάρκεια των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης.

3.6) Αποτίμηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με έναν αριθμό διαφορετικών βάσεων που χρησιμοποιούνται σε διαφορετικά επίπεδα, και σε ποικίλους συνδυασμούς στις οικονομικές καταστάσεις.

Οι βάσεις ατές είναι οι εξής:

3.6.1) Ιστορικό κόστος :

Τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκαν ή στην εύλογη αξία της αντιπαροχής που δόθηκε για να αποκτηθούν αυτά τον καιρό της απόκτησης τους. Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στο ποσό των εισροών που έγιναν με αντάλλαγμα την οφειλή ή σε μερικές περιπτώσεις στα ποσά των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που αναμένεται να πληρωθούν για να εξοφληθεί η υποχρέωση στην κανονική πορεία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

3.6.2) Τρεχούμενο κόστος:

Τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στο ποσό των μετρητών ή ισοδυνάμων που θα έπρεπε να πληρωθεί, αν τα ίδια ή ισοδύναμα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονταν αυτή τη χρονική στιγμή. Οι υποχρεώσεις απεικονίζονται με το τελικό ποσό των ταμιακών διαθεσίμων που θα χρειαζόταν για να διακανονιστεί η οφειλή.

3.6.3) Πραγματική αξία :

Τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων που θα μπορούσε να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε κανονικές συνθήκες. Οι υποχρεώσεις απεικονίζονται στην αξία διακανονισμού τους, δηλαδή με τα τελικά ποσά των ταμιακών διαθεσίμων που αναμένεται να πληρωθούν για να εξοφληθούν οι υποχρεώσεις στην κανονική πορεία της επιχειρήσεως.

3.6.4) Παρούσα αξία :

Τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στην παρούσα προεξοφλημένη αξία των μελλοντικών καθαρών ταμιακών εισροών, που το στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει στην κανονική πορεία της επιχειρήσεως.

Το ιστορικό κόστος είναι η βάση της αποτίμησης και χρησιμοποιείται κοινώς περισσότερο σήμερα, αλλά συνήθως συνδέεται με άλλες βάσεις.

3.7) Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων

Αυτό το πλαίσιο, θέτει τις αρχές που διέπουν την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για εξωτερικούς χρήστες. Ο σκοπός του πλαισίου είναι:⁶

- ❖ Να βοηθήσει το συμβούλιο της IASC στην ανάπτυξη των μελλοντικών Δ.Λ.Π. και στην αναθεώρηση αυτών
- ❖ Να βοηθήσει την επιτροπή, στην προώθηση της εναρμόνισης των κανόνων, λογιστικών προτύπων και διαδικασιών, που αφορούν στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, παρέχοντας μία βάση για την μείωση του αριθμού των εναλλακτικών χειρισμών που επιτρέπονται από τα Δ.Λ.Π.
- ❖ Να βοηθήσει, τα αρμόδια εθνικά σώματα στην ανάπτυξη εθνικών προτύπων,
- ❖ Να βοηθήσει τους καταρτίζοντες τις οικονομικές καταστάσεις στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και να ασχοληθούν με θέματα που αποτελούν αντικείμενο ενός Δ.Λ.Π.
- ❖ Να προωθήσει τους ελεγκτές να σχηματίζουν μια γνώμη, ως προς την πραγματική εικόνα της ανταπόκρισης των οικονομικών καταστάσεων στην πραγματικότητα
- ❖ Να βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, στην ερμηνεία των πληροφοριών που περιέχονται σε αυτές, και οι οποίες καταρτίστηκαν σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.
- ❖ Να παρέχει σε όσους ενδιαφέρονται για το έργο της IASC, πληροφορίες σχετικά με την προσέγγιση στη διαμόρφωση των Δ.Λ.Π..

Το πλαίσιο αυτό, δεν αποτελεί Δ.Λ.Π. και συνεπώς, δεν καθορίζει πρότυπα για κάποιο θέμα αποτίμησης ή γνωστοποίησης. Το συμβούλιο της IASC, αναγνωρίζει ότι σε ένα περιορισμένο αριθμό περιπτώσεων, μπορεί να υπάρχει μία αντίθεση μεταξύ ενός πλαισίου και ενός Δ.Λ.Π.. Σε αυτές τις περιπτώσεις, όπου υπάρχει αντίθεση, οι απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. υπερισχύουν εκείνων του πλαισίου. Καθώς όμως το συμβούλιο, της IASC θα καθοδηγείται από το πλαίσιο στην ανάπτυξη των μελλοντικών προτύπων, και σε αναθεώρηση των υφιστάμενων, ο αριθμός των περιπτώσεων αντιθέσεως μεταξύ του πλαισίου και των Δ.Λ.Π. θα μειώνεται, με την παρέλευση του χρόνου.

3.7.1) Πεδίο εφαρμογής

Το πλαίσιο ασχολείται με :

- το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων,

⁶ Έκδοση του ΣΟΕΛ - ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

- τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που καθορίζουν τη χρησιμότητα των πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις,
- τον προσδιορισμό, την απεικόνιση και την αποτίμηση των στοιχείων από τα οποία συγκροτούνται οι οικονομικές καταστάσεις και
- τις έννοιες του κεφαλαίου και της διατηρήσεως του.

Ενδιαφέρεται, για τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις, που συμπεριλαμβάνουν και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και παρουσιάζονται κάθε έτος και απευθύνονται προς τις κοινές πληροφοριακές ανάγκες ενός ευρύτερου κύκλου χρηστών. Μερικοί από αυτούς, τους χρήστες, απαιτούν επιπλέον πληροφορίες εκείνων που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ειδικού σκοπού οικονομικές εκθέσεις, για παράδειγμα, αναγγελίες και υπολογισμοί που έχουν καταρτιστεί για φορολογικούς σκοπούς, είναι έξω από το πεδίο εφαρμογής του πλαισίου. Γενικότερα, το πλαίσιο αυτό, εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις όλων των εμπορικών, βιομηχανικών και λουτών επιχειρήσεων, που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις, είτε του δημοσίου, είτε του ιδιωτικού τομέα.

3.7.2) Χρήστες και πληροφοριακές ανάγκες αυτών

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

- ✓ **Επενδυτές:** αναλαμβάνοντας τον κίνδυνο μιας κεφαλαιακής τοποθέτησης και οι σύμβουλοι τους, ενδιαφέρονται για τον κίνδυνο που είναι η απόδοση αυτών. Οι μέτοχοι επίσης, ενδιαφέρονται για την πληροφόρηση που τους επιτρέπει να εκτιμήσουν την δυνατότητα της επιχειρήσεως να καταβάλει το μέρισμα.
- ✓ **Εργαζόμενοι:** ενδιαφέρονται για πληροφορίες σχετικά με την σταθερότητα, και την κερδοφορία των εργοδοτών τους, καθώς και για πληροφορίες που τους επιτρέπουν να εκτιμήσουν την δυνατότητα της επιχείρησης να παρέχει ανταμοιβές, παροχές αποχωρήσεως και ευκαιρίες απασχολήσεως.
- ✓ **Δανειστές:** ενδιαφέρονται για πληροφορίες που τους επιτρέπουν, να προσδιορίσουν αν τα δάνειά τους και οι τόκοι θα καταβληθούν όταν λήξουν.
- ✓ **Προμηθευτές και πιστωτές:** ενδιαφέρονται, για πληροφορίες, που τους επιτρέπουν να προσδιορίσουν αν τα οφειλόμενα ποσά σε αυτούς εξοφληθούν. Οι πιστωτές ενδιαφέρονται για μια επιχείρηση για ένα βραχύτερο χρονικό διάστημα.
- ✓ **Πελάτες:** ενδιαφέρονται, για πληροφόρηση σχετικά με την συνέχιση μιας επιχείρησης, και ιδιαίτερα όταν εξαρτώνται από αυτή.

- ✓ Κράτος και τα όργανά του: ενδιαφέρονται, για την κατανομή των πόρων και για τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων. Απαιτούν πληροφόρηση για να ρυθμίζουν τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων, να προσδιορίσουν την φορολογική πολιτική και να αντλούν στοιχεία για το εθνικό εισόδημα και όμοιες στατιστικές.
- ✓ Κοινό: οι επιχειρήσεις επηρεάζουν τα μέλη της κοινωνίας με μία ποικιλία τρόπων. Για παράδειγμα, οι επιχειρήσεις μπορεί να έχουν μία ουσιαστική συνεισφορά στην τοπική οικονομία με πολλούς τρόπους, που περιλαμβάνουν τον αριθμό των ατόμων που απασχολούν και τους τοπικούς προμηθευτές. Οι οικονομικές καταστάσεις μπορούν να παρέχουν στο κοινό πληροφορίες σχετικά με τις τάσεις και τις τελευταίες εξελίξεις σε σχέση με την πορεία της επιχείρησης και του κύκλου των δραστηριοτήτων της.

3.7.3) Έννοιες της διατήρησης του κεφαλαίου και ο προσδιορισμός του κέρδους

Οι έννοιες του κεφαλαίου δημιουργούν τις ακόλουθες αρχές διατήρησης του κεφαλαίου:

- Διατήρηση οικονομικού κεφαλαίου: σύμφωνα με αυτή την έννοια, ένα κέρδος πραγματοποιείται μόνο αν το οικονομικό ποσό της καθαρής περιουσίας στο τέλος της χρήσης υπερβαίνει το οικονομικό ποσό της καθαρής περιουσίας της αρχής της χρήσεως, αφού αποκλειστεί οποιαδήποτε διανομή στους ιδιοκτήτες και συνεισφορά κατά την διάρκεια της χρήσης. Η διατήρηση του οικονομικού κεφαλαίου, μπορεί να αποτιμηθεί σε μονάδες ονομαστικές χρηματικές ή σε μονάδες σταθερής αγοραστικής δύναμης.
- Διατήρηση φυσικού κεφαλαίου: σύμφωνα με αυτή την έννοια, ένα κέρδος πραγματοποιείται μόνο αν η φυσική παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης κατά το τέλος της χρήσης, υπερβαίνει την φυσική παραγωγική ικανότητα της χρήσεως, αφού αποκλειστεί κάθε διανομή στους ιδιοκτήτες της και κάθε συνεισφορά από αυτούς.

Η κυριότερη διαφορά μεταξύ των δύο εννοιών της διατήρησης του κεφαλαίου, έγκειται στο χειρισμό των επιδράσεων των μεταβολών στις τιμές των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της επιχείρησης. Δηλαδή μία επιχείρηση έχει διατηρήσει το κεφάλαιο της, αν έχει το ίδιο κεφάλαιο στο τέλος της χρήσης όσο στην αρχή της χρήσεως. Κάθε ποσό πάνω από το απαιτούμενο για να διατηρηθεί το κεφάλαιο στο ύψος της αρχής της χρήσεως, αποτελεί κέρδος.

Σύμφωνα με την αρχή της διατήρησης του οικονομικού κεφαλαίου, όταν το κεφάλαιο μερίζεται σε ονομαστικές χρηματικές μονάδες, το κέρδος αντιπροσωπεύει την αύξηση σε ονομαστικό κεφάλαιο κατά την χρήση. Δηλαδή, αυξήσεις στις τιμές των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται κατά την χρήση,

οι οποίες συνήθως αναφέρονται ως κέρδη από ανατιμήσεις και δεν καταχωρούνται ως κέρδη, μέχρις ότου τα περιουσιακά στοιχεία διατεθούν σε μία πράξη ανταλλαγής. Όταν η έννοια της διατηρήσεως του οικονομικού κεφαλαίου ορίζεται σε σταθερές μονάδες αγοραστικής δύναμης, το κέρδος αντιπροσωπεύει την αύξηση στην επενδυμένη αγοραστική δύναμη κατά την χρήση.

Σύμφωνα με την αρχή της διατηρήσεως του φυσικού κεφαλαίου, όταν το κεφάλαιο ορίζεται σε όρους φυσικής παραγωγικής δυναμικότητας, το κέρδος αντιπροσωπεύει την αύξηση σε αυτό το κεφάλαιο κατά την χρήση. Όλες οι μεταβολές των τιμών, που επηρεάζουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχειρήσεως, θεωρούνται ως μεταβολές στην αποτίμηση της φυσικής παραγωγικής δυναμικότητας της επιχείρησης και αντιμετωπίζονται ως αναπροσαρμογές διατηρήσεως του κεφαλαίου, που περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια, και όχι ως κέρδος.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^οΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ
ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Εισαγωγή

Η Ευρωπαϊκή Κοινότητα έχει παρουσιάσει μία πρόταση για ένα κανονισμό ο οποίος θα απαιτήσει από όλες τις χώρες της ευρωπαϊκής ένωσης οι οποίες εντάσσονται σε μία κοινή κεφαλαιαγορά, περιέχοντας και τις τράπεζες και ασφαλιστικές εταιρείες, να προετοιμάσουν τους πάγιους λογαριασμούς σε συμφωνία με τα Δ.Λ.Π.. Αυτή η απαίτηση θα εφαρμοστεί μέχρι το 2005. Τα κράτη – μέλη θα έχουν το δικαίωμα να επεκταθούν στην δημιουργία ειδικών λογαριασμών.⁷

Σύμφωνα με τον Frits Bolkestein, τον επίτροπο της Εσωτερικής Κεφαλαιαγοράς, αναφέρει ότι 'αυτή η πρόταση σημαδεύει την αρχή μιας καινούριας εποχής της 'διαφάνειας' και το τέλος του πύργου της Βαβέλ στις οικονομικές εκθέσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η χρήση μιας «γλώσσας» λογιστικής, θα ωφελήσει τις Ευρωπαϊκές εταιρείες και θα τις βοηθήσει να συναγωνιστούν με ίσα όρια για κεφάλαιο. Οι επενδυτές και άλλοι χρηματιστές θα είναι σε θέση να συγκρίνουν την παρουσία της εταιρείας με ένα κοινό πρότυπο'.

Επίσης, ο κανονισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα συνοδεύεται από άλλες πρωτοβουλίες δηλαδή τις υπάρχουσες λογιστικές Οδηγίες : 4^η οδηγία του Νόμου των εταιρειών και 7^η οδηγία των παγίων και ενωμένων λογαριασμών , οι οποίες θα αποτελούν την βάση για τις οικονομικές αναφορές για όλες τις εταιρείες με περιορισμένο παθητικό.

Η πρόταση να παρουσιαστούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα «κλειδί» πολιτικού προγράμματος στην Ευρωπαϊκή Κομισιόν την στρατηγική, ώστε να αναπτύξει μία Ευρωπαϊκή – Κεφαλαιακή αγορά, μειώνοντας τις δυσκολίες των συναλλαγών των μετοχών και ομολογιών και δημιουργώντας λογαριασμούς συγκρίσιμους από την μια ευρωπαϊκή χώρα στην άλλη. Από τότε που ανακοινώθηκαν τα σχέδια για την επιτακτική χρήση των Δ.Λ.Π. τον Ιούνιο του 2000, η Κομισιόν συνεργάζεται με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, τους αρμόδιους, την επαγγελματική και ειδικευμένη Λογιστική και τις βιομηχανίες, ώστε να υποστηρίξει την παρουσίαση τους. Επίσης, το EFRAG (EUROPEAN FINANCIAL REPORTING ADVISORY GROUP) το οποίο χρηματοδοτείται από αντιπροσώπους της επαγγελματικής λογιστικής, τις βιομηχανίες και όλους τους αναφερόμενους, θα προωθήσει την ευρωπαϊκή «ιδέα» σχετικά με την ανάπτυξη των Δ.Λ.Π. παρέχοντας οδηγίες σχετικά με αλλαγές στην οικονομία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Παρ' όλα αυτά ένα σημαντικό ζήτημα παραμένει εκκρεμές: αν δηλαδή το κοινοβούλιο θα ψηφίσει ή θα τροποποιήσει κάθε νέο λογιστικό πρότυπο ή θα

⁷Financial reporting: Commission proposes requirement for listed companies to use IAS by 2005

αναθέσει αυτή την αρμοδιότητα στο Συμβούλιο της Κομισιόν. Η γενική ανησυχία είναι, πως το Κοινοβούλιο, δεν επιθυμεί να προβληματίζεται με προτεινόμενες τροποποιήσεις σε κάθε νέο πρότυπο, και κυρίως αλλαγές οι οποίες θα δημιουργήσουν κόστος στις ευρωπαϊκές κεφαλαιαγορές. Η τελική νομοθεσία για την Κομισιόν, θα είναι να κερδίσει την εμπιστοσύνη από τους αντιπροσώπους των κυβερνήσεων των κρατών- μελών.

4.1) Χρονολογική ανασκόπηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Η χρονολογική ανασκόπηση από το 2000 έχει ως εξής:⁸

- 1) Ιούνιος 2000 : Η ευρωπαϊκή Κομισιόν δημοσιεύει ανακοίνωση για συμβούλιο
- 2) Νοέμβρης 2000: Οικονομικές υπηρεσίες σχεδιάζουν τις ενέργειες
- 3) Δεκέμβρης 2000: Η ομοσπονδία λογιστών μελετά: Τα Δ.Λ.Π. λειτουργούν και στην Ευρώπη
- 4) Φεβρουάριος 2001: Πρόταση να απαιτηθούν τα IAS(International Accounting Standards) για τις εταιρείες της Ευρωπαϊκής ένωσης
- 5) Φεβρουάριος 2001: Η FESCO ανταποκρίνεται στις Ε.Ε. την καινούρια λογιστική στρατηγική
- 6) Μάρτιος 2001: Η πρόταση της EFRAG
- 7) Απρίλιος 2001: Η μελέτη του FEE « Εκτελεστικοί μηχανισμοί στην Ευρώπη»
- 8) Απρίλιος 2001: Οι συγκρίσεις των Δ.Λ.Π. 1 – 41 και SIC 1 – 25 με τις οδηγίες
- 9) Απρίλιος 2001: Ο FEE γράφει « Σύγχρονες αντιλήψεις των λογιστικών οδηγιών»
- 10) Μάιος 2001: Ίση αξία των οικονομικών επίσημων εγγράφων (Κοινοβούλιο)
- 11) Μάιος 2001: Ίση αξία των οικονομικών επίσημων εγγράφων (Συμβούλιο)
- 12) Μάιος 2001: Προτάσεις έκδοσης νέων μετοχών
- 13) Ιούνιος 2001: Δημιουργήθηκαν δύο συμβούλια σταθερής κεφαλαιαγοράς
- 14) Ιούνιος 2001: Ομάδα ειδικευμένων τεχνικών δημιουργήθηκε στην EFRAG
- 15) Ιούλιος 2001: Γνωμάτευση για την διαύγεια οικονομικής έκθεσης
- 16) Ιούλιος 2001: Η οικονομική και κοινωνική επιτροπή απαντάει στην ευρωπαϊκή Κομισιόν
- 17) Οκτώβριος 2001: Οι τροποποιημένες οδηγίες αφορούν την αξία των οικονομικών επίσημων εγγράφων

⁸ IAS PLUS : IAS IN EUROPE (DELOITTE TOUCHE TOHMATSU)

- 18) Νοέμβρης 2001: Λόγος στις Ευρωπαϊκές κεφαλαιαγορές ακολουθώντας την έγκριση των Δ.Λ.Π.
- 19) Δεκέμβρης 2001: 5^η αναφορά στην ευρωπαϊκή ένωση του κλάδου ενέργειας οικονομικών υπηρεσιών
- 20) 19 Δεκεμβρίου 2001: Άρθρο δημοσιεύεται στους FINANCIAL TIMES
- 21) Δεκέμβρης 2001: Ο EFRAG αναφέρεται στην συνοχή των οδηγιών και Δ.Λ.Π.
- 22) Δεκέμβρης 2001: ECOFIN, Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο συζητά την ρύθμιση των προτεινόμενων Δ.Λ.Π.
- 23) 19 Δεκεμβρίου 2001: Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναπτύσσει περιεκτική νομοθεσία
- 24) Ιανουάριος 2002: FEE εξετάζει τις συμφωνίες της Ε.Ε. να αποδεχθεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
- 25) 21 Φεβρουαρίου 2002: Ο επίτροπος της Ε.Ε. συμφωνεί τα US SEC να αντικαταστήσουν τα US GAAP(πρότυπα της Αμερικής) Δ.Λ.Π.
- 26) 13 Μαρτίου 2002: Το ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο υπερψηφίζει την αποδοχή του κανονισμού των Δ.Λ.Π.

4.1.1) Αναλυτική Παρουσίαση της χρονολογικής ανασκόπησης

1) Ιούνιος 2000:

Η ευρωπαϊκή Κομισιόν, δημοσιεύει τις συστάσεις της για τα Δ.Λ.Π. στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο. Σ' αυτές τις συστάσεις, οι οποίες έχουν τον τίτλο « η στρατηγική της ευρωπαϊκής οικονομικής αναφοράς», η Κομισιόν, σκόπευε να υποβάλει την νομοθεσία στο ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο το οποίο, θα ανάγκαζε τις επιχειρήσεις της ευρωπαϊκής ένωσης (καθώς και τις τράπεζες), να προετοιμάσουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.. Σε ατομικά κράτη - μέλη θα τους επιτραπεί να επεκτείνουν αυτή την απαίτηση σε επιχειρήσεις που δεν εντάσσονται σε αυτό το κανονισμό και να ξεχωρίζουν τις οικονομικές καταστάσεις.

Η ίδρυση ενός ευρωπαϊκού μηχανισμού, και σε πολιτικό και σε τεχνικό επίπεδο, πρόκειται να επιβλέπει την ένταξη των Δ.Λ.Π. στην Ε.Ε. και να επιβεβαιώνει ότι αυτά θα αντιπροσωπεύουν την κατάλληλη βάση για τις οικονομικές αναφορές. Επιβεβαιώνοντας την αυστηρή εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι κρίσιμη η επιτέλεση, αυξάνοντας την συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Κλειστές συνεργασίες μεταξύ των αρμοδίων του κανονισμού και των εκδοτών, για περισσότερες οδηγίες εκτέλεσης, καθώς και υψηλός έλεγχος των Δ.Λ.Π., είναι τα χαρακτηριστικά για την επιτυχή εφαρμογή τους.

Το μεγαλύτερο μέρος αυτού του κανονισμού, είναι η επιβολή – εφαρμογή και δεν υπάρχουν οι σαφείς κανόνες γι αυτή. Αυτό είναι ένα πρόβλημα, καθώς κανένας δεν επιθυμεί μια κατάσταση όπου οι ερμηνείες σε διεθνές επίπεδο, περιέχοντας εκείνες από τις αμερικανικές υπηρεσίες και την Κομισιόν (exchange commission) να αντιτίθενται η μία στην άλλη. Ο μόνος τρόπος να αποφύγουν αυτή την πολυπλοκότητα, είναι ανακαλύψουν οι αρμόδιοι τους μηχανισμούς και να επιλύσουν τον ανταγωνισμό των ερμηνειών των

Δ.Λ.Π. σε μία συντονισμένη βάση. Εκλέγω τα Δ.Λ.Π. σημαίνει, εξουσία, εγκατάλειψη ή τροπολογία των διεθνών λογιστικών αρχών. Η κυρίαρχη εξουσία, με σκοπό να επιλύσει αυτά τα θέματα, συγκέντρωνε τις κυβερνήσεις της Ε.Ε. ώστε να παραχωρήσουν στην Ευρωπαϊκή Κομισιόν, την δύναμη να υποχρεώνει για την έγκρισή τους. Τα Δ.Λ.Π. προς το παρόν, είναι μία πρόταση και χωρίς την έγκριση του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου των πρωθυπουργών και του Κοινοβουλίου, δεν μπορούν να λειτουργήσουν και να εφαρμοστούν.

Επίσης, και οι επιχειρήσεις πρέπει να ενεργήσουν αποτελεσματικά, αν θεσπίσουν τις απαιτητές αλλαγές ουσιαστικά. Σε μια έρευνα της Pricewaterhouse Coopers από τις 16 ευρωπαϊκές χώρες, 79% από τις 700 ευρωπαϊκές εταιρείες, εξέφρασαν, ότι θα είναι προσεκτικές απέναντι στις Κομισιόν τις προοπτικές και τους στόχους, να παρουσιάσει τα Δ.Λ.Π. μέχρι το 2005, διότι αναγνωρίζουν ότι μερικά από τα πρότυπα είναι πολυσύνθετα.

Όμως η Κομισιόν, έχει εξασφαλίσει τα σχέδια της, για έναν αναγκαστικό κανονισμό, όπου οι εταιρείες δεν θα αναβάλουν να οδηγούνται προς τα Δ.Λ.Π. και τις συμμετοχές του, και δεν θα πρέπει να υποτιμούν την προσπάθεια που απαιτείται μεταστρέφοντας από τα διεθνή πρότυπα.

Οι εταιρείες μπορούν να αρχίσουν την αποτίμηση με λεπτομέρεια, και να καταλάβουν πόσο μεγάλη διαφορά θα έχει η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Σήμερα, οι περισσότερες Ευρωπαϊκές χώρες, έχουν διαφορετικούς τρόπους της έκθεσης π.χ. των εξόδων συνταξιοδοτήσεων, ή των εργαζομένων, επιχειρηματικών ενώσεων, χρηματοοικονομικών εργαλείων, και διάφορους φόρους.

Παρ' όλ' αυτά, είναι γεγονός, ότι πολλές χώρες, εκτός Ε.Ε. έχουν ήδη αποδεχθεί τα Δ.Λ.Π.. Για παράδειγμα, η Σιγκαπούρη, η οποία τα χει ψηφίσει και η Αυστραλία, έχει «δοκιμάσει» πολλά από αυτά.

Αν τα Δ.Λ.Π. γίνουν τα γενικά αποδεκτά πρότυπα, τότε θα μειωθούν μερικές αμφιβολίες των επενδυτών οι οποίοι έχουν τοποθετήσει κεφάλαια έξω από την επικράτειά τους, διότι οι εταιρείες σε όλες τις κεφαλαιαγορές θα μπορούν να επικοινωνούν με χρηματιστές στην ίδια χρηματοοικονομική «γλώσσα».

Όσον αφορά, την Αμερικάνικη αγορά, παρόλο που η Κομισιόν επιμένει να μην επιτραπεί στις εταιρείες της να χρησιμοποιούν τα Δ.Λ.Π., οι αμερικάνοι επενδυτές θα πρέπει να κατανοήσουν μία εναλλακτική λύση της US GAAP(επιτροπή των προτύπων Αμερικής). Αν στις εταιρείες αυτές, επιτραπεί να χρησιμοποιούν τα Δ.Λ.Π., αυτό θα σημάδευε μια νέα εποχή, με όλα τα χρηματιστήρια σε όλο τον κόσμο να επικοινωνούν το ίδιο, το ερώτημα είναι: αν κάποιος που δεν είναι επενδυτής από την Αμερική, και εξοικειωθεί με τα Δ.Λ.Π., θα χρεωθεί μεγαλύτερη υποχρέωση να παρέχει χρήματα σε αμερικανικές εταιρείες οι οποίες θα χρησιμοποιούν ακόμα τα US GAAP?(πρότυπα της Αμερικής).

2) Νοέμβρης 2000:

Το Νοέμβριο του 2000, η Ευρωπαϊκή Κομισιόν δημοσίευσε την τρίτη της αναφορά, για την πορεία της εφαρμογής « οι οικονομικές υπηρεσίες της Κομισιόν σχεδιάζουν ενέργειες». Η αναφορά αυτή, δήλωνε ότι η Κομισιόν θα προτείνει μία νομοθετική πρόταση, για τις εταιρείες της Ε.Ε. να δημοσιεύουν τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.,

3) Δεκέμβριος 2000:

Το Δεκέμβρη του 2000, η ευρωπαϊκή Ομοσπονδία, λογιστών, δημοσίευσε μία περιεκτική μελέτη για την λειτουργία των Δ.Λ.Π στην Ευρώπη.

4) Φεβρουάριος 2001:

Το Φεβρουάριο του 2001, η Ευρωπαϊκή Κομισιόν πρότεινε ένα κανονισμό που θα απαιτούσε όλες οι εταιρείες της Ε.Ε. που είναι απαριθμημένες στην κεφαλαιαγορά, περιλαμβάνοντας τράπεζες και ασφαλιστικές εταιρείες, να προετοιμάσουν τους πάγιους λογαριασμούς σε συμφωνία με τα Δ.Λ.Π. μέχρι το 2005. Η ανακοίνωση της Ε.Ε. ανέφερε ότι: « ο κανονισμός θα βοηθούσε στην ελαχιστοποίηση του διαπλεκόμενου εμπορίου, επιβεβαιώνοντας ότι οι λογαριασμοί των εταιρειών σε ολόκληρη την Ε.Ε. είναι περισσότερο ευδιάγνωστοι και μπορούν να γίνουν περισσότερο συγκρίσιμοι». Αυτό θα αύξανε την ικανότητα της κεφαλαιαγοράς και θα μείωνε το κόστος του αυξανόμενου κεφαλαίου για τις εταιρείες. Η πρόταση είναι ένα μέτρο προτεραιότητας για τις οικονομικές υπηρεσίες που σχεδιάζουν ενέργειες, με την έγκριση από το Lisbon European council- ευρωπαϊκό συμβούλιο της Λισσαβόνας.

Αυτός ο κανονισμός προτείνει να δημιουργηθεί ένας νέος ευρωπαϊκός μηχανισμός που θα δεχτεί τα Δ.Λ.Π. και θα τους προσδώσει νομιμότητα για χρήση μέσα στην Ευρώπη. Θα χρησιμοποιεί το Accounting Regulatory Committee το οποίο θα λειτουργεί σε ένα πολιτικό επίπεδο και σύμφωνα με ιδρυτικούς κανόνες της Ε.Ε. όπου θα αποφασίζονται από αρμόδιους της Κομισιόν.

Επίσης η Ευρωπαϊκή κομισιόν ανέφερε : «τα Δ.Λ.Π. θα προσφέρουν το ίδιο υψηλής ποιότητας επίπεδο της οικονομικής πληροφορίας όπως τα αμερικάνικα πρότυπα US GAAP , με επιπρόσθετο πλεονέκτημα ότι τα Δ.Λ.Π. έχουν δημιουργηθεί με μία διεθνή προοπτική και δεν είναι πρότυπα από ένα συνηθισμένο εθνικό περιβάλλον. Η Κομισιόν ελπίζει και αναμένει ότι η αμερικανική ή US SECURITIES EXCHANGE COMMISSION (SEC) θα αποδεχθεί στο κοντινό μέλλον οι οικονομικές καταστάσεις να προετοιμάζονται από τους εκδότες της Ε.Ε..

5) Φεβρουάριος 2001:

Τον Φεβρουάριο του 2001 η Forum of European securities commissions (FESCO) δημοσίευσε την «Ανταπόκριση στην καινούρια λογιστική στρατηγική της Ε.Ε.». Η ομάδα πραγματογνωμόνων στην λογιστική , η οποία ρυθμίζει ένα εγκεκριμένο μηχανισμό, δηλαδή την καινούρια λογιστική στρατηγική (FESCO) , και έχει ένα κεντρικό ρόλο να μεταβιβάσει τις ανάγκες των επενδυτών και των κεφαλαιαγορών στην ισχυρή ικανότητα των Δ.Λ.Π.. Οι επιτηρητές των χρηματιστηριακών αγορών γνωρίζουν τι είδους πληροφορία είναι απαραίτητη για να λειτουργήσουν και να γνωρίζουν αν τα προτεινόμενα Δ.Λ.Π. είναι εκτελέσιμα.

6) Μάρτιος 2001:

Μία ομάδα εξωτερικού από οργανισμούς που αντιπροσωπεύουν την Ευρωπαϊκή επαγγελματική λογιστική, χρήστες και ιδρυτές των διεθνών προτύπων, έχει προταθεί να οργανώσει μία δομή. Η δομή αυτή θα μπορούσε να

είναι γνωστή ως EFRAG : EUROPEAN FINANCIAL REPORTING ADVISORY GROUP.

Η πρόταση αυτή προβλέπει δύο κλιμακωτές δομές:

- 1) Ένα λογιστικό τεχνικό συμβούλιο που να αποτελείται από υψηλής ποιότητας τεχνικούς, οι οποίοι να προέρχονται από ιδρυτές λογιστικών προτύπων, χρήστες επαγγελματικής λογιστικής, και
- 2) Ένα Supervisory Group των ευρωπαϊκών οργανισμών το οποίο να εγγυάται αντιπροσώπευση του ευρωπαϊκού ενδιαφέροντος και να αυξάνει την νομιμότητα και αξιοπιστία του EFRAG.

Το λογιστικό τεχνικό συμβούλιο θα παρέχει τεχνική ειδικότητα η οποία αφορά την χρήση των Δ.Λ.Π. στις Ευρώπης το νόμιμο περιβάλλον. Θα συμμετέχει ενεργά στην πορεία των Δ.Λ.Π. και θα οργανώνει τον συντονισμό των απόψεων που αφορούν τα Δ.Λ.Π..

Οργανισμοί που υποστηρίζουν την πρόταση :

1) Προκαταρκτικοί

UNICE(UNION DES CONFEDERATIONS DE L' INDUSTRIE ET DES EMPLOYEURS D' EUROPE)

GEBS (EUROPEAN ASSOCIATION OF CO OPERATIVE BANKS)

ESBG (EUROPEAN SAVINGS BANKS GROUP)

EBF (EUROPEAN BANKING FEDERATION)

CEA (COMITE EUROPEAN DES ASSURANCES).

2) Οργανισμοί

UERME (EUROPEAN ASSOCIATION OF CRAFT , SMALLAND MEDIUM – SIZED ENTERPRISES)

EFAA (EUROPEAN FEDERATION OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS)

3) Χρήστες

EFFAS (EUROPEAN FEDERATION OF FINANCIAL ANALYSTS SOCIETIES)

FESE (FEDERATION OF EUROPEAN SECURITIES EXCHANGES)

7) Απρίλιος 2001:

Τον Απρίλιο του 2001, ο FEE (FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPEENS) δημοσίευσε « εκτελεστικοί μηχανισμοί στην Ευρώπη». Έξι διαφορετικά επίπεδα διακρίνονται :

- Αυτόεπιβολή : προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων
- Καθορισμένος από τον Νόμο έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων
- Απόδειξη των οικονομικών καταστάσεων
- Οργανωμένο σύστημα εποπτείας
- Δίκαιο: παράπονα / κυρώσεις

▪ Δημόσιες και δημοσιογραφικού τύπου αντιδράσεις

Η μελέτη αυτή εστιάζεται, στην σύνταξη των οικονομικών εκθέσεων από μέσα επανεξέτασης. Συμπεραίνει ότι για τις μισές από τις χώρες που δημοσκοπήθηκαν, δεν υπάρχει σύστημα εποπτείας.

Ο FEE δήλωσε ότι : η εκτέλεση συμπεριλαμβάνει όλες τις διαδικασίες που απαιτούνται σε μια χώρα, έτσι ώστε να επιβεβαιώνει ότι οι λογιστικές αρχές και τα πρότυπα εφαρμόζονται σωστά. Χαρακτηριστικό της εκτέλεσης, είναι η ικανότητα να απαιτεί την επανάληψη των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες δεν συμμορφώνονται με τα λογιστικά πρότυπα.

8) Απρίλιος 2001

Η Ε.Ε. έχει δημοσιεύσει εκθέσεις εξετάσεων της συμφωνίας ανάμεσα :

- ❖ Δ.Λ.Π. 1-41 και ευρωπαϊκές οδηγίες
- ❖ SIC 1-25 και ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες

9) Απρίλιος 2001

Σύγχρονες αντιλήψεις των λογιστικών οδηγιών.

10) Μάιος 2001

Στις 15 Μαΐου, το ευρωπαϊκό κοινοβούλιο, τροποποίησε την 4^η και 7^η οδηγίες (Ευρωπαϊκοί Νόμοι), ώστε να απαιτήσει από τις εταιρείες να ακολουθήσουν το IAS 39 , αναφερόμενο στα κύρια οικονομικά στοιχεία του ενεργητικού, και υποχρεώσεις σε ίση αξία στις ετήσιες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Το κοινοβούλιο μετέτρεψε εν μέρει, της Κομισιόν την νομοθετική εισήγηση. Τα κράτη – μέλη, πρέπει να τροποποιήσουν τις δικές τους νομοθεσίες, να προσαρμοστούν πριν την 1^η Ιανουαρίου του 2004. Επίσης, θα μπορούν να αποφασίσουν αν θα πρέπει να απαιτούν νέους κανόνες στους λογαριασμούς των εταιρειών.

Οι τροποποιημένες οδηγίες εγκρίθηκαν από το EUROPEAN COUNCIL OF MINISTERS στις 31 Μαΐου.

Ο σκοπός της μεταρρύθμισης είναι να επιτρέψει την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. που αφορούν την παραδοχή και τροποποίηση των οικονομικών επίσημων εγγράφων.

Η μεταρρύθμιση δηλώνει : ίση λογιστική αξία θα μπορούσε να είναι εφικτή για εκείνα τα αντικείμενα που υπάρχει αναπτυγμένη διεθνή ομοφωνία, όπου η ίση αξία είναι κατάλληλη. Η επικρατούσα ομοφωνία σημαίνει ότι, η ίση λογιστική αξία δεν θα μπορούσε να εφαρμοστεί σε όλα τα οικονομικά πάγια στοιχεία και τις υποχρεώσεις.

Η νομοθεσία περιλαμβάνει ένα αριθμό διαφορών με το Δ.Λ.Π. 39. Για παράδειγμα, όπου το Δ.Λ.Π. 39(που αναλύουμε στο μέρος Δ΄) επιτρέπει οι εταιρείες να αποδέχονται μία πολιτική αναφερομένων αλλαγών σε ίσες αξίες των διαθέσιμων οικονομικών επίσημων εγγράφων, στα κέρδη ή στις απώλειες ή στην ισότητα, η ευρωπαϊκή νομοθεσία επιτρέπει τα κράτη – μέλη να απαιτούν οποιαδήποτε αλλαγή αξίας να αναφέρεται μόνο στην Δικαιοσύνη.

11) Μάιος 2001:

Στην συγκέντρωση στο Μπρούσελ στις 30-31 Μαΐου, το συμβούλιο της ευρωπαϊκής Ένωσης, ομόφωνα ενέκρινε την μεταρρύθμιση στις οδηγίες 78/660/EEC , 83/349/EEC και ενσωματωμένους λογαριασμούς κυρίως των τραπεζών και άλλων οικονομικών θεσμών. Οι μεταρρυθμίσεις ανακοινώθηκαν από την Κομισιόν τον Φεβρουάριο του 2000 με την προοπτική, να εφαρμόσουν οι εταιρείες το Δ.Λ.Π. 39 , - οικονομικές επίσημες συμφωνίες : παραδοχή και μεταρρύθμιση , προωθώντας την αξία τους αντί του ιστορικού κόστους.

Η ανακοίνωση της Ε.Ε. ανέφερε:

«η εφαρμογή των προτύπων θα επιβεβαιώνει ότι η οικονομική επίδραση της χρησιμοποίησης των οικονομικών επίσημων εγγράφων, αντανακλούν στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών κατάλληλα και με διακριτικότητα. Αυτό το πρότυπο (39) έχει προετοιμαστεί από το IASB και λειτουργεί από το 2001. Η κοινότητα επιδιώκει από αυτή την οδηγία να διευκολύνει την χρήση του προτύπου από τις εταιρείες από την αρχή, πριν πιο σοβαρά προβλήματα τύχει να δημιουργηθούν».

Όσον αφορά το γενικό περιβάλλον της νομοθεσίας, η Κομισιόν είχε ανακοινώσει, στα τέλη Φεβρουαρίου μία πρόταση για ένα κανονισμό για υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. μέχρι το 2005.

12) Μάιος 2001:

Η ευρωπαϊκή Κομισιόν είχε δημοσιεύσει μία προτεινόμενη οδηγία σχετικά με την έκδοση νέων μετοχών, περιγράφοντας την δομή και ελάχιστα διαδεδομένο το περιεχόμενο των υπηρεσιών που προσφέρουν αυτά τα στοιχεία. Η πρόταση θα εισήγαγε ένα «μοναδικό διαβατήριο» στο αυξημένο κεφάλαιο στην Ευρώπη. Θα υπήρχε μόνο μία αναγγελία έκδοσης μετοχών εγκεκριμένη από τις τοπικές αρχές , η οποία θα έπρεπε να γίνει αποδεκτή σε όλη την Ε.Ε. για δημόσια προσφορά ή αναγνώριση των κεφαλαιαγορών.

13) Ιούνιος 2001:

Η Ευρωπαϊκή κομισιόν δημιούργησε δύο σημαντικά συμβούλια σαν μέρος του πλάνου λειτουργίας των οικονομικών υπηρεσιών:

Ένα European securities committee(ESC) και Committee of European securities regulators(CESR). Το ESC θα απαρτίζεται από υψηλού επιπέδου αντιπροσώπους κρατών μελών. Θα συμβουλεύει την Κομισιόν σε θέματα που αφορούν την σταθερή πολιτική. Σε μελλοντική ημερομηνία, θα λειτουργήσει σαν ένα συμβούλιο επιβεβλημένου προτύπου.

Το CESR δημιουργείται σαν ένας ανεξάρτητος συμβουλευτικός θεσμός, που περιλαμβάνει αντιπροσώπους των διεθνών δημοσίων σταθερών ρυθμιστικών αρχών, συμβουλεύει την κομισιόν σε τεχνικές λεπτομέρειες της Νομοθεσίας. Ο στόχος της Κομισιόν, είναι να επιτύχει μία ενωμένη ευρωπαϊκή Κεφαλαιαγορά.

14) Ιούνιος 2001:

Το European Financial Reporting Advisory (EFRAG), Group έχει δημιουργήσει μία ομάδα ειδικευμένων τεχνικών και ένα εποπτικό σώμα που να εξυπηρετεί τους εγκεκριμένους μηχανισμούς των Δ.Λ.Π., στην Ε.Ε..

Η ομάδα των ειδικευμένων Τεχνικών είναι:

- Johan van Helleman, επικεφαλής
- Yves Bernhein
- Andreas Bezold
- Allan Cook
- Stig Enevoldsen
- Begora Giner
- Hans Leeunerik
- Freddy Mian
- Ederhard Scheffler
- Friedrich Spandl
- Giuseppe Verna

Οι τέσσερις κύριες λειτουργίες της παραπάνω ομάδας είναι:

- Ενεργή εταιρική συμβολή στο καθήκον του IASC:

Προετοιμασία συντονισμού των ευρωπαϊκών προτύπων στους χρήστες, και στην επαγγελματική λογιστική, έτσι ώστε να συμβάλουν και να επηρεάσουν του IASB την τοποθέτηση αποτελεσματικά. Ο μηχανισμός αυτός θα παρέχει στο IASB με ισχυρισμούς της κάθε επιχειρηματολογίας, έκθεση τύπου η οποία θα θεματολογείται από το IASB ή SIC (STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE). Θα συμβάλει επίσης, στην ανάπτυξη των τεχνικών και εννοιολογικών στοιχείων σε επείγοντα θέματα τα οποία θα απαιτούσαν την πρόταση του IASB.



- Στοιχειώδης αλλαγές στις Ε.Ε. τις οδηγίες:

Να βοηθήσει την Κομισιόν στους υπολογισμούς πιθανών μη – προσαρμογής των Δ.Λ.Π. ή SIC με της Ε.Ε. τις λογιστικές οδηγίες και στις εισηγήσεις κατάλληλων αλλαγών στις οδηγίες.

- Τεχνικός υπολογισμός των προτύπων και ερμηνείες:

Δημιουργώντας μία εισήγηση στην ευρωπαϊκή Κομισιόν που να αφορά την αποδοχή ή απόρριψη των προτύπων ή ερμηνειών για την εφαρμογή τους στην Ε.Ε.

ο Εφαρμογή Συμβουλών:

Αναγνώριση των θεμάτων για τα οποία οι ερμηνείες (SIC) του IASB δεν είναι επαρκείς, να επιβεβαιώσουν την συνεχή εφαρμογή των προτύπων, στην Ε.Ε. Ο μηχανισμός θα μεταδίδει κρίσιμα σημεία στο IASB και θα το συμβουλεύει στον τρόπο προσδιορισμού κατάλληλων λύσεων. Επίσης, σε συνεργασία με τους επόπτες Ευρωπαϊκών κεφαλαιαγορών, θα αναπτύξει την εφαρμογή συμβουλών, οδηγιών ιδιαίτερα σε εταιρείες της Ε.Ε..

SUPERVISORY BOARD – ΕΠΟΠΤΙΚΟ ΣΩΜΑ

Το EFRAG Supervisory Board-εποπτικό σώμα, θα ελέγχει το έργο της ομάδας ειδικευμένων τεχνικών και διαπιστώνει ότι τα συγκεκριμένα μέλη επιτελούν το καθήκον τους.

Τα μέλη του Supervisory board είναι:

- Gran Tidstirn επικεφαλής του οργανισμού
- Jean den Hoed αναπληρωτής
- Jean Keller , Γαλλία
- Sten Fornell , Σουηδία
- Monica Cicani , Ιταλία
- Siegfried Dapoz , Αυστρία
- Costas Cotsilinis , Ελλάδα
- Mary Keegan , Ηνωμένο Βασίλειο
- Harald Ring , Γερμανία
- Olivier Azieres , Γαλλία
- David Devlin, Ιρλανδία
- Jose Goncalves Roberto, Πορτογαλία
- Paul Chasmal, Ηνωμένο Βασίλειο
- Per Harald Meland, Νορβηγία
- Herve Guider, Βέλγιο
- Girand de Ia Martiniere , Γαλλία
- Frederic Chandelle , Βέλγιο
- Paul Arlman, Βέλγιο
- Giorgio Behr, Σουηδία
- Tanina Cohen, Γαλλία
- Javier de Frutos, Ισπανία
- Robin Jarvis, ηνωμένο Βασίλειο

- Jan Verhoeve, Βέλγιο
- Επιτηρητής : Ευρωπαϊκή Κομισιόν – Kavel van Hulle

15) Ιούλιος :

Η ευρωπαϊκή Κομισιόν έχει ξεκινήσει μία ανοιχτή γνωμάτευση στο διαδύκτιο σχετικά με την αποσαφήνιση των υποχρεώσεων των χρηστών των Δ.Λ.Π., των οποίων οι συμβουλές επωφελούνται από τις κεφαλαιαγορές. Αυτή είναι η πρώτη γνωμάτευση που ιδρύθηκε από την Κομισιόν σε συμφωνία με τις εισηγήσεις τον Φεβρουάριο του 2001. Το συμβούλιο εισηγείται ότι όλη η νέα Νομοθεσία θα έπρεπε να προηγείται, από την εξωτερική και συστηματική σύσκεψη όλων των ενδιαφερόντων και αυτό υποστηρίζεται από το Stockholm European Council. Τα θέματα της σύσκεψης, παρέχουν τις πρώτες αποδείξεις των υπηρεσιών της κομισιόν καθώς και την δομή και περιεχόμενο ενός νέου συστήματος διακυβέρνησης σε απαιτήσεις.

Οι προκαταρκτικοί προσανατολισμοί, περιέχονται στα στοιχεία της γνωμάτευσης, τα οποία δεν έχουν καμία επιφύλαξη σε μελλοντικές αποφάσεις από την κομισιόν στην τελική απόφαση των προτάσεών της. Αυτή την γνωμάτευση θα την ακολουθήσει η «οδηγία των επενδυτικών υπηρεσιών».

Ο επίτροπος της εσωτερικής κεφαλαιαγοράς Frits Bolkestein ανέφερε : «αποδίδω μεγάλη σπουδαιότητα σε αυτή την γνωμάτευση του διαδυκτίου και ενθαρρύνω όλα τα ενδιαφερόμενα μέλη της κεφαλαιαγοράς, επενδυτές , καταναλωτές, ρυθμιστές, να ανταποκριθούν. Οι κανόνες των ενσωματωμένων πληροφοριών διαφέρουν ανάμεσα στα κράτη μέλη και συμφωνούν στα στάδια που πρέπει να γίνουν για να ενθαρρύνουν την ποιότητα και συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Είναι απαραίτητο να δημιουργήσουμε αρμονικά πρότυπα σε σχέση με τις απαιτήσεις σε όλη την Ε.Ε. τα οποία θα παρέχουν εγγύηση στους επενδυτές».

ΟΙ ΓΝΩΣΤΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Η γνωμάτευση παρέχει τις πρώτες υποδείξεις καθώς η Ε.Ε. ακολούθησε ένα σύστημα διακυβέρνησης που θα αφορά τις υποχρεώσεις , υπόχρεων που οι εγγυήσεις ή τίτλοι τους αναγνωρίζεται ότι ανταλλάσσονται στην κεφαλαιαγορά.

Οι υποχρεώσεις καλύπτουν :

- 1) περιοδικές υποχρεώσεις όπως π.χ. η υποχρέωση να παρέχουν οικονομικές πληροφορίες
- 2) συνεχόμενες υποχρεώσεις, δηλαδή η υποχρέωση να αποκαλύπτουν αλλαγές στην δομή των κύριων επενδύσεων στο κεφάλαιο μιας εταιρείας ή άλλες πληροφορίες οι οποίες πρέπει να δημοσιευθούν ώστε να αποφευχθούν παραπονήσεις στις κεφαλαιαγορές.

ΤΑ ΚΥΡΙΟΤΕΡΑ ΘΕΜΑΤΑ ΤΗΣ ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗΣ

Τα κυριότερα θέματα στα οποία η Κομισιόν επιδιώκει συνεργασία είναι :

- *Συγχώνευση επιχειρήσεων*: με σκοπό να προσφέρει περισσότερη νόμιμη ασφάλεια, η κομισιόν εξετάζει την συγχώνευση επιχειρήσεων σε ένα μοναδικό βιβλίο όλων των περιοδικών και συνεχόμενων υποχρεώσεων. Η συγχώνευση θα μείωνε τις αντιφάσεις και προτείνει ένα ενοποιημένο σκοπό για εφαρμόσιμες υποχρεώσεις.

- *Βελτίωση των περιοδικών υποχρεώσεων*: Η Κομισιόν εξετάζει αν βελτιώσει τις απαιτήσεις των υπαρχόντων οδηγιών, ώστε να πετύχει την καλύτερη διεθνή εφαρμογή για παράδειγμα, οι οικονομικές καταστάσεις που θα ακολουθούσαν τα Δ.Λ.Π. και οι προσωρινές εκθέσεις θα έπρεπε να δημοσιεύονται στο τέλος κάθε τριμήνου αντί κάθε εξάμηνο.
- *Δημοσίευση στην ηλεκτρονική δομή*: Οι ισχύουσες απαιτήσεις να δημοσιευθούν σε εφημερίδες είναι εκτός ημερομηνίας στο κόσμο του διαδικτύου. Συνεχόμενη πληροφορία, θα μπορούσε να είναι διαθέσιμη δια μέσου διαδικτύου. Ηλεκτρονική δημοσίευση θα κόστιζε λιγότερο για τις εταιρείες παρότι οι επικρατούσες απαιτήσεις και οι επενδυτές θα είχαν αποτελεσματική προσέγγιση σε κάθε πληροφορία.
- *Έλεγχος από την εσωτερική διοικητική αρμόδια αρχή*: Για τους σκοπούς της απλούστευσης και αποτελεσματικής διοίκησης, η Κομισιόν εξετάζει την πρόταση αν για κάθε κράτος μέλος μια αρμόδια αρχή έπρεπε να ιδρυθεί, η οποία θα ήταν ο ανεξάρτητος ρυθμιστής των κρατών μελών.
- *Πιθανότητα μελλοντικής εφαρμογής μέτρων ακολουθώντας το «Iamfalusy approach»*: Για να επιβεβαιωθεί η απαραίτητη ανθεκτικότητα του συστήματος, σε σχέση με τις τάσεις της επιτροπής των Wise men* (εγκεκριμένο από το ευρωπαϊκό συμβούλιο της Στοκχόλμης), σύμφωνα με την Κομισιόν, οι υπηρεσίες της ευρωπαϊκής εσωτερικής κεφαλαιαγοράς, θεωρεί ότι θα ήταν απαραίτητο στο μέλλον να δημιουργήσουν τεχνικές προσαρμογής και διευκρινήσεις ώστε να αποφεύγει απότομη οικονομική απαξίωση του νόμιμου συστήματος διακυβέρνησης.

16) Ιούλιος 2001:

Σε απάντηση μιας αιτήρησης από το ευρωπαϊκό συμβούλιο, από ψήφισμα του 1997, η Ε.Ε. και το Economic Social Committee (ESC) είχε υποστηρίξει την πρόταση για ένα κανονισμό του ευρωπαϊκού κοινοβουλίου και του συμβουλίου το οποίο θα αποδεχόταν τα Δ.Λ.Π. στην Ευρώπη μέχρι το 2005.

Το ESC συμφωνούσε με των Δ.Λ.Π. τον μηχανισμό υποστήριξης, στο οποίο το Accounting Regulatory Committee, προεδρευόταν από την κομισιόν και με αντιπροσώπους όλων των κρατών μελών, θα έχουν ένα «ρόλο» κριτική. Στην πρόσκληση της κομισιόν, αυτή η λειτουργία θα παρέχεται και χρηματοδοτείται από μια ιδιωτική αρχή που λέγεται EFRAG (EUROPEAN FINANCIAL REPORTING ADVISORY GROUP) όπου οι εισηγήσεις του δεν θα συνδέονται με την Κομισιόν, η οποία θα παρέχει πλήρη λεπτομερειακή αναφορά στις EFRAG τις εισηγήσεις, και με δική της αξιολόγηση θα απευθύνεται στο accounting regulatory committee για αποφάσεις.

Το ESC ανέφερε ότι υποστηρίζει της κομισιόν το σκοπό, όπου κάθε Δ.Λ.Π. θα αποδεχθεί ή θα απορριφθεί στο σύνολο. Για την εισαγωγή μέρους ερμηνειών έγκρισης ή τροποποίησης των Δ.Λ.Π. θα ήταν άκρως περίπλοκο και θα κλόνηζε την θεμελιώδη απόφαση της χρησιμοποίησης των Δ.Λ.Π..

* Επιτροπή εγκεκριμένη από το Συμβούλιο της Στοκχόλμης που παρέχει συμβουλές και λύσεις

17) Οκτώβριος 2001:

Το κοινοβούλιο και το συμβούλιο της Ε.Ε. έχουν τροποποιήσει τις οδηγίες της Ε.Ε. καθώς αναφέρονται στους κανόνες αξίας για τους ετήσιους ενοποιημένους λογαριασμούς εταιρειών, καθώς τράπεζες και άλλους οικονομικούς θεσμούς. Ο σκοπός αυτής της τροποποίησης είναι να επιτραπεί στις εταιρείες της Ευρώπης να συμμορφωθούν με το Δ.Λ.Π. 39 και τις οδηγίες της Ε.Ε.

18) Νοέμβριος 2001:

Ο Michel Prado μέλος του IOSCO (International Organization of Securities Commission) και Πρόεδρος της Κομισιόν, des opérations de bourse (Γαλλία), ακολουθώντας την αποδοχή των Δ.Λ.Π. από την Ε.Ε. και το ανακοίνωσε στο συμβούλιο IFAC στις 14 και 15 Νοεμβρίου.

19) Δεκέμβριος 2001:

Η ευρωπαϊκή Κομισιόν έχει δημοσιεύει την πέμπτη αναφορά της Ε.Ε. σχετικά με το πλάνο ενεργειών των οικονομικών υπηρεσιών και θα αφορά προτάσεις σε επιχορηγούμενα ποσά, οικονομικά αποθέματα και στα Δ.Λ.Π..

20) 19 Δεκεμβρίου 2001:

Σύμφωνα με άρθρο που δημοσιεύθηκε στους FINANCIAL TIMES από την Price Water House Coopers (Διεθνής Ελεγκτική εταιρεία), αναφέρεται ότι: Τα τελευταία χρόνια η Ε.Ε. έχει κάνει αξιόλογη πρόοδο προς την δημιουργία μιας εσωτερικής κεφαλαιαγοράς όπου οι υπηρεσίες μπορούν να ανταλλάσσονται ελεύθερα σε όλα τα διεθνή σύνορα χωρίς περιορισμούς. Το πλάνο των ενεργειών των οικονομικών υπηρεσιών της ευρωπαϊκής Κομισιόν και η μεταγενέστερη αναφορά της επιτροπής των wise men αναγνωρίζει την σημασία μιας ενιαίας κεφαλαιαγοράς στην Ευρώπη. Αυτό είχε αντίκρισμα, σε ένα αριθμό σπουδαίων πρωτοβουλιών, περιέχοντας την απαίτηση για τις εταιρείες να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π..

Οι δικές μας εταιρείες πρόσφατα δημοσίευσαν μια έρευνα της GAAP καθώς μία συνεργασία με τα Δ.Λ.Π. εξετάζεται. Πιστεύεται ότι αυτό είναι ένα σπουδαίο βήμα προς το σκοπό να συγκληθούν τα Δ.Λ.Π.. Είμαστε υπεριοπιστές μιας παγκόσμιας δομής για οικονομική λογιστική αναφορά, που βασίζεται στην υψηλή ποιότητα των διεθνών προτύπων. Επιτυχάνοντας μια τέτοια δομή, θα βελτιωθεί η ασφάλεια των επενδυτών παρέχοντας συγκρισιμότητα της οικονομικής πληροφορίας που χρησιμοποιείται σε επενδυτικές αποφάσεις.

Μια ευρωπαϊκή κεφαλαιαγορά πρέπει να είναι δυνατή, πηγή προνομιότητας της οικονομίας. Η συνεχής εφαρμογή των οικονομικών προτύπων οδηγεί στη σωστή κατεύθυνση και αποτελεί προτεραιότητα του δημόσιου ενδιαφέροντος.

21) Δεκέμβριος 2001:

Αποκρινόμενη σε μία απαίτηση της ευρωπαϊκής Κομισιόν, η EFRAG , έχει συμπεράνει σε μία αναφορά της Κομισιόν, ότι δεν υπάρχουν πραγματικές αντιφάσεις ανάμεσα στα Δ.Λ.Π. 1-41 και τις οδηγίες 4^η και 7^η . Επίσης, έχει συστήσει την διευκρίνιση των οδηγιών με σεβασμό στην επεξεργασία ουσιώδη λαθών και σε αλλαγές της πολιτικής λογιστικής σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8, και με το Δ.Λ.Π. 9 και με το Δ.Λ.Π. 22. Παρατήρησε ακόμα, ότι μερικά πρότυπα

οδηγούνται προς την αλλαγή και αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα την διαφορά με τις οδηγίες.

22) Δεκέμβρης 2001:

Το ECOFIN- European Council of finance ministers, συναντήθηκε στις 13 Δεκεμβρίου και συμφώνησε μία «γενική κατατόπιση» του προτεινόμενου κανονισμού που θα απαιτούσε από τις εταιρείες να προετοιμάσουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιώντας τα Δ.Λ.Π.. Επίσης, συμφώνησε ότι αυτή η απαίτηση θα επιδρούσε μέχρι το 2005 (το αργότερο), και θα συμπεριλαμβάνονταν, τα κράτη μέλη που θα επιτρέπουν σε εταιρείες οι οποίες δεν απαριθμούνται εντός της Ε.Ε. και οι οποίες χρησιμοποιούν τα US GAAP, να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π. νωρίτερα από το 2007.

Ο επίτροπος FRITS BOLKESTEIN της Ευρωπαϊκής κεφαλαιαγοράς ανέφερε: «τα Δ.Λ.Π. θα βοηθήσουν τις ευρωπαϊκές εταιρείες να ανταγωνιστούν με ίσες συνθήκες, όταν η αύξηση του κεφαλαίου στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές θα επιτρέπει σε επενδυτές και χρηματιστές να συγκρίνουν την επίδραση της εταιρείας με ένα κοινό πρότυπο».

23) 19 Δεκεμβρίου 2001:

Η Ε.Ε. αναπτύσσει περιεκτική νομοθεσία με το αντικείμενο της δημιουργίας μιας επιτυχής ένταξης των Δ.Λ.Π., στις χώρες της. Οι ευρωπαϊκές κεφαλαιαγορές και η ευρωπαϊκή Κομισιόν, προετοιμάζουν μία νέα πρόταση για μια οδηγία που σχετίζεται με την συνεχή και περιοδική διαύγεια απαιτήσεων εκδοτών τίτλων (χρεόγραφα). Η προτεινόμενη οδηγία, είναι πιθανό να υποβληθεί στο ευρωπαϊκό κοινοβούλιο, και συμβούλιο το καλοκαίρι του 2002. Θα βασίζεται σε εκφραζόμενες προοπτικές από 90 αποκρινόμενους.

Τα κύρια θέματα που εκφράζονται από τους αποκρινόμενους είναι:

- ❖ Ενοποίηση όλων των υπάρχοντων περιοδικών και συνεχών υποχρεώσεων σε ένα κοινό ενιαίο πλάνο.
- ❖ Δημοσίευση πληροφοριών μέσω του διαδικτίου.
- ❖ Το κάθε κράτος μέλος θα έχει μία υπεύθυνη αρχή για δημόσιες γνωστοποιήσεις από εκδότες τίτλων.
- ❖ Βελτίωση των υποχρεώσεων για συναλλαγές σε μία κεφαλαιαγορά.

24) Ιανουάριος 2002:

Μία εισήγηση δημοσιεύθηκε από το Federation of European Accounting (FEE) που προτείνει τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα στην Ε.Ε. να ζητούν από τους ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων να:

- ✓ Εκτελούν ελεγκτικές διαδικασίες στις οποίες να εφαρμόζουν τα διεθνή πρότυπα στον έλεγχο.
- ✓ Εκθέσεις των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.
- ✓ Εκτελούν επιπρόσθετες ελεγκτικές διαδικασίες και να αναφέρουν επιπρόσθετα γεγονότα σε απάντηση συγκεκριμένης νομιμότητας, κανονισμού ή αναγκών που δημιουργούνται σε διεθνές επίπεδο.

25) 21 Φεβρουαρίου 2002

Σε μία συνέντευξη των Financial times, ο Frits Bolkestein, επίτροπος της ευρωπαϊκής κεφαλαιαγοράς, συμφώνησε τα US SEC να αντικαταστήσουν τα US GAAP(πρότυπα της Αμερικής) με τα Δ.Λ.Π.. Ο Bolkestein εξέφρασε την ανησυχία που νιώθει σε σχέση με τα US GAAP δηλώνοντας ότι «έχοντας αυστηρούς κανόνες δεν είναι το ίδιο συγκρίσιμα, οι αμερικάνοι επενδυτές δεν είναι περισσότερο εξασφαλισμένοι από τους Ευρωπαίους».

26) 13 Μαρτίου 2002:

Με ένα ψήφισμα 492 υπέρ και 5 κατά και 29 αποχές, τον Μάρτη του 2002 το ευρωπαϊκό κοινοβούλιο επιβεβαίωσε της Κομισιόν την πρόταση. Στα κράτη μέλη επιτρέπεται να αποφασίσουν αν οι μη απαριθμημένες εταιρείες πρέπει να ακολουθήσουν τα Δ.Λ.Π.. Επίσης, έχουν το δικαίωμα εκλογής, δηλαδή να απαλλάξουν προσωρινά σημαντικές εταιρείες από την απαίτηση των Δ.Λ.Π. – αλλά μόνο μέχρι το 2007 σε δύο περιπτώσεις:

- οι εταιρείες οι οποίες απαριθμούνται και στην Ε.Ε. και σε χρηματιστήριο μη μέλος της Ε.Ε. και ακολουθούν άλλη διευθέτηση αποδεκτών εθνικών προτύπων
- οι εταιρείες που έχουν δημοσιεύσει χρέος συναλλακτικών τίτλων.

Η πρώτη εξαίρεση θα εφαρμοστεί προσωρινά σε ευρωπαϊκές εταιρείες που απαριθμούνται στη Αμερική και προετοιμάζουν τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα πρότυπα της Αμερικής.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΕΣ ΓΙΑ ΤΑ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

5.1) Οι πιο πρόσφατες έρευνες

Σύμφωνα με της Pricewaterhouse Coopers, τις τελευταίες έρευνες, τα αποτελέσματα σχετικά με τα Δ.Λ.Π. μας πληροφορούν:

- 79% των ευρωπαϊκών χωρών υποστηρίζουν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για τις εταιρείες μέχρι το 2005.
- 75% επιθυμεί το δικαίωμα εκλογής να δημοσιευθούν τα στοιχεία των Δ.Λ.Π. πριν το 2005.
- Οι επιχειρήσεις οι οποίες είναι επικεφαλείς στην Ε.Ε. και εφαρμόζουν τους διεθνείς κανόνες, υποστηρίζουν και ενισχύουν τα Δ.Λ.Π.⁹

Επίσης, 717 επικεφαλείς οικονομικών επιθεωρήσεων, σε εταιρείες των δεκαέξι ευρωπαϊκών χωρών, ρωτήθηκαν για τις απόψεις τους σχετικά με τα Δ.Λ.Π. και της ευρωπαϊκής κομισιόν την πρόταση και απάντησαν, ότι αν αυτή η πρόταση γίνει Νόμος ευρωπαϊκός, θα εισάγει νέες αλλαγές στις οικονομικές εκθέσεις στην Ευρώπη για τα επόμενα τριάντα χρόνια.

Η Mary keegan, αρμόδια των ενωμένων οικονομικών αναφορών, στην Pricewaterhouse Coopers ανέφερε ότι:

«το 80% των εταιρειών στην έρευνα, έχουν ήδη αναφέρει τα αποτελέσματα τους στο διαδύκτιο. Αυτό θα αυξηθεί σε 90% τον επόμενο χρόνο. Η χρήση του διαδυκτίου, είναι ο –οδηγός– για αλλαγή. Οι ευρωπαϊκές χώρες γνωρίζουν ότι οι διεθνείς επενδυτές προσεγγίζουν, και αναλύουν πληροφορίες του διαδυκτίου για επενδυτικές αποφάσεις-συγκρίσεις, διότι όλες οι κυβερνήσεις πρόσφατα, απαιτούν από τις εταιρείες να ακολουθήσουν ενιαίους διεθνείς κανόνες. Χρησιμοποιώντας ένα μοναδικό πρότυπο θα επιβιώσουν οι περισσότερες εταιρείες πιο τίμια, θα εξασφαλιστούν σημαντικά έξοδα στην προετοιμασία για εθνική και διεθνή χρήση, θα βοηθήσει εταιρείες να συναγωνιστούν για αποθέματα πιο αποτελεσματικά, στις χρηματαγορές και θα παρέχει επικοινωνία μεταξύ εταιρειών και επενδυτών».

Επίσης, μία πλειοψηφία του 80% των εταιρειών που έχουν αποδεχθεί την εξέλιξη, αναφέρουν ότι υπάρχουν περισσότερα πλεονεκτήματα παρά μειονεκτήματα με την μεταστροφή στα Δ.Λ.Π.. Γνωρίζουν ότι αυτή η αλλαγή δεν θα είναι εύκολη. Υπάρχουν δυσκολίες στα εσωτερικά συστήματα αναφορών, όσον αφορά την ανθρώπινη επινοητικότητα και τα εκπαιδευτικά κόστη. Όμως, έχουν θετική στάση απέναντι σε αυτή την αλλαγή. πολλές εταιρείες έχουν βοηθηθεί σχετικά με την εξέλιξη προς την αλλαγή των Δ.Λ.Π. και έχουν

⁹ Pricewaterhouse Coopers: 21/12/2000 από το ΣΟΑ με τίτλο: European Business backs international accounting standards- new survey shows.

διαπιστώσει τα κέρδη που αποκτώνται, δημιουργώντας λογαριασμούς οι οποίοι είναι περισσότερο σχετικοί, αξιόπιστοι και συγκρίσιμοι διεθνώς.

Οι μελέτες των ευρωπαϊκών χωρών, αναφέρουν ότι η στρατηγική των επιχειρησιακών μελετών, όπως η διεθνή ανταγωνιστικότητα και η δημιουργία κεφαλαίου, ήταν οι κύριοι λόγοι για μία αλλαγή, δηλαδή των Δ.Λ.Π.. Γι αυτό το λόγο, γνωρίζουν ότι δεν είναι μία δημόσια συζήτηση για διαφορετικές λογιστικές δομές, αλλά μία επιχειρησιακή στρατηγική. Επίσης, αναγνωρίζουν τα πλεονεκτήματα αυτής της εξέλιξης και εκπαίδευσης της κεφαλαιαγοράς από τώρα, και επιβεβαιώνουν ότι οι αναλυτές και επενδυτές αντιδρούν θετικά σε αυτή την διαφορετική παρουσίαση.

Η ιδέα των ευρωπαϊκών Δ.Λ.Π. δεν συνδέεται με την φαινομενική ανάγκη για μία λογιστική δομή, κατάλληλη για όλες τις χρηματαγορές και για πληροφορία στο δίκτυο παγκοσμίως. Σε αυτή την καινούρια δομή των Δ.Λ.Π. του IASC, οι ευρωπαϊκές χώρες θα έχουν την πιθανότητα για επιρροή διαμέσου των εθνικών αρχών (σωμάτων) και ευθύ επικοινωνία με το IASC. Τα 2/3 των χωρών αισθάνονται ότι η μεγάλη αυτή μεταστροφή της Ε.Ε. θα μπορούσε να επιτευχθεί μέχρι το 2005, το 70% των εταιρειών που ρωτήθηκαν, πιστεύουν ότι η εταιρεία τους θα μπορούσε να εφαρμόσει τα Δ.Λ.Π. στο τέλος του 2005. Αντίθετα, υπάρχει μία μειονότητα που δεν είναι προετοιμασμένη να δεχθεί αυτό το μηχανισμό.

Οι διεθνείς κυβερνήσεις μπορούν να βοηθήσουν αυτή την μεταστροφή, επιτρέποντας στις εταιρείες να χρησιμοποιούν τα Δ.Λ.Π. αντί των εθνικών κανόνων, ώστε να τους προσδώσουν μεγαλύτερη εξοικείωση. Από τα κράτη μέλη της Ε.Ε., μόνο η Αυστρία, το Βέλγιο, Φιλανδία, και Γερμανία, επιτρέπουν τα Δ.Λ.Π. αντί των προτύπων της Αμερικής (GAAP) για τις οικονομικές τους καταστάσεις.

5.2) Στρατηγική των Δ.Λ.Π. σύμφωνα με τη μελέτη της Ernst & Young.

Η Ernst & Young ειδικοί των Δ.Λ.Π., παρέχουν τις εξής προοπτικές και επιδράσεις από την μεταστροφή στα Δ.Λ.Π. : 2002-2005 στην Ε.Ε.

Η Ευρώπη, περικλείοντας τα Δ.Λ.Π. για τις οικονομικές εκθέσεις, εξετάζει την ίση αξία των υπέρτατων μέτρων και απορρίπτει το ιστορικό κόστος. Εκτιμά το φορολογητέο εισόδημα ή αναγνωρίζει κέρδη τα οποία δεν εφαρμόζονται στις οικονομικές εκθέσεις.¹⁰

1) Προσανατολισμός του ισολογισμού – ίσες αξίες:

Αυτός ο στόχος βασίζεται σε μία προσέγγιση της οικονομικής κατάστασης (ισολογισμός), ο οποίος έχει δημιουργηθεί τα προηγούμενα χρόνια από την ομάδα του Anglo-Saxon (ρυθμιστές λογιστικών προτύπων). Πρόκειται για ένα ισολογισμό προσανατολισμένο προς ένα πρότυπο ίσων αξιών, όπου

¹⁰ Ernst and Young : 12/2/2002 making the most of IAS conversion

δίνεται έμφαση στις ίσες αξίες των παγίων στοιχείων ενεργητικού και υποχρεώσεις των εταιρειών.

Αυτή η λογιστική πορεία θα επικεντρωθεί περισσότερο, στην αναγνώριση και αξιολόγηση των ίσων αξιών των παγίων στοιχείων και υποχρεώσεων των εταιρειών. Η αξιολόγηση του εισοδήματος θα βασίζεται σε αλλαγές που αφορούν την ίση αξία των παγίων που αποφέρουν κέρδη. Επίσης, θα αναφέρεται σε μία κατάσταση, η οποία συναθροίζει το συνολικό εισόδημα με όλες τις αλλαγές στις αξίες, αν γίνουν αντιληπτές ή όχι.

Οι συνέπειες αυτής της ίσης αξίας είναι για παράδειγμα τα αναφερόμενα τεράστια κέρδη, ανάμεσα στην οικονομική αναφορά και στον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων.

2) Η ισχύς της οικονομική έκθεσης:

Για πολλές εταιρείες η ισχύς των Δ.Λ.Π. στις σχέσεις των επενδυτών θα είναι σημαντική. Όχι μόνο η αυξημένη διαύγεια θα παρέχεται στις κεφαλαιαγορές με σημαντικά περισσότερη επίγνωση στις ευρωπαϊκές εταιρείες, αλλά θα πρέπει να επανεξετάσουν τους τρόπους με τους οποίους αξιολογούν την απόδοση, και επικοινωνούν με τις κεφαλαιαγορές. Αυτό συμβαίνει διότι η μεταστροφή των Δ.Λ.Π. θα έχει μία θεμελιώδη ισχύ σε ένα αριθμό σπουδαίων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα:

- Συγκεντρωμένα οικονομικά παράγωγα συνήθως, υποβάλλονται σε μία βάση συγκεκριμένης λογιστικής επεξεργασίας. Εάν αυτή η επεξεργασία δεν υπερβαίνει το όριο, ουσιώδεις υποχρεώσεις δεν θα εμφανιστούν στον ισολογισμό (που θα έπρεπε να περιέχονται).
- Τα Δ.Λ.Π. θα επιβάλουν τον επαναπροσδιορισμό της ομάδας των συγχωνευμένων επιχειρήσεων έτσι ώστε να περιέχουν δευτερεύοντα ή ουσιώδη αίτια μη συγχώνευσης αντικειμένων.
- Οι κινήσεις είναι προσχεδιασμένες να απαιτούν την κεφαλαιοποίηση του ισολογισμού σε ίσες αξίες των μισθωτηρίων, που πρόσφατα δεν συμμετείχαν στον ισολογισμό. Αυτό θα μπορούσε να είναι σημαντικό και για τον ισολογισμό και την κατάσταση εισοδήματος.
- Η απαίτηση των Δ.Λ.Π. να περιέχονται στον ισολογισμό της εταιρείας οι υποχρεώσεις ή πάγια στοιχεία σε ίση αξία, μπορεί να επιφέρει μία σημαντική ισχύ στο σύστημα δικαίου των εταιρειών, με αποθέματα λιγότερα των υποχρεώσεων. Από τις εταιρείες θα ζητηθούν ετήσιες πραγματικές αξίες των συνταξιοδοτικών υποχρεώσεων, και αρκετές θα αντιμετωπίσουν υψηλούς λογαριασμούς από την δικαιοσύνη(πρόστιμα), αποδέχοντας τα προνόμια των εργοδοτών.

Αν για κάποιες εταιρείες, οι οποίες έχουν υπεραρκετές υποχρεώσεις, η αποδοχή της ίσης αξίας προσεγγίζει τα προνόμια του εργοδότη, η λογιστική θα προκαλέσει αστάθεια στα δηλωθέντα κέρδη.

- Προτάσεις αναπτύσσονται ώστε να ζητηθούν από τις εταιρείες να καταχωρούν ένα χρέος στην κατάσταση εισοδήματος για την αξία της επιχορηγούμενης συνδρομής των εργοδοτών, η οποία υπολογίζεται σε μία βάση της αξίας της κεφαλαιαγοράς.

3) Δεν γίνονται αποκρύψεις κερδών:

Η διοίκηση της εταιρείας θα πρέπει να μάθει τον τρόπο να αντιμετωπίζει μία σημαντική αστάθεια στον ισολογισμό και κυρίως στα κέρδη. Αυτό αυξάνει την ισορροπία της διοίκησης, παρέχοντας στις κεφαλαιαγορές μία σύμφωνη διάρθρωση της λειτουργίας της εταιρείας. Η ισορροπία θα εξισωθεί αν η πρόσφατη πρόταση της ευρωπαϊκής κομισιόν που απαιτεί τριμηνιαία οικονομική έκθεση, εφαρμοστεί.

Οι αναλυτές θα κατέχουν αληθινά, ευδιάκριτα και συγκρίσιμα στοιχεία για όλες τις εταιρείες, βιομηχανίες σε μία πανευρωπαϊκή βάση. Οι εταιρείες θα ελέγχονται από αρμόδια εξουσία, ενάντια στους ανταγωνιστές και όλοι οι δείκτες θα συγκρίνονται. Σαν αποτέλεσμα, οι εταιρείες που λειτουργούν κάτω από ευδιάκριτα και ημηπροστατευόμενα περιβάλλοντα οικονομικών αναφορών δεν θα αποκρύπτουν τα κέρδη τους.

4) Γενικές συνέπειες:

Οι επιχειρήσεις χρειάζεται να εξετάσουν την ισχύ όπου η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. θα έχει στις επίσημες συμφωνίες και άλλα νόμιμα τεκμήρια. Συγκεκριμένα, επίσημες συμφωνίες που βασίζονται σε μια σταθερή αριθμητική σχέση (για παράδειγμα, εξοπλισμός) και αξιολόγηση της κατάστασης εισοδήματος του ισολογισμού, είναι πιθανό να επηρεαστούν σημαντικά από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π..

Μία από τις «ισορροπίες» που οι εταιρείες θα αντιμετωπίσουν μεταβαλλόμενες σε μία ενιαία – ίσης αξίας οικονομική έκθεση, θα είναι το πρότυπο του κατάλληλου μέσου προσδιορισμού και συγκεκριμένα, δώρα εργαζομένων, καθυστερημένες πληρωμές, προσχεδιασμός διανομής και μακροχρόνια κίνητρα. Τα παραδοσιακά μέτρα, όπως τα κέρδη ανά μετοχή, θα αποκτήσουν λιγότερη σπουδαιότητα. Για παράδειγμα τα δώρα των εργαζομένων (bonus) θα πληρώνονται σε μία βάση μη αντληφθέντων κερδών τα οποία στην πραγματικότητα δεν ρευστοποιήθηκαν σε μετρητά.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΝΤΑΙ ΣΕ ΧΩΡΕΣ ΤΗΣ Ε.Ε. ΚΑΙ ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΙΣ ΠΙΟ ΣΠΟΥΔΑΙΕΣ ΧΩΡΕΣ ΤΟΥ ΚΟΣΜΟΥ

Εισαγωγή

Η οικονομική και χρηματοοικονομική κρίσιμη φάση άρχισε το 1998 στις Ασιατικές χώρες και σε πολλές περιοχές του κόσμου ήταν φανερή η ανάγκη για αξιόπιστη και διαυγή λογιστική και οικονομική υποστήριξη για επενδυτές, δανειστές και διακανονιστικές αρχές.¹¹

Το 1998, οι Υπουργοί και διευθυντές της κεντρική τράπεζας, αποδεσμεύτηκαν να αγωνιστούν στον ιδιωτικό τομέα των οργανώσεων στις εταιρείες τους, εφαρμόζοντας με τις διεθνείς συμφωνημένες αρχές, κώδικες για την καλύτερη εξάσκηση. Καλέστηκαν σε όλες τις χώρες οι οποίες συμμετέχουν στις κεφαλαιαγορές και υποσχέθηκαν να εφαρμόσουν τους διεθνείς κωδικούς και πρότυπα.

Πολλές χώρες ήδη υιοθετούν τα Δ.Λ.Π. με δική τους πρωτοβουλία, χωρίς δευτερεύουσες προσθήκες ή διαγραφές. Επίσης, σημαντικές βελτιώσεις λαμβάνουν χώρα στην Ε.Ε., όπου η ευρωπαϊκή Κομισιόν, πορεύεται σε νέες προτάσεις οι οποίες θα απαιτούν από τις εταιρείες να προετοιμάσουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Παρ' όλ' αυτά πολλές αναπτυσσόμενες εταιρείες προετοιμάζουν τις οικονομικές αναφορές τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π..

6.1) Οι χώρες αναλυτικά

ΑΥΣΤΡΙΑ

Το χρηματιστήριο της Βιέννης (Vienna stock exchange) απαιτεί όλες οι εγχώριες και ξένες εταιρείες, που απαριθμούνται στην A-market (κεφαλαιαγορά) και Austrian Growth market να προβάλλουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις οι οποίες ακολουθούν ή τα Δ.Λ.Π ή τα πρότυπα της Αμερικής (US GAAP).

Λογιστικές Αρχές: Ο αντιπροσωπευτικός κώδικας της Αυστρίας, υποδεικνύει πρακτικές για τις εταιρείες και ακολουθεί τις οδηγίες της Ε.Ε.. Τον Ιανουάριο του 1999, το κοινοβούλιο της Αυστρίας, ψήφισε ένα Νόμο ο οποίος επιτρέπει στις εταιρείες της Αυστρίας να ακολουθήσουν τα Δ.Λ.Π. ή κάποια άλλα διεθνώς αναγνωρισμένα από τις αρχές των λογιστικών προτύπων, και περιείχε:

- οι οικονομικές καταστάσεις να συμφωνούν με τις οδηγίες της Ε.Ε.

¹¹ INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD- IAS around the world

- οι καταστάσεις να φανερώνουν το θεμέλιο της λογιστικής χρησιμοποίησης και των σημαντικών διαφορών από τον αυστριακό νόμο
- θεωρείται ότι η πληροφορία της αξίας είναι η ισορροπία που θα επιδράσει από την εφαρμογή του αυστριακού νόμου, και οι ελεγκτές αναφέρουν τις διατυπώσεις.

ΒΕΛΓΙΟ

Το χρηματιστήριο του Μπρούσελ επιτρέπει τα Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις. Οι εγχώριες εταιρείες με σημαντικές λειτουργίες ή ξένες πηγές κεφαλαίου, μπορούν να ακολουθήσουν τα Δ.Λ.Π. στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το EASDAQ (European Association of Securities Dealers Automated Quotation) χρηματιστήριο, επιτρέπει τα Δ.Λ.Π. για τις απαριθμημένες εταιρείες.

Το βιβλίο κανόνων του EASDAQ εκδόθηκε το 1996, τον Οκτώβριο και αναφέρει ότι ετήσιες και τριμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις εταιρειών θα έπρεπε να συμφωνούν με ένα από τα ακόλουθα πρότυπα:

- 1) τα Δ.Λ.Π.
- 2) τα αποδεκτά πρότυπα από τις εκδόσασες αρχές με μία διευθέτηση προς τα Δ.Λ.Π.
- 3) τα US GAAP- πρότυπα της Αμερικής.

Λογιστικές αρχές: Σύμφωνα με το νόμο του Βελγίου, ο βασιλιάς έχει την εξουσία να ορίζει την δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων. Για να εφαρμοστεί αυτή η αρχή, ο βασιλιάς έχει δημιουργήσει μία κομισιόν για τη δημιουργία λογιστικών αρχών.

ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ

Τα Δ.Λ.Π. είναι υποχρεωτικά για τις εταιρείες που απαριθμούνται στο χρηματιστήριο της Βουλγαρίας.

Λογιστικές αρχές: Σύμφωνα με το λογιστικό Νόμο (1991), το Συμβούλιο των υπουργών εγκρίνει τα National Accounting Standards (NAS) και το National Chart of Accounts σύμφωνα με τα IAS, οι οποίοι είναι υποχρεωτικοί για όλες τις λογιστικές καταχωρήσεις. Το chart of accounts έχει που λειτουργεί από τον Απρίλιο του 1991 και το NAS από το 1993. Το NAS παρέχει σε συμφωνία με την εθνική λογιστική νομοθεσία, ομοιόμορφη εφαρμογή της διεθνούς λογιστικής ορολογίας και εφαρμογή των IAS σε συμφωνία με συγκεκριμένα λογιστικά προβλήματα στην Βουλγαρία.

ΤΣΕΧΙΑ

Το χρηματιστήριο της Πράγας απαιτεί οι ελεγχόμενες οικονομικές καταστάσεις που περιέχουν και προσαρτήσεις να συντάσσονται με βάση τα Δ.Λ.Π., για το έτος που προηγείται της υποβολής της αίτησης. Επίσης, απαιτεί τρία χρόνια των ελεγχόμενων οικονομικών καταστάσεων, που προετοιμάζονται σύμφωνα με της Τσεχίας τα λογιστικά πρότυπα. Ένας εκδότης, απαιτείται να

καταχωρεί τριμηνιαία οικονομική πληροφορία, και να ελέγχει σε ετήσια βάση τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π..

Ο καινούριος λογιστικός νόμος της Τσεχίας, εκδόθηκε το Νοέμβριο του 2000 και λειτουργεί από τον Ιανουάριο του 2002. Αυτή η κίνηση θα πλησιάσει τα Δ.Λ.Π., και είναι ένα μέρος της προετοιμασίας για ένταξη στην Ε.Ε.. Δηλαδή, η νέα νομοθεσία, εξουσιοδοτεί στις εταιρείες να διαλέξουν ανάμεσα στις Τσεχίας τα πρότυπα και τα Δ.Λ.Π. για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και παρουσιάζει την έννοια της ίσης αξίας. Η καινούρια ενέργεια θα παρέχει την δυνατότητα της ηλεκτρονικής αρχειοθέτησης των λογιστικών στοιχείων και ηλεκτρονικά δεδομένα θα μεταφέρονται ανάμεσα σε εταιρείες και θα αυξάνει τις κυρώσεις για την μη συμμόρφωση με τα λογιστικά πρότυπα.

Το υπουργείο οικονομικών θα επανεξετάσει τα υπάρχοντα λογιστικά πρότυπα να εφαρμόζονται με την νέα ενέργεια. Το National Accounting Board, ιδρύθηκε σαν ένα ανεξάρτητο σώμα τον Ιανουάριο του 1999, και είναι ένας οργανισμός που θα ρυθμίζει την λεπτομερειακή ένταξη των προτύπων, για τον λογιστικό χειρισμό της Τσεχίας.

«Προσδοκώ, ότι και άλλη νομοθεσία θα ακολουθήσει και όλες οι μεγάλες εταιρείες θα χρησιμοποιούν τα Δ.Λ.Π. στην δομή τους μέχρι το 2005, διότι θα πρέπει να επιβεβαιώσουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις τους είναι συγκρίσιμες με την υπόλοιπη Ευρώπη», ανέφερε ο Petr Kriz ένας από της PWC IAS ειδικός στην Πράγα, ο οποίος έχει εκλεγεί επικεφαλής στις Τσεχίας το Chamber of Auditors. «Η αρμονία ανάμεσα στις Τσεχίας τα πρότυπα και τα Δ.Λ.Π. είναι μία προτεραιότητα» ανέφερε επίσης ο Kriz. Πολλές μεγάλες εταιρείες ήδη προετοιμάζουν σύμφωνα με τα IAS τις οικονομικές τους καταστάσεις. Οι μεγαλύτερες βασικές διαφορές ανάμεσα σε αυτές τις δύο ρυθμίσεις είναι στις μισθώσεις».

ΔΑΝΙΑ

Της Κοπεγχάγης το χρηματιστήριο επιτρέπει στις εταιρείες της Δανίας να χρησιμοποιούν τα Δ.Λ.Π. ή τα πρότυπα της Αμερικής, με ένα συμβιβασμό προς της Δανίας τα πρότυπα.

Οι ξένες εταιρείες χρησιμοποιούν τα εθνικά τους πρότυπα με ένα συμβιβασμό προς της Δανίας τα πρότυπα ή οι εθνικοί τους νόμοι τους επιτρέπουν να χρησιμοποιούν τα Δ.Λ.Π., της Αμερικής τα πρότυπα, ή του Ηνωμένου Βασιλείου.

Λογιστικές αρχές: Οι λογιστικές αρχές της Δανίας περιέχονται στο Annual accounts Act (ετήσια κίνηση των λογαριασμών). Ο νόμος εφαρμόζει την 4^η και 7^η οδηγίες της Ε.Ε.. Τράπεζες, ασφαλιστικές εταιρείες και σπουδαία ιδρύματα υποθηκών και δανείων, ακολουθούν το Annual accounts act από ξεχωριστούς βιομηχανικούς νόμους. Καθώς καθόλου συγκεκριμένη λογιστική δομή δεν υπάρχει, η οδηγία καταλήγει στα Δ.Λ.Π..

Μία μετάφραση στην Δανία σχετικά με του IASB την δομή έχει υποστηριχθεί, επισημαίνοντας μία απόλυτη αναγνώριση της δομής του. Το FRS έχει εκδώσει όλα τα πρότυπα του IASB, με μία εισαγωγή προετοιμασίας από το λογιστικό συμβούλιο του. Αυτή η προετοιμασία περιλαμβάνει, σύγκριση όλων

των σημαντικών διαφορών από το λογιστικό Νόμο και λογιστικές πρακτικές που είναι γενικώς αποδεκτές στην Δανία.

Η ανάπτυξη των λογιστικών προτύπων στην πραγματικότητα, ρυθμίζει τις λεπτομέρειες της λογιστικής αποκάλυψης της σημερινής Δανίας. Γενικώς, τα λογιστικά πρότυπα, είναι προετοιμασμένα στο θεμέλιο των Δ.Λ.Π. και δεν αποκλίνουν σημαντικά από τα Δ.Λ.Π..

Στις 10 Ιανουαρίου του 2001, το Κοινοβούλιο προσχεδίασε νέο λογιστικό νόμο. Οι λογιστικές αρχές και οι αποκαλυπτικοί κανόνες μιας νέας προσχεδιασμένης ενέργειας βασίζονται στα Δ.Λ.Π.. Σύμφωνα με το νέο σχέδιο, όλες οι εταιρείες θα είναι ικανές να το εφαρμόσουν αλλά μερικοί από τους κανόνες σε κάθε επιχείρηση, εξαρτώνται από το μέγεθος της εταιρείας. Οι κανόνες αναφέρονται σε διαφορετικές ομάδες εταιρειών (Α και Δ). Οι πολύ μικρές εταιρείες θα εντάσσονται στην ομάδα Δ και οι κανόνες θα είναι λιγότερο απαιτητικοί στην ομάδα Α και περιεκτικοί για τις εταιρείες της ομάδας Δ. Αυτοί οι κανόνες αναμένεται να συμφωνούν με τα Δ.Λ.Π. όταν ο νόμος εγκριθεί από το κοινοβούλιο.

ΓΑΛΛΙΑ

Το χρηματιστήριο του Παρισιού, επιτρέπει τα Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις για τις ξένες εταιρείες που εντάσσονται σε αυτό. Οι εταιρείες που βασίζονται στην Ε.Ε., τους επιτρέπεται να ακολουθήσουν τα εθνικά τους λογιστικά πρότυπα

Λογιστικές αρχές : Σύμφωνα με ένα νόμο που ψηφίστηκε στις 6 Απριλίου το 1998, στις εταιρείες της Γαλλίας επιτρεπόταν να επιλέγουν αν θα ακολουθήσουν τα Δ.Λ.Π. στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Δηλαδή, σύμφωνα με το νόμο αυτό, επιτρέπεται στις εταιρείες να επιλέγουν τα πρότυπα της Αμερικής μέχρι το 2002, με την προϋπόθεση ότι μία επίσημη ερμηνεία στα γαλλικά να έχει εκδοθεί και εγκριθεί. Πριν οι γαλλικές εταιρείες επιλέξουν τα πρότυπα του IASC ή τα πρότυπα της Αμερικής, το Comité de la Réglementation Comptable (CRC) έπρεπε να ψηφίσει την εφαρμογή των Δ.Λ.Π..

Στις 3 Οκτωβρίου του 2001, το Comité d' Urgence of the Conseil de la comptabilité (CNC - γαλλικός ρυθμιστής των προτύπων) εξέδωσε δύο ερμηνείες:

- 1) 2001 - Εη ερμηνεία αυτή αναφέρεται στις υποχρεώσεις για χρησιμοποίηση ενός νέου συστήματος που λέγεται UMTS (Universal mobile telecommunications system) το οποίο θα χρησιμοποιηθεί από την τρίτη γενιά των κινητών τηλεφώνων. Συμφωνείται ότι αποτελεί μία συγκρότηση ενός πάγιου στοιχείου, το οποίο αποσβένεται από την απαξίωση του χρόνου. Το κόστος του πάγιου και το σχετικό χρέος θα μπορούσε να ισορροπήσει στην παρούσα αξία των μελλοντικών πληρωμών. Η ερμηνεία μετείχε προηγουμένως σε μία αλλαγή που βασιζόταν στον υπολογισμό των πληρωμών από την κυβέρνηση. Μέρος αυτών των πληρωμών, εξαρτώνται από τις πωλήσεις.

- 2) 2001 – G: αναφερόμενη στα προνόμια των εξασφαλίσεων των εργαζομένων και στους ενοποιημένους λογαριασμούς των ασφαλιστικών εταιρειών. Συμφωνήθηκε ότι, ήταν απαραίτητο να διακριθούν ανάμεσα στα εσωτερικά και εξωτερικά ασφαλιστικά συμβόλαια που αναφέρονται στα δικαιώματα των εργαζομένων.

ΓΕΡΜΑΝΙΑ

Τα χρηματιστήρια της Φρανκφούρτης, Βαυαρίας, και Στουγάρδης επιτρέπουν τα Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις.

Λογιστικές αρχές: Ένας νόμος το 1998, σκόπευε στην δημιουργία πιο ανταγωνιστικών κεφαλαιαγορών στη Γερμανία, και επιτρέπει σε εταιρείες των οποίων οι τίτλοι είναι συναλλασσόμενοι σε αυτές, να προετοιμάσουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, χρησιμοποιώντας τα Δ.Λ.Π. του IASC ή τα πρότυπα της Αμερικής (US GAAP) παρά τα πρότυπα της Γερμανίας. Εκείνη την χρονολογία επίσης, δημιουργήθηκε ένα νέο, ανεξάρτητο German Accounting Committee το οποίο βασιζόταν στο Βερολίνο.

ΕΛΛΑΔΑ¹²

Στην Ελλάδα ψηφίστηκε στις 20 Μαρτίου 2002, το άρθρο του νόμου, το οποίο προβλέπει την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από 1-1-2003 κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων, από τις Α.Ε των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. προκύπτει μέσα από τις διεθνείς τάσεις και την συνειδητοποίηση της ανάγκης εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων. Η οικονομική κρίση που ξέσπασε στην Ν.Α. Ασία το 1998, κατάστησε επιτακτική την ανάγκη για αξιόπιστα λογιστικά πρότυπα. Η Ε.Ε. γνωρίζει ότι η συγκρισιμότητα, η διαφάνεια, και η αξιοπιστία οικονομικών πληροφοριών αποτελούν θεμελιώδη προϋπόθεση για μια ενιαία αγορά κεφαλαίου.



Η έλλειψη συγκρισιμότητας αποθαρρύνει τις επιδράσεις λόγω αβεβαιότητας όσον αφορά την αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών όπως αυτές παρουσιάζονται και γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι λύσεις που θα βελτιώσουν τη συγκρισιμότητα, θα πρέπει να αντανakλούνται και διεθνώς, διότι η άντληση κεφαλαίων δε σταματά. Με το σκεπτικό αυτό τα Δ.Λ.Π., παρουσιάζονται ως τα πιο κατάλληλα και τα πιο αποδεκτά για να αποτελέσουν τον κοινό παρονομαστή που θα επιφέρει την δυνατότητα για άντληση κεφαλαίων από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Στην Ελλάδα θα παράσχει και τα ακόλουθα οφέλη:

- Αύξηση της ανταγωνιστικότητας των χρηματιστηριακών αγορών
- Βοήθεια στους επενδυτές για διευρωπαϊκές κλαδικές συγκρίσεις σε μια ολοένα και περισσότερο συγκλίνουσα κοινοτική κεφαλαιαγορά

¹² Ημερίδα του ΧΑΑ για τα Δ.Λ.Π. στις 8/3/2002

- Μεγαλύτερη διαφάνεια στην παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών, στην αναβάθμιση της πληροφόρησης του επενδυτικού κοινού και στην τελική μείωση του κόστους κεφαλαίου
- Ευκολότερη πρόσβαση σε μια ενιαία αγορά κεφαλαίου στην Ε.Ε.
- Ευκαιρίες στις εταιρείες για επαναξιολόγηση εσωτερικών συστημάτων, διαδικασιών και στρατηγικής
- Βελτίωση της εμπιστοσύνης των επενδυτών και πελατών
- Αύξηση στα προς επένδυση κεφάλαια στις αγορές, προσελκύοντας ξένες αποδόσεις και αυξάνοντας την ρευστότητα της αγοράς.

ΙΡΛΑΝΔΙΑ

Το χρηματιστήριο του Δουβλίνου, απαιτεί όλες οι εταιρείες που εντάσσονται σε αυτό, να προετοιμάζουν τις οικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιώντας τα πρότυπα του Ηνωμένου βασιλείου, όπως δημοσιεύεται στην Ιρλανδία.

Λογιστικές αρχές: Τα λογιστικά πρότυπα που εκδόθηκαν από το Accounting standards board (ASB) του Ηνωμένου Βασιλείου, δημοσιεύονται στην δημοκρατία της Ιρλανδίας από το ίδρυμα των ορκωτών λογιστών (Institute of Chartered Accountants), όπου κατάλληλα προσδιορισμένα ερμηνεύουν το διαφορετικό παρελθόν της δημοκρατίας.

ΙΤΑΛΙΑ

Το χρηματιστήριο του Μιλάνο, επιτρέπει τα Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις από τις ξένες εταιρείες, που εντάσσονται σε αυτό. Οι εγχώριες εταιρείες μπορούν να ακολουθούν τα Δ.Λ.Π. για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Λογιστικές αρχές: Τα ιταλικά λογιστικά πρότυπα, δημιουργήθηκαν από ένα ιταλικό νόμο και από αρχές που εκδόθηκαν από το Consiglio Nazionale Dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri. Τον Φεβρουάριο του 1998, η Ιταλία δημοσίευσε ένα νόμο επιτρέποντας στις εταιρείες των οποίων οι τίτλοι είναι δημοσίως συναλλάξιμοι, στην Ε.Ε. και σε χώρες που δεν ανήκουν σε αυτή, να προετοιμάζουν τις οικονομικές καταστάσεις, χρησιμοποιώντας τα Δ.Λ.Π., εάν αυτά όμως δεν διαφέρουν με τις ευρωπαϊκές οδηγίες και είναι αποδεκτά από τις μη ευρωπαϊκές χώρες.

Στις 27 Νοεμβρίου του 2001, ένας νέος ρυθμιστής των λογιστικών προτύπων, - το ιταλικό Λογιστικό συμβούλιο, ιδρύθηκε στην Ιταλία. Ο Corganismo Italiano Di contabilità-(OIC) θεσμοθετήθηκε στο νόμιμο πρότυπο μιας θεμελίωσης, η οποία κυβερνήθηκε από ένα σώμα κατευθύνσεων των 15 μελών. Τα μέλη εκλέχτηκαν από τους αντιπροσώπους των ιταλικών ιδρυμάτων όπως το ιταλικό-Εθνικό συμβούλιο των λογιστών.

Το διοικητικό συμβούλιο αποτελείται από: 6 μέλη της επαγγελματικής λογιστικής, 5 ρυθμιστές, 2 χρήστες, 1 αντιπρόσωπο του χρηματιστηρίου της Ιταλίας και 1 αντιπρόσωπο από το Public Administration (δημόσια διοίκηση). Οι κυριότερες δραστηριότητες του OIC θα είναι:

- να δημοσιεύει λογιστικές αρχές, για χρησιμοποίηση στην προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων για το οποίο η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών αρχών δεν παρέχεται από εναρμονισμένη δραστηριότητα με τους υπόλοιπους ρυθμιστές της Ε.Ε..
- να δημοσιεύει λογιστικές αρχές για την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων των μη κερδοσκοπικών αντικειμένων και εθνικών και τοπικών δημοσίων διοικήσεων,
- να παρέχει υποστήριξη σε σχέση με την εφαρμογή των λογιστικών αρχών στην Ιταλία.

ΝΕΑ ΖΗΛΑΝΔΙΑ

Για το χρηματιστήριο της Νέας Ζηλανδίας, όλες οι εταιρείες πρέπει να ακολουθούν τα πρότυπα αυτής. Οι ξένες εταιρείες μπορούν να ακολουθούν τα πρότυπα της Ν. Ζηλανδίας, τα Δ.Λ.Π., της Αμερικής, του Ηνωμένου βασιλείου ή τα εθνικά τους πρότυπα.

Λογιστικές αρχές: Τα λογιστικά πρότυπα ιδρύθηκαν από το Financial reporting Standards Board, (FRSB) ένα συμβούλιο του σώματος ορκωτών Λογιστών της Ν. Ζηλανδίας. Η ενέργεια των εταιρειών το 1993, ανέπτυξε ένα Accounting Standards Renew Board, το οποίο είναι υπεύθυνο για επιθεώρηση και έγκριση των προτύπων που ανέπτυξε το FRSB. Τα πρότυπα του FRSB έγιναν επιτακτικά για όλες τις εταιρείες. Το ASRB έχει καθορισμένη υποχρέωση να συνδέεται με τα λογιστικά πρότυπα της Αυστραλίας, με σκοπό την αρμονία της Ν. Ζηλανδίας και των προτύπων της Αυστραλίας. Το FRSB έχει επίσης, μία πολιτική της προσπάθειας να αναπτύσσει πρότυπα τα οποία είναι συμβιβαζόμενα με τα Δ.Λ.Π..

Στα τέλη του 1998, το IASC είχε ολοκληρώσει την διαμόρφωση των λογιστικών προτύπων για τις επιχειρήσεις και είχε υποβάλει αυτά τα πρότυπα στον IOSCO- International organization of Securities Commissions για έγκριση. Η επόμενη σημαντική αλλαγή το 2000 ήταν η εφαρμογή ενός νέου καταστατικού διατάγματος από το IASC το οποίο κατέληγε σε μία νέα διεθνή λογιστική δομή. Κατά την διάρκεια του 1999 το Financial Reporting standards Board της Ν. Ζηλανδίας, εφάρμοσε μία νέα πολιτική για την ανάπτυξη αποκαλυπτικών προσχεδίων, όπου στηρίζονται στα πρότυπα που εκδίδονται από το IASC ή τα πρότυπα της Αυστραλίας, με τροπολογία για εξαιρετικούς παράγοντες που δημιουργούνται στην Ν. Ζηλανδία.

Η σπουδαιότητα των Δ.Λ.Π. αυξήθηκε, στην Ν. Ζηλανδίας το επιχειρηματικό περιβάλλον, και έτσι εφαρμόζονται:

- Δ.Λ.Π. 18 Έσοδα
- 19 Προνόμια εργαζομένων
- 23 Κόστος δανείου
- 25 Λογιστική επενδύσεων
- 32 Οικονομικά εργαλεία: αποκάλυψη και παρουσίαση
- 33 Κέρδη ανά μετοχή

35 Διακοπή λειτουργίας

36 Μείωση των παγίων

38 Ακαθάριστα Πάγια Στοιχεία.

ΠΟΛΩΝΙΑ

Της Βαρσοβίας το χρηματιστήριο, απαιτεί τρία χρόνια έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων, που προετοιμάζονται σύμφωνα με της Πολωνίας την «λογιστική ενέργεια»-accounting act το 1994. Οι εγχώριες εταιρείες, πρέπει να ακολουθούν τα πρότυπα της Πολωνίας, αλλά αν οι μετοχές τους συναλλάσσονται σε ξένη κεφαλαιαγορά, πρέπει να παρέχουν ένα συμβιβασμό και στα Δ.Λ.Π. και στα Αμερικάνικα πρότυπα.

Λογιστικές αρχές: Οι αρχές ξεκίνησαν το 1994, την «Λογιστική ενέργεια», της Πολωνίας, το οποίο απαιτεί συμμόρφωση με τις ευρωπαϊκές οδηγίες. Το συμβούλιο του Securities Commissions της Πολωνίας, που αφορά την ανάπτυξη των προτύπων της κεφαλαιαγοράς, αποτελείται από 9 μέλη: αντιπροσώπους της ακαδημίας, διεθνείς και τοπικές ελεγκτικές εταιρείες, υπουργό οικονομικών, της Πολωνίας Securities and exchange commission, καθώς και Επιμελητήριο της Πολωνίας. Το συμβούλιο των ελεγκτών, έχει αποδεχθεί την δομή του IASC σαν το θεμέλιο για την διατύπωση των λογιστικών προτύπων της Πολωνίας.

Επιπρόσθετα, στα πρότυπα που εκδόθηκαν από το Συμβούλιο αυτό, ο επικεφαλής των τίτλων και χρηματιστηρίου, της Κομισιόν (Securities and exchange Commission), έδωσε κανονισμούς που αναφέρονται σε συγκεκριμένες αποκαλυπτικές απαιτήσεις εταιρειών δημόσιας συναλλαγής. Την 1^η Ιανουαρίου του 1999, οι εγγυητικοί κανονισμοί της Πολωνίας και οι αποκαλυπτικές απαιτήσεις μετατράπηκαν και απαιτούσαν από ξένους εκδότες να παρουσιάσουν τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με : α) της Πολωνίας την Accountancy Act β) με τα Αμερικάνικα πρότυπα.

ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ

Το χρηματιστήριο της Λισσαβόνας απαιτεί οι οικονομικές καταστάσεις να ακολουθούν της Πορτογαλίας τα λογιστικά πρότυπα.

Λογιστικές αρχές: Οι λογιστικές αρχές, δημιουργήθηκαν από τον υπουργό οικονομικών και την Κομισιόν για λογιστική ομαλότητα. Οι αρχές αυτές, προσαρμόζονται στις ευρωπαϊκές οδηγίες και δεν διαφέρουν σημαντικά από τα Δ.Λ.Π..

ΡΟΥΜΑΝΙΑ

Το χρηματιστήριο Βουκουρεστίου, απαιτεί όλες οι εταιρείες που εντάσσονται σε αυτό, να προετοιμάζουν τις οικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιώντας τα λογιστικά πρότυπα της Ρουμανίας. Το BSE (χρηματιστήριο) δοκιμάζει την χρήση των Δ.Λ.Π. για πέντε εταιρείες για μια ορισμένη χρονική περίοδο, μετά από την οποία, θα εξετάσουν την ανάπτυξη των Δ.Λ.Π. σε όλες τις εταιρείες, αλλά σύμφωνα με παραλληλισμό με της Ρουμανίας τα λογιστικά πρότυπα.

Λογιστικές αρχές: Τα λογιστικά πρότυπα, εκδόθηκαν από τον Υπουργό οικονομικών μετά από συμβουλευτική πρόταση του CECCAR (Εθνική Κομισιόν των εμπειρογνομόνων της λογιστικής). Το CECCAR είναι ένας ανεξάρτητος συνδυασμός. Τον Ιούνιο του 1999, η Ρουμανία εφάρμοσε κανονισμούς σύμφωνα με το λογιστικό της Νόμο όπου :

- απαιτεί οι εταιρείες να ακολουθούν τα Δ.Λ.Π. και του IASC την δομή με την εξέλιξη ενός εθνικού λογιστικού προτύπου
- να ξεκινήσει ένα πρόγραμμα ώστε να αναπτύξει τα εθνικά πρότυπα που βασίζονται στα Δ.Λ.Π..

Οι κανονισμοί ρυθμίστηκαν σταδιακά με την έναρξη των ελάχιστων μεγάλων εταιρειών το 1999, δημόσιες εταιρείες και μερικές άλλες με εθνικό ενδιαφέρον το 2000 και οι μεγάλες δημόσιες εταιρείες το 2001.

ΡΩΣΙΑ

Ένα πρόγραμμα για την αναμόρφωση του Λογιστικού συστήματος της Ρωσίας, βασίζεται στα Δ.Λ.Π. που εγκρίθηκαν από την Κυβέρνηση το Μάρτη του 1998. Θα δημιουργηθεί ένα εθνικό σύστημα των λογιστικών προτύπων παρά μια αυτόματη εφαρμογή των Δ.Λ.Π..

Το πρόγραμμα αναμόρφωσης είναι μία μελέτη του Αμερικάνικου εμπορικού επιμελητηρίου στην Ρωσία, δηλαδή το πρακτορείο της Λαμερικής, παρέχει αναμόρφωση για την δημιουργία ενός διεθνούς κέντρου για λογιστική αναμόρφωση στην Μόσχα ICAR- International center of accounting reform, το οποίο θα συνεργαστεί με την κυβέρνηση της Ρωσίας για αναμόρφωση της λογιστικής και ελεγκτικής ώστε να προσδώσει λογιστικούς και ελεγκτικούς κανόνες, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα. Το ICAR θα εκπληρώνει τρεις λειτουργίες:

- Επαληθεύει την πρότυπη βάση για την αναμόρφωση του λογιστικού και ελεγκτικού συστήματος
- Προετοιμάζει πρακτικές οδηγίες για την εφαρμογή της αναμόρφωσης
- Αναπτύσσει διαπαιδαγωγίσιμα υλικά και πηγές για πρακτική λογιστών.

Οι συνθήκες δημοκρατισμού σε όλο τον κόσμο και η επιρροή των ξένων επενδύσεων στην Ρωσία, προηγήθηκαν της παρουσίασης της δυαδικής λογιστικής. Αυτό είναι ένα όπλο για τους ξένους επενδυτές να αξιολογούν την οικονομική κατάσταση των ρωσικών επιχειρήσεων. Εμπιστεύονται τις οικονομικές καταστάσεις που προετοιμάζονται από γνωστά συστήματα και είναι αξιόπιστα.

Σύμφωνα, με τις περισσότερες πρακτικές, η παράλληλη λογιστική για τους σκοπούς των τοπικών και των Δ.Λ.Π. παραμένει. Η πορεία αυτή μπορεί να υποστηριχθεί με τρεις διαφορετικούς τρόπους: Ο πρώτος τρόπος, είναι μία λεπτομερής μετάφραση των δεδομένων εμπορικών πράξεων από συναλλαγές σε εβδομαδιαία, μηνιαία ή τριμηνιαία βάση. Η συχνότητα των εκθέσεων εξαρτάται από τις απαιτήσεις των επενδυτών. Ο δεύτερος τρόπος, απαιτεί μόνο μετάφραση των ισοζυγίων δηλαδή αυτή η μέθοδος απαιτεί προσθήκη των διευθετηθέντων εμπορικών πράξεων ώστε να σταθεροποιηθούν οι διαφορές. Τέλος, η τελευταία μέθοδος της παράλληλης λογιστικής, είναι η παραγωγή των εκθέσεων με τα

ΜΕΡΟΣ Α΄ - Ποιότητα των Δ.Λ.Π. και προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων

Δ.Λ.Π. από την βάση δεδομένων της Ρωσίας. Οι διαφορές με τα τοπικά και διεθνή πρότυπα, θα μπορούσε να εξουδετερωθούν από την αυτόματη δυαδική λογιστική, και τα περισσότερο σταθερά προβλήματα στον αυτοματισμό της δυαδικής λογιστικής είναι οι διαφορετικές απόψεις των εξόδων παρουσίασης των καταστάσεων κερδών και απωλειών.

Τα λογιστικά πρότυπα της Ρωσίας είναι:

1. Λογιστική στρατηγική (1/98)
2. Κατασκευαστικά συμβόλαια (2/94)
3. Ξένα τρέχουσας χρήσης επονομαζόμενα πάγια και υποχρεώσεις (3/95)
4. Οικονομικές καταστάσεις (4/99)
5. Απογραφή (5/98)
6. Λογιστική των παγίων (6/01)
7. Γνωστοποίηση γεγονότων ισολογισμών (7/98)
8. Έκτακτα γεγονότα (8/98)
9. Εισόδημα των επιχειρήσεων (9/99)
10. Έξοδα των επιχειρήσεων (10/99)
11. Πληροφορίες των θυγατρικών επιχειρήσεων (11/00)
12. Κατανεμημένη πληροφορία (12/00)
13. Λογιστική για ενίσχυση της κυβέρνησης (13/00)
14. Λογιστική για άυλα – πάγια (14/00)

ΙΣΠΑΝΙΑ

Οι εταιρείες της Ισπανίας που είναι μέλη κάποιων από τα τέσσερα χρηματιστήρια, (Μαδρίτη, Βαρκελώνη, Μπιλμπάο, Βαλέντσια) πρέπει να προετοιμάζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους, σύμφωνα με της Ισπανίας τις λογιστικές αρχές. Οι εταιρείες που εγκαθίστανται σε άλλη χώρα της Ε.Ε. μπορούν να υποβάλουν τις οικονομικές τους καταστάσεις χρησιμοποιώντας τα δικά τους εθνικά πρότυπα.

Λογιστικές αρχές: Τα λογιστικά πρότυπα δημιουργήθηκαν σύμφωνα με ένα νόμο, τον κώδικα του εμπορικού επιμελητηρίου. Το Royal Decree 302, στις 17 Μαρτίου 1989, αναγνωρίζει το Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC) σαν τον ιδρυτή των εθνικών λογιστικών προτύπων. Το ICAC είναι ένα πρακτορείο της κυβέρνησης που αναπτύσσει λογιστικά πρότυπα στο υπουργείο οικονομικών. Από το 1998, το ICAC είχε την πολιτική να επιτελεί το καθήκον του και να ελαχιστοποιεί τις διαφορές ανάμεσα στα Δ.Λ.Π. και στις Ισπανίας τα πρότυπα.

ΣΟΥΗΔΙΑ

Το χρηματιστήριο της Στοκχόλμης απαιτεί οι εγχώριες εταιρείες να ακολουθούν τα πρότυπα της Σουηδίας. Οι ξένες εταιρείες που εντάσσονται σε αυτό, μπορούν να ακολουθούν τα πρότυπα της Σουηδίας ή τα Δ.Λ.Π. ή του Ηνωμένου Βασιλείου ή της Αμερικής.

Λογιστικές αρχές: Οι εταιρείες πρέπει να ακολουθούν της «κίνηση των ετήσιων λογαριασμών», του 1995, προετοιμάζοντας τις οικονομικές καταστάσεις.

ΓΙΟΥΓΚΟΣΛΑΒΙΑ

Λογιστικές αρχές: Σε μια συνάντηση του Assembly in Belgrade τον Δεκέμβρη του 1998, ο σύνδεσμος των λογιστών και ελεγκτών της Γιουγκοσλαβίας, ψήφισε για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.. Επίσης, συμφώνησε στην ανάπτυξη και δημοσίευση διερμηνείας των Δ.Λ.Π..

ΗΝΩΜΕΝΟ ΒΑΣΙΛΕΙΟ

Το χρηματιστήριο του Λονδίνου επιτρέπει τα Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις.

Λογιστικές αρχές: Τα Financial reporting standards (FRS), ιδρύθηκαν από το Accounting standards board (ASB), ένα ανεξάρτητο μη κερδοσκοπικό οργανισμό, ο οποίος προωθεί την καλύτερη πρακτική στις οικονομικές αναφορές. Το ASB έχει οριστεί από το Secretary of state for trade and industries, για σκοπούς κατανομής των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων, με την ισχύ ότι τα λογιστικά πρότυπα που εκδόθηκαν από το ASB αναγνωρίζονται για τους σκοπούς των λογιστικών απαιτήσεων.

Ο πρόλογος του ASB δηλώνει: «Το FRS διατυπώνει την εγγύηση των διεθνών αναπτύξεων. Το σώμα αυτό υποστηρίζει τα Δ.Λ.Π. με σκοπό να εναρμονίσει τις διεθνείς λογιστικές αναφορές. Σαν μέρος αυτής της υποστήριξης, το FRS περιέχει ένα τμήμα που εξηγεί τον τρόπο συσχέτισης με τα Δ.Λ.Π. στις περισσότερες περιπτώσεις, συμμορφούμενοι με το FRS αυτόματα υπάρχει συμμόρφωση με τα Δ.Λ.Π.».

Το ASB έχει δημιουργήσει ένα Urgent issues task force (UITF) ώστε να παρέχει ερμηνευτικές οδηγίες. Ένας συναφής οργανισμός, ο financial reporting review panel, εξετάζει την αρχή μιας νέας εποχής από λογιστικές απαιτήσεις σύμφωνα με τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων.

ΠΑΝΑΜΑΣ

Το χρηματιστήριο του Παναμά, το Bolsa de Valores de Panama, απαιτεί οι εταιρείες που εντάσσονται σε αυτό, να ακολουθούν τα Δ.Λ.Π., από το 2000.

Λογιστικές αρχές: Σύμφωνα με τον νόμο, το Accounting Technical Board έχει την υπευθυνότητα να εγκρίνει τα λογιστικά πρότυπα στον Παναμά. Το JTC (Junta Técnica de contabilidad), όπως λέγεται έχει δημιουργήσει οικονομικά λογιστικά πρότυπα της Κομισιόν- Financial Accounting Standards Commission, ώστε να αναπτύξει τα πρότυπα, και να παρέχει οδηγίες εφαρμογής τους.

Σύμφωνα με την απόφαση που εκδόθηκε τον Οκτώβρη του 2000 το Ν° 24 161, του "Gaceta official", το JTC αποφάσισε :

1. Να εφαρμόζουν στο σύνολό τους τα λογιστικά πρότυπα που εκδόθηκαν από το IASC.
2. Να καταχωρούν στο γραφείο μητρώων των οικονομικών λογιστικών προτύπων του «λογιστικού τεχνικού σώματος» τα πρότυπα που εκδίδονται από το IASC.
3. Να εναρμονίζουν με τα NOCOFIN(Commission de Normas de Contabilidad Financiera de Panama), τις πανεπιστημιακές ομάδες και επαγγελματικούς συνδέσμους, στην αποκάλυψη των Δ.Λ.Π..
4. Τα Δ.Λ.Π. που εκδόθηκαν, και αυτά που θα ακολουθήσουν στο μέλλον από το IASC, θα λειτουργήσουν στις χρονικές περιόδους που ξεκινούν από το 2001.

Πιο κάτω αναφέρονται οι κύριες διατάξεις της απόφασης Ν° 4:

- Τα Δ.Λ.Π. που εκδόθηκαν από το IASB, εφαρμόζονται σαν μοναδικά και κατάλληλα στον Παναμά.
- Τα οικονομικά λογιστικά πρότυπα της κομισιόν του Παναμά, (NOCOFIN) εξουσιοδοτούνται να εκδώσουν κανονισμούς για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στον Παναμά.
- Το JTC αποφασίζει να συμφωνήσει με τα πανεπιστημιακά ιδρύματα, τους επαγγελματικούς οργανισμούς και άλλους εθνικούς οργανισμούς, την δημόσια διακήρυξη των Δ.Λ.Π.
- Το JTC αποφασίζει να δημοσιεύει όλα τα Δ.Λ.Π. που εφαρμόζονται από αυτή την απόφαση (4).
- Τα Δ.Λ.Π. άρχισαν να λειτουργούν από το 1999.
- Το JTC αποφασίζει ότι τα εθνικά λογιστικά πρότυπα, που εγκρίνονται από τον Παναμά, πρόκειται να «εξαλειφθούν από το γραφείο μητρώων» εκτός από εκείνα που θεωρούνται κατάλληλα στον Παναμά.

Επίσης, το χρηματιστήριο του Παναμά ανακοίνωσε ότι: «αποφασίστηκε να εφαρμοστούν τα Δ.Λ.Π. με το καθαρά προσδιορισμένο αντικείμενο της αυξανόμενης διαφάνειας και ισότητας της προετοιμασίας, παρουσίαση και έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών, των οποίων οι τίτλοι καταγράφονται και συναλλάσσονται σε αυτό το χρηματιστήριο. Αυτό το αντικείμενο δεν έχει αλλάξει, θα συνεχίσει να εφαρμόζει το καθήκον του προς όφελος των εθνικών και διεθνών δημοσίων επενδύσεων, οι οποίες ενθαρρύνουν να συνεχιστεί η πορεία για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.».

ΑΜΕΡΙΚΗ

Σύμφωνα με τα χρηματιστήρια της Ν. Υόρκης, υ Nasdaq, της Αμερικής, της Αριζόνας, Βοστόνης, Σικάγο, Φιλαδέλφεια και Pacific, οι ξένες εταιρείες που εντάσσονται σε αυτά, μπορούν να χρησιμοποιούν τα πρότυπα της Αμερικής ή τα Δ.Λ.Π. ή τα εθνικά τους πρότυπα. Αν δεν χρησιμοποιούν τα πρότυπα της

Αμερικής, μπορούν να δημοσιεύουν ένα υπόμνημα στην κατάσταση εισοδήματος αναφέροντας τον λόγο μη εφαρμογής των προτύπων αυτών. Οι εγχώριες εταιρείες πρέπει να ακολουθούν τα πρότυπα της Αμερικής.

Λογιστικές αρχές: Από το 1973, το Financial Accounting Standards Board, ήταν ο πρότυπος οργανισμός, στον ιδιωτικό τομέα για την εδραίωση των προτύπων της οικονομικής λογιστικής και αναφοράς. Αυτά τα πρότυπα ελέγχουν την προετοιμασία των οικονομικών αναφορών. Είναι αναγνωρισμένα από το Securities and exchange commission (SEC) και από το American Institute of Certified Public accountants.

Ένα απόσπασμα του FASB «σχέδια για διεθνείς δραστηριότητες» περιλαμβάνει :

Με το πέρασμα των χρόνων το FASB, σκοπεύει να δεσμεύσει τις ακόλουθες δραστηριότητες, περιέχοντας αντικειμενική συνεργασία με άλλους οργανισμούς προτύπων ώστε να επιλύσουν σημαντικά θέματα και να ελαχιστοποιήσουν τις διαφορές στα λογιστικά πρότυπα ανάμεσα στα έθνη:

- Αναζητεί ευκαιρίες ώστε να δεσμεύσει σε συνδέσμους πολυεθνικής μελέτης για τα κοινά επιλεγμένα θέματα, και να συμφωνήσει σε διαφορετικά εθνικά πρότυπα τα οποία συμφωνούν με κάποια άλλα. Το FASB έχει ήδη ξεκινήσει ένα αριθμό μελετών σε αυτό το θέμα, περιέχοντας τις μη ενοποιημένες αποκαλύψεις με το Καναδά και την παράλληλη μελέτη με το IASB στα κέρδη ανά μετοχή. Επιπρόσθετα, η έρευνα μελέτης με το Καναδά και το Μεξικό στις Βόρειας Αμερικής το λογιστικό περιβάλλον, και οι λογιστικές ιδέες στην Αυστραλία, Καναδά, στο Ηνωμένο Βασίλειο θα οδηγήσουν στον προσδιορισμό των κοινών προβλημάτων. Οι δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνουν:
 - Εφαρμογή ενός κοινού ή παρόμοιου προτύπου με τον Καναδά στις μη ενοποιημένες αποκαλύψεις
 - Εφαρμογή ενός προτύπου στα κέρδη ανά μετοχή ίδιου ή παρόμοιου με το IASB
 - Θα συνεχίσει την έρευνα με το Καναδά και το Μεξικό ώστε να προσδιορίσει περιοχές όπου οι διαφορές μπορούν να ελαχιστοποιηθούν με την εφαρμογή κοινών προτύπων.
 - Προσδιορισμός μελετών οι οποίες επιτυγχάνουν την διεθνή συμφωνία με το εξωτερικό
 - Το FASB θα αξιολογήσει τα πρότυπα των άλλων χωρών και του IASB ως περιοχές όπου τα US GAAP είναι προβληματικά ή μη υπάρχοντα. Όπου πιστεύεται ότι η εφαρμογή ενός άλλου οργανισμού προτύπων με υψηλή ποιότητα θα είναι περισσότερο ικανό και αποτελεσματικό από το FASB, μία τυπική εξέταση θα γίνεται ώστε να προταθεί η εφαρμογή του. Για παράδειγμα, τα κέρδη ανά μετοχή προτάθηκε από το FASB, το οποίο δοκιμαστικά γνωμοδοτήθηκε ώστε να είναι ανώτερο στα υπάρχοντα πρότυπα της Αμερικής.



ΑΥΣΤΡΑΛΙΑ

Το χρηματιστήριο της Αυστραλίας επιτρέπει σε ξένους εκδότες τίτλων να χρησιμοποιούν της Αυστραλίας τα πρότυπα (τα οποία εφαρμόστηκαν από το Australian Accounting Standards Board) ή κάποιες άλλες ρυθμίσεις των λογιστικών προτύπων έγκρισης του ASX(χρηματιστήριο)και παρέχει μια ερμηνευτική εγκύκλιο συμπεριλαμβάνοντας τους κανόνες σημαντικών πόλεων-μελών των Δ.Λ.Π. και λέγεται «η αποδοχή των προτύπων της Αυστραλίας». Η πολιτική του χρηματιστηρίου της Αυστραλίας είναι να δεχθεί τα διεθνή πρότυπα τα οποία βασίζονται στα Δ.Λ.Π. (όπως Σιγκαπούρη και Μαλαισία), ή εκείνα που είναι εναρμονιζόμενα με τα Δ.Λ.Π. (όπως του Ηνωμένου βασιλείου). Επίσης, το χρηματιστήριο της Αυστραλίας έχει επιτρέψει στους εκδότες τίτλων να χρησιμοποιούν τα πρότυπα της Αμερικής χωρίς συμβιβασμούς με της Αυστραλίας τα πρότυπα, παρόλο που οι τίτλοι της Αυστραλίας και οι επενδύσεις της Κομισιόν έχουν απαιτήσει από τους Αμερικάνους εκδότες να ακολουθήσουν τα πρότυπα της Αυστραλίας. Οι εγχώριοι εκδότες πρέπει να ακολουθήσουν της τα πρότυπα Αυστραλίας.

Λογιστικές αρχές: Νέες συμφωνίες για την δημιουργία Αυστραλιανών λογιστικών προτύπων, άρχισαν να επιδρούν από 1 Ιανουαρίου 2000, με την νομοθετική πράξη όπου μέρος της νομοθεσίας να ανυποστηρίζει την απόφαση που περιέχεται στον ενσωματωμένο νόμο Economic Reform program Act, του 1999.

Σύμφωνα με αυτές τις διευθετήσεις ένας νέος οργανισμός, ο Financial Reporting Council (FRC), δημιουργήθηκε με την υπευθυνότητα για την γενική εποπτεία των λογιστικών προτύπων, και την εξελισσόμενη πορεία για το ιδιωτικό, δημόσιο και μη κερδοσκοπικούς τομείς. Θα ρυθμίσει την κατεύθυνση της γενικής στρατηγικής για τα Δ.Λ.Π. της Αυστραλίας (AASB), θα εγκρίνει και παρακολουθεί τις προτεραιότητες και επιχειρησιακά σχέδια και θα επιβλέπει όλες τις λειτουργίες. Ο FRC έχει επίσης, μία σύμφωνη με το καταστατικό υποχρέωση, να παρακολουθεί την ανάπτυξη των Δ.Λ.Π. και λογιστικών προτύπων που εφαρμόζονται σε σημαντικά οικονομικά κέντρα, ώστε να επιμηκύνει την ανάπτυξη ενός μοναδικού οργανισμού λογιστικών προτύπων για παγκόσμια χρησιμοποίηση με κατάλληλη εκτίμηση των διεθνών αναπτύξεων και να προωθή την έγκριση των καλύτερων πρακτικών διεθνών λογιστικών προτύπων της Αυστραλίας και σύμφωνα με τα συμφέροντα και των ιδιωτικών και δημόσιων τομέων στην οικονομία της Αυστραλίας. Επίσης, ο FRC παρακολουθεί και εκτιμά την δραστηριότητα του IASB, των Δ.Λ.Π. στο Καναδά, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Ν. Ζηλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο, και στην Αμερική, καθώς και την Ευρωπαϊκή Κομισιόν.

Το AASB είναι ένας θεσμός συγκρατημένος με δύναμη να διατυπώσει λογιστικά πρότυπα για τους σκοπούς του Corporate Law και για τους δημόσιους και μη κερδοσκοπικούς θεσμούς, ώστε να συμμετέχει και να συνεργάζεται για την ανάπτυξη των AASB για παγκόσμια χρήση. Η νομοθεσία ορίζει ότι τα AASB μπορούν να ταξινομήσουν στο κείμενο τους προσχεδιάσεις των Δ.Λ.Π. για σκοπούς ενοποίησης. Σε αντίθεση με τον FRC που παρακολουθεί την ανάπτυξη των Δ.Λ.Π. και των λογιστικών προτύπων που εφαρμόζονται σε οικονομικά κέντρα, το AASB έχει καθορίσει την πολιτική απολογισμού "international harmonization policy" που εκδόθηκε το 1996, και αποτελεί το αντικείμενο του AASB, επιδιώκοντας την ανάπτυξη των λογιστικών προτύπων

και βαδίζει προς την εξασφάλιση ότι η εφαρμογή των προτύπων της Αυστραλίας, θα είναι αποτέλεσμα της συμφωνίας με τα Δ.Λ.Π..

ΚΑΝΑΔΑΣ

Για τα χρηματιστήρια του Τορόντο και Αλμπέρτα, οι οικονομικές καταστάσεις, ακολουθούν τα πρότυπα του Καναδά. Σύμφωνα με το νόμο της British Columbia το Vancouver χρηματιστήριο, επιτρέπει οι ξένες εταιρείες να ακολουθούν τα εθνικά τους πρότυπα με την υπόδειξη του Canadian GAAP(οργανισμού προτύπων του Καναδά). Σύμφωνα με το νόμο Quebec, το χρηματιστήριο του Μόντρεαλ επιτρέπει οι ξένες εταιρείες να χρησιμοποιούν τα Δ.Λ.Π. ή της Αμερικής ή της Αυστραλίας και με την υπόδειξη του Canadian GAAP.

Ο διευθυντής και επικεφαλής του Executive officer στο χρηματιστήριο του Τορόντο, ανέφερε ότι «είναι επιθυμητό οι εταιρείες του Καναδά να αποκαλύπτουν ότι έχουν ακολουθήσει λογιστικές αρχές αποδεχόμενες, την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων με τα Δ.Λ.Π. και να φανερώνουν και πιστοποιήσεις από τα Δ.Λ.Π..

Λογιστικές αρχές: Του Καναδά οι Business Corporations Act (η δράση επιχειρηματικών μετοχικών εταιριών), και οι διάφορες ενέργειες ανώνυμων εταιριών, απαιτούν οι οικονομικές καταστάσεις να προετοιμάζονται σε συμφωνία με τις γενικώς αποδεκτές λογιστικές αρχές και να καταχωρούνται στο Handbook του Canadian Institute of chartered accountants. Επίσης, για δημόσιες εταιρείες έχουν εκδοθεί επιπρόσθετες αποκαλυπτικές παροχές και αποτελούν έκδοση του CICA handbook. Τα λογιστικά πρότυπα στα CICA handbook δημιουργήθηκαν από το Accounting standards board (ASBC) του CICA. Τον ASBC η πολιτική είναι να προσαρμόσει τα πρότυπα του Καναδά με τα Δ.Λ.Π, εκτός αν υπάρχει μία θεμελιώδης διαφωνία ή ειδική περίπτωση που δικαιολογεί μία διαφορετική προσέγγιση. Το CICA αποτελείται από ένα Emerging issues(συμβούλιο έκτακτων και επειγόντων θεμάτων)που παρέχει την ομοφωνία των ερμηνειών των προτύπων του CICA.

ΚΙΝΑ

Οι εταιρείες που έχουν εκδώσει Β μετοχές (συναλλάσσονται στην Κίνα και στο εξωτερικό), πρέπει να ακολουθήσουν τα Δ.Λ.Π..

Οι εταιρείες που έχουν εκδώσει Η μετοχές (συναλλάσσονται στο Χονγκ Κονγκ μόνο) πρέπει να ακολουθήσουν τα Δ.Λ.Π. ή του Χονγκ Κονγκ τις λογιστικές αρχές.

Εταιρείες που έχουν εκδώσει Α μετοχές (στην Κίνα μόνο) πρέπει να ακολουθήσουν λογιστικά πρότυπα που δημοσιεύονται από το υπουργείο οικονομικών.

Λογιστικές αρχές: σύμφωνα με το λογιστικό νόμο που θεσπίστηκε το 1985, και επανεξετάστηκε το 1993, το Division του administration of accounting affairs(DAAA)του υπουργείου οικονομικών, είναι υπεύθυνο για την ρύθμιση των λογιστικών προτύπων που όλες οι εταιρείες πρέπει να ακολουθήσουν. Το 1993, το DAAA έκδωσε το Accounting standards for business enterprises-λογιστικά

πρότυπα για επιχειρηματικές εταιρείες, το οποίο προπαρασκευάζει την γενική δομή της λογιστικής στην Κίνα. Σαν επακόλουθο, το DAAA έχει αναπτύξει ειδικά λογιστικά πρότυπα και κανονισμούς σύμφωνα με το ASBE. Το 1998, ένα accounting standards committee δημιουργήθηκε μέσα στο DAAA. Αυτή η επιτροπή έχει την μόνιμη υπευθυνότητα για την ανάπτυξη των προτύπων. Στις 8 Φεβρουαρίου του 2002, το Securities regulatory commission στη Κίνα, ανακοίνωσε ότι όλες οι αρχικές δημόσιες προσφορές των Α μετοχών, καταχωρήθηκαν μετά την 1^η Απριλίου 2002, και οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να δημοσιεύονται με τα βάση τα Δ.Λ.Π. και να ελέγχονται από μία διεθνή ελεγκτική εταιρεία. Υπολογίζεται ότι ο συνολικός αριθμός των ελέγχων σε επιχειρήσεις που εφαρμόζονται τα Δ.Λ.Π., θα είναι 400 κάθε χρόνο. Οι εταιρείες που εκδίδουν Β μετοχές απαιτείται να εκδώσουν τις οικονομικές καταστάσεις με τα Δ.Λ.Π. την χρονική στιγμή της προσφοράς και ύστερα.



ΜΕΡΟΣ Β'

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7^ο

ΟΙ ΚΥΡΙΟΤΕΡΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ ΠΟΥ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΝ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Εισαγωγή

Η ανάγκη για περισσότερη διαφάνεια και ειλικρίνεια στην λειτουργία των επιχειρήσεων και ειδικότερα στις οικονομικές τους καταστάσεις οδήγησε πολλούς διεθνείς οικονομικούς οργανισμούς να δημιουργήσουν και να προωθήσουν διάφορα λογιστικά πρότυπα δηλαδή τις αρχές εκείνες που οδηγούν τις επιχειρήσεις σε πιο ρεαλιστικές οικονομικές καταστάσεις. Τα λογιστικά πρότυπα πηγάζουν από προβλήματα που παρουσιάζουν συχνά οι επιχειρήσεις με κύριο σκοπό τη προσπάθεια επίλυσής τους. Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) θα έχει ως αποτέλεσμα την δημιουργία ενός κοινού σημείου μεταξύ των επιχειρήσεων ανά τον κόσμο, βάση του οποίου θα γίνεται πιο κατανοητή η χρηματοοικονομική οργάνωσή τους.

Ακολουθεί ανάλυση των κυριότερων οργανισμών που δημιουργούν τα λογιστικά πρότυπα διεθνώς:

7.1) IASC-International Accounting Standards Committee

Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

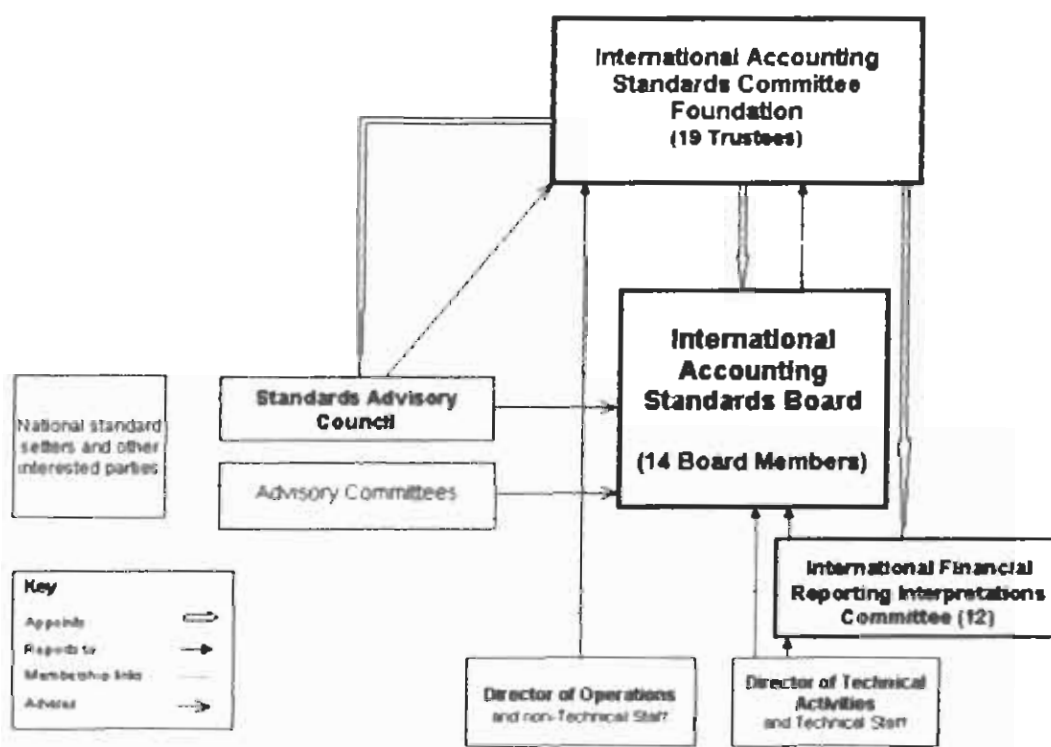
Η IASC αποτελείται από πέντε βασικά μέρη που έχουν απόλυτη αλληλεξάρτηση μεταξύ τους λόγω των εργασιών που εκτελούν και τα οποία είναι:

- IASC FOUNDATION (Ίδρυμα Επιτροπής Δ.Λ.Π.)
- IASC BOARD (Συμβούλιο Επιτροπής Δ.Λ.Π.)
- International Financial Reporting Interpretations Committee-IFRIC (Διεθνής Οικονομική Ερμηνευτική Επιτροπή)

- STANDARDS ADVISORY COUNCIL-SAC (Συμβουλευτική Επιτροπή Δ.Λ.Π.)

7.1.1) Η δομή της IASC

Στο παρακάτω διάγραμμα εμφανίζεται η δομή της IASC όπως επίσης και οι αρμοδιότητες που έχουν τα επιμέρους μέρη της¹³.



¹³ IASC main diagram

7.1.1.1) IASC Foundation

Η IASC FOUNDATION¹⁴ αποτελείται από δέκα-εννέα διαχειριστές οι οποίοι ενεργούν με τέτοιο τρόπο έτσι ώστε να:

- Παρουσιάζει τέτοια μορφή η οποία να τη χαρακτηρίζει ότι θέτει παγκόσμια, υψηλής ποιότητας λογιστικά πρότυπα
- Έχει τις κατάλληλες οικονομικές απόψεις
- Έχει τη δυνατότητα να εκπληρώνει τις αποστολές της στο σωστό χρόνο.

Κάθε διαχειριστής θα πρέπει να έχει την κατάλληλη κατανόηση και ευαισθησία στα διεθνή θέματα που σχετίζονται με την επιτυχία ενός διεθνούς υπεύθυνου οργανισμού για την ανάπτυξη παγκοσμίως υψηλής ποιότητας λογιστικών προτύπων και για την χρησιμοποίησή τους από τις διεθνείς αγορές.

Όπως φαίνεται και από το σχεδιάγραμμα, η IASC FOUNDATION αναθέτει εργασίες στο IASC BOARD, στην IFRIC και στο SAC. Οι 19 διαχειριστές δεν είναι υπεύθυνοι για τη θεσμοθέτηση Δ.Λ.Π., εργασία που ανήκει στο IASC BOARD.

Οι διαχειριστές έχουν την αρμοδιότητα να:

- Να αναθεωρούν κάθε έτος της στρατηγική που ακολούθησε η IASC BOARD και να μελετούν τις επιδράσεις της στρατηγικής αυτής.
- Να εγκρίνουν κάθε έτος τον προϋπολογισμό της IASC BOARD και να καθορίζουν τις βάσεις για την χρηματοδότηση της.
- Να προάγουν το έργο του IASC BOARD και να προάγουν αμερόληπτα την ακριβή εφαρμογή των Δ.Λ.Π..
- Να επαληθεύει και να βελτιώνει σημαντικές εργασίες του IASC BOARD, της IFRIC και του SAC.

Γενικά η IASC FOUNDATION δρα με ένα πνεύμα ανωτερότητας στο σύνολο του οργανισμού.

Οι διαχειριστές¹⁵ είναι:

1. Paul A. Volker – Πρόεδρος των διαχειριστών της IASC FOUNDATION (πρόην πρόεδρος του αμερικανικού ομοσπονδιακού συμβουλίου αποθεμάτων)
2. Roy Andersen (αντιπρόεδρος του ομίλου ελεύθερης ζωής)

¹⁴ The governance of IASC Foundation

¹⁵ Trustees of IASC Foundation

3. John H. Biggs
4. Andrew Crockett (γενικός διευθυντής της Διεθνούς Τράπεζας Διευθετήσεων)
5. Roberto Teixeira Da Costa (πρώην πρόεδρος της Brazilian Commissyo de Valores Mobiliarios)
6. Guido A. Ferranini (καθηγητής νομικού δικαίου του πανεπιστημίου της Γένοβα)
7. L. Yves Fortier (πρόεδρος της Ogilvy Renault, δικηγόρος ανώτερου δικαστηρίου, πρώην πρεσβευτής του Καναδά και των Ηνωμένων Εθνών).
8. Toshikatsu Fukuma (πρόεδρος οικονομικού γραφείου της Mitsui and Co. Ltd.)
9. Cornelius Herkstroter (πρώην πρόεδρος της Royal Deutch Petroleum)
10. Hilmar Kopper (πρόεδρος του εποπτικού συμβουλίου Ολλανδικής Τράπεζας)
11. Philip A. Laskawy (πρόεδρος της διεθνούς Ernst & Young)
12. Charles Veh Kwong Lee (πρόεδρος της Hong Kong Exchange and Clearing Ltd)
13. Sir Sydney Lipworth (πρόεδρος του UK Financial Reporting Council)
14. Didier Pineau-Valencienne (πρόεδρος της Assosiation Frannaise des Enterprises Privies)
15. Jens Ryder (ανώτερος συνεργάτης της PricewaterhouseCoopers)
16. David S. Ruder (καθηγητής νομικού δικαίου του Βορειοδυτικού πανεπιστημίου Νομικής, Πρώην πρόεδρος της US Securities and Exchange Commission)
17. Kenneth H. Spencer (πρώην πρόεδρος της Australian Accounting Standards Board)
18. William c. Steere, Jr (πρόεδρος της Pfizer Inc.)
19. Koji Tajika (πρώην πρόεδρος της Doloitte Touche Tohmatsu)

Οι παραπάνω διαχειριστές κατανέμονται γεωγραφικά ως εξής:

ΒΟΡΕΙΑ ΑΜΕΡΙΚΗ	ΕΥΡΩΠΗ	ΑΣΙΑ-ΕΙΡΗΝΙΚΟΣ	Άλλοι Ήπειροι
Biggs-USA	Ferranini-Ιταλία	Fukumai-Ιαπωνία	Andersen-N. Αφρική
Fortier-Καναδάς	Herkstoter-Ολλανδία	Kwong Lee-Κίνα	Crockett-Ελβετία
Laskawy-USA	Koppert-Γερμανία	Spencer-Αυστραλία	Da Costa-Βραζιλία
Ruder-USA	Lipworth-Ηνωμένο Βασίλειο	Tajika-Ιαπωνία	
Steere-USA	Pineau-Γαλλία		
Volker-USA	Ryder(Δάνια)		



7.1.1.2) IASC Board

Η IASC BOARD δημιουργήθηκε για τη θεσμοθέτηση των 41 Δ.Λ.Π. Λπαρτίζεται από δέκα-τέσσερα μέλη εκ των οποίων τα δύο είναι μερικής απασχόλησης.

Τα μέλη του είναι¹⁶:

1. Sir David Tweedie Πρόεδρος του IASC BOARD (πρώην πρόεδρος της U.K. Accounting Standards Board και πρώην τεχνικός σύμβουλος της KPMG.
2. Thomas E. Jones-Αντιπρόεδρος του IASC BOARD
3. Mary Berth (μερικής απασχόλησης, καθηγήτρια λογιστικής στο πανεπιστήμιο Stanford)
4. Hans-Georg Bruns (υπήρξε προϊστάμενος του λογιστηρίου της Daimler Chrysler)
5. Anthony T. Cope (μέλος της FASB-Financial Accounting Standards Board)
6. Robert P. Garnett (αντιπρόεδρος της Anglo American plc στην Νότιο Αμερική)
7. Gilbert Gilard (σύμβουλος της KPMG στη Γαλλία)
8. Robert Herz (μερικής απασχόλησης, σύμβουλος στην PricewaterhouseCoopers)
9. James J. Leisenring (διευθυντής των διεθνών δραστηριοτήτων της FASB)
10. Warren McGregor (πρώην διευθύνων σύμβουλος του Australian Accounting Research)
11. Patricia O'Malley (Πρόεδρος του Accounting Standards Board του Καναδά)
12. Harry k. Schmid (πρώην αντιπρόεδρος της Nestle S.A.)
13. Geoffrey Whittington (καθηγητής της χρηματοοικονομικής λογιστικής στο πανεπιστήμιο του Cambridge)
14. Tatsumi Yamada (σύμβουλος στην ChuoAoyama Audit Corp, μέλος της PricewaterhouseCoopers)

¹⁶ Members of IASC Board around the world

7.1.1.3) IFRIC- International Financial Reporting Interpretations Committee

Η IFRIC επανεκλέχθηκε το Δεκέμβριο του 2001. Κύρια εργασία της είναι να επανεξετάζει σε τακτά χρονικά διαστήματα τη σχέση των ήδη υπαρχόντων Δ.Λ.Π. και των Δ.Λ.Π. της IASC BOARD και να δημοσιεύει λογιστικές αναφορές οι οποίες περιλαμβάνουν αποκλίσεις στις γενικότερες αποδεκτές οδηγίες για τα Δ.Λ.Π. που αφορούν τις επιχειρήσεις διεθνώς. Η IFRIC συνεργάζεται με παρόμοιες διεθνείς επιτροπές και συνεδριάζει κάθε δύο μήνες. Όλες οι αποφάσεις που λαμβάνονται είναι πάντα στη διάθεση του κοινού.

Τα μέλη της είναι:

1. Kevin Stevenson
2. Junichi Akiyama
3. Phil Ameen
4. Christian Chiarasini
5. Claudio de Conto
6. Clement K.M. Kwok
7. Wayne Lonergan
8. Domingo Marchese
9. John T. Smith
10. Leo G van der Tas
11. Mary Tokar
12. Patricia Doran Walters
13. Ian Wright

Επίσημοι παρατηρητές:

- IOSCO-International Organization of Securities Commissions
- Ευρωπαϊκή Κομισιόν

7.1.1.4) SAC-Standards Advisory Council

Η SAC¹⁷ δημιουργήθηκε από την IASC FOUNDATION και έχει ως επίσημη δραστηριότητα να παρέχει συμβουλές στο IASC BOARD για το αποτέλεσμα της εμπλοκής των προτυπομένων Δ.Λ.Π.. Αποτελείται από σαράντα εννέα μέλη στα οποία συμπεριλαμβάνονται διευθυντές οικονομικών και λογιστικών γραφείων από τις μεγαλύτερες εταιρείες παγκοσμίως αλλά και από διεθνείς οργανισμούς, οικονομικούς αναλυτές και ακαδημαϊκούς, παράγοντες που θέτουν λογιστικά πρότυπα και ελεγκτικούς συμβούλους εταιρειών.

Τα μέλη του SAC¹⁸ προέρχονται από την

- Αφρική,
- Ασία,
- Αυστραλία- Νέα Ζηλανδία,
- Κεντρική και ανατολική Ευρώπη,
- Ευρωπαϊκή Ένωση
- Ιαπωνία
- Λατινική Αμερική
- Μέση ανατολή
- Αμερική
- Καναδάς

Επιπλέον λαμβάνουν μέρος ως παρατηρητές η Ευρωπαϊκή Κομισιόν, η επιτροπή κεφαλαιαγοράς της Αμερικής και η Financial Services Agency της Ιαπωνίας.

7.1.2) Ιστορική αναδρομή της IASC

Η IASC έχει ως βάση το Λονδίνο της Αγγλίας¹⁹. Αναπτύχθηκε το 1973 ύστερα από ένα σημαντικό, εναρκτήριο συνέδριο της 29^{ης} Ιουνίου στο Λονδίνο. Συμπωματικά ιδρύθηκε της ίδια χρονιά με ένα παρόμοιο οργανισμό δημιουργίας Δ.Λ.Π., το FASB-Financial Accounting Standards Board που δραστηριοποιείται στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Η μορφή του θεωρείται αποτέλεσμα του ενδιαφέροντος προσώπων με λογιστικές γνώσεις από την Αμερική, τον Καναδά και το Ηνωμένο Βασίλειο. Αρχικός σκοπός τους ήταν η ομοιομορφία των

¹⁷ SAC-Standards Advisory Council of IASC

¹⁸ SAC members

¹⁹ IASC history

Μέρος Β'- Οι κυριότεροι οργανισμοί που δημιουργούν τα λογιστικά πρότυπα

οικονομικών καταστάσεων διεθνώς. Ακολουθεί μία σειρά χρονολογικών γεγονότων της IASC:

-1974-

- Δημοσίευση του πρώτου προκαταρτικού σχεδίου για τα θέματα απασχόλησης της IASC.
- Έξι μέλη αποδέχθηκαν τις αρχές της IASC τα οποία είναι το Ισραήλ, η Ινδία, το Βέλγιο, η Νέα Ζηλανδία, το Πακιστάν και η Ζιμπάμπουε.
- Δημοσιεύτηκαν αναφορές για την πολιτική της στην λογιστική επιστήμη.

-1979-

- Ένα σύνολο από δέκα προέδρους τραπεζών αποφάσισαν να συνεργαστούν με την IASC χρηματοδοτώντας το σχέδιό της που αφορούσε τις τραπεζικές λογιστικές οικονομικές καταστάσεις.

-1977-

- Υιοθετήθηκε μία αναθεωρημένη μορφή του οργανισμού η οποία αριθμεί τη χρονιά αυτή έντεκα χώρες.
- Συνδεόμενα μέλη με τον οργανισμό γίνονται αυτούσια μέλη του.
- Συνεχείς αναφορές να απομακρυνθούν τα παλαιά πρότυπα που επικρατούσαν .
- Η IASC συνεχίζει να είναι αυτόνομη αλλά βρίσκεται σε συνεχή επαφή με την IFAC²⁰.

-1978-

- Η νότια Αφρική και η Νιγηρία γίνονται μέλη του οργανισμού.

²⁰ IFAC-International Federation of Accountants (Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών)

-1979-

- Η IASC έρχεται σε επαφή με την OECD²¹, ενεργό μέλος θεσμοθέτησης λογιστικών προτύπων.

-1980-

- Δημοσιεύονται ομιλίες που αφορούν τραπεζικές αποκαλύψεις
- Ο Ενδοκυβερνητικός Σύνδεσμος Λογιστικής και Ανταπόκρισης των Ηνωμένων Εθνών συναντά την IASC η οποία της παρουσιάζει έγγραφο για τη θέση της όσον αφορά τη συνεργασία τους.

-1981-

- Συγκροτήθηκε συμβουλευτικός σύλλογος για την IASC.
- Η IASC άρχισε να επισκέπτεται διεθνούς παράγοντες που συγκροτούν τα λογιστικά πρότυπα. Πραγματοποιήθηκε συνδιάσκεψη για τους αναβληθέντες φόρους, μαζί με την παρουσία της Ολλανδίας, Αγγλίας και της Αμερικής.

-1982-

- Η IASC και η IFAC άρχισαν να λειτουργούν αμοιβαία και με ολοένα περισσότερες συνδέσεις.
- Τα μέλη της IASC αυξήθηκαν σε δέκα-τρία, προσθέτοντας τέσσερις άλλους οργανισμούς με ενδιαφέρον στις οικονομικές της αναφορές.

-1983-

- Η Ιταλία αποφασίζει να γίνει μέλος.

-1984-

- Εισέρχεται και η Ταϊβάν ως μέλος και πραγματοποιείται συνδιάσκεψη μαζί με τη US SEC²².

²¹ OECD-Organization for Economic Corporation and Development (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης)

²² US SEC-US Securities and Exchange Commission (Επιτροπή κεφαλαιαγοράς της Αμερικής)

-1985-

- Η ΟΕCD παίρνει μέρος σε διάσκεψη για την εναρμόνιση στα Δ.Λ.Π..
- Η IASC ανταποκρίνεται στην US SEC όσον αφορά τις προκαταρκτικές προτάσεις για τα Δ.Λ.Π..

-1986-

- Πολλοί οικονομικοί αναλυτές γίνονται μέλη του οργανισμού.
- Πραγματοποιείται συνέδριο από κοινού με το Χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης και τη Διεθνή Εταιρεία για τη Παγκοσμιοποίηση των οικονομικών αγορών.

-1987-

- Γίνεται αναφορά για σχέδια συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων.
- Η IOSCO²³ γίνεται μέλος του συμβουλευτικού συνδέσμου και υποστηρίζει τα παραπάνω σχέδια συγκρισιμότητας.

-1988-

- Η Ιορδανία, η Κορέα και η Νορβηγία αντικαθιστούν το Μεξικό, τη Νιγηρία και τη Ταϊβάν στον οργανισμό.
- Άρχισαν οι διασυνδέσεις βάση οικονομικών –νομικών εγγράφων με την CASB-Canadian Accounting Standards Board.
- Η IASC σημειώνει μεγάλη πρόοδο δημοσιεύοντας την αξιολόγηση και εκτίμηση των Δ.Λ.Π..
- Η FASB γίνεται μέλος στην IASC ως παρατηρητής.
- Η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων κυριαρχεί στην IASC.

²³ IOSCO-International Federation Of Accountants –(Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών)

-1989-

- Ο πρόεδρος της FEE²⁴, Hermann Nordeman διαφωνεί με το ότι κύριο ενδιαφέρον της Ευρώπης την εποχή εκείνη προάγεται από τη διεθνή εναρμόνιση των οικονομιών και τη συνεχή εμπλοκή της IASC στο παράγοντα αυτό.
- Εγκρίθηκε το πλαίσιο της εργασίας για την προπαρασκευή και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.
- Ο δημόσιος τομέας της IFAC με μία κατευθυντήρια οδηγία ζητά από τις κυβερνητικές επιχειρήσεις να ακολουθήσουν τα Δ.Λ.Π. της IASC.

-1990-

- Πρωτοεμφανίστηκε η δήλωση για προσήλωση των οικονομικών καταστάσεων στα Δ.Λ.Π..
- Η Ευρωπαϊκή Κομισιόν γίνεται μέλος του συμβουλευτικού συνδέσμου και μέλος της IASC ως παρατηρητής.
- Η εξωτερική χρηματοδότηση της IASC γίνεται πραγματικότητα.

-1991-

- Πραγματοποιείται η πρώτη συνδιάσκεψη της IASC με τους διεθνείς παράγοντες που θεσμοθετούν τα λογιστικά πρότυπα, η οποία γίνεται με τη συνύπαρξη της FEE και της FASB.
- Η IASC ξεκίνησε το σχέδιο για ενημέρωση και δημοσίευση των ενδιαφερομένων για τα Δ.Λ.Π..
- Η FASB προωθεί σχέδιο που υποστηρίζει τα Δ.Λ.Π..

-1992-

- Γίνεται πρώτη επαφή με την αντιπροσωπεία της Λαϊκής Δημοκρατίας της Κίνας.

²⁴ FEE—Fédération des Experts Comptables Européens (Ομοσπονδία Ορκωτών Ευρωπαϊκών Λογιστών)

-1993-

- Η Ινδία αντικαθιστά τη Κορέα στον οργανισμό.
- Η IOSCO αποδέχεται τους σκοπούς των Δ.Λ.Π. και υποστηρίζει το Δ.Λ.Π. 7-κατάσταση ταμειακών ροών.
- Ολοκληρώθηκε το προσχέδιο για τη συγκρισιμότητα από την έγκριση δέκα Δ.Λ.Π..

-1994-

- Η US-SEC αποδέχεται το λογιστικό χειρισμό που προσφέρουν τα Δ.Λ.Π..
- Η παγκόσμια τράπεζα δέχεται να χρηματοδοτήσει το σχέδιο της IASC για την αγροτική οικονομία. Εγκρίθηκε η εγκαθίδρυση του IASC SAC- Standards Advisory Council.
- Η IOSCO αποδέχεται δέκα-τέσσερα Δ.Λ.Π. αλλά απορρίπτει σιγά σιγά την υποστήριξή της προς αυτά.
- Η FASB αποδέχεται να συνεργαστεί με την IASC στο Δ.Λ.Π. 33 –Έσοδα ανά με μετοχή.

-1995-

- Συμφωνήθηκε με την IOSCO να ολοκληρωθούν μέχρι το 1999 οι βασικοί σκοποί των Δ.Λ.Π..
- Οι πρώτες γερμανικές εταιρείες αποδέχονται τη φιλοσοφία των Δ.Λ.Π. της IASC.
- Σουηδικές εταιρείες κάτοχοι μετοχών γίνονται μέλη της IASC.
- Η Μαλαισία και το Μεξικό αντικαθιστούν την Ιταλία και την Ιορδανία.
- Η Ινδία και η Νότιος Αφρική δέχονται να μοιράσουν τη θέση τους στην IASC μαζί με τη Σρι-Λάνκα και τη Ζιμπάμπουε.
- Η Ευρωπαϊκή Κομισιόν υποστηρίζει τη συνεργασία IASC-IOSCO όπως επίσης και τη χρησιμοποίηση των Δ.Λ.Π. στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

-1996-

- Οικονομικά και διοικητικά στελέχη γίνονται μέλη της IASC και η IOSCO γίνεται μέλος ως παρατηρητής.

- Η IASC αρχίζει προσχέδια συνεργασίας με την U.K. Accounting Standards Board.
- Η επιτροπή της Ευρωπαϊκής Ένωσης τοποθετεί τα Δ.Λ.Π. της IASC συμβατά με τις οδηγίες της με μικρές όμως εξαιρέσεις.
- Το κοιγκρέσο της Αμερικής επικαλεί συνέδριο για τα γενικά αποδεκτά Δ.Λ.Π..
- Το χρηματιστήριο της Αυστραλίας υποστηρίζει ένα πρόγραμμα εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων της Αυστραλίας με τα Δ.Λ.Π. της IASC.
- Οι υπουργοί του Διεθνούς Οργανισμού Εμπορίου ενθαρρύνουν την επιτυχημένη ολοκλήρωση των Δ.Λ.Π..

-1997-

- Έγγραφο της IASC προτείνει δίκαιη αξία για τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού των επιχειρήσεων.
- Η IASC ελέγχει σαράντα-πέντε συνέδρια σε δέκα-έξι χώρες.
- Η Λαϊκή Δημοκρατία της Κίνας γίνεται μέλος και η IFAC γίνεται μέλος ως παρατηρητής.
- Η FEE καλεί την Ευρώπη να χρησιμοποιήσει το πλαίσιο εργασίας της IASC.
- Δημιουργείται ιστοσελίδα στο διαδίκτυο.



-1998-

- Νέοι νόμοι στο Βέλγιο, Γαλλία, Γερμανία και Ιταλία επιτρέπουν στις μεγάλες επιχειρήσεις να χρησιμοποιήσουν τα Δ.Λ.Π..
- Επιτυγχάνεται η πρώτη επίσημη μετάφραση των Δ.Λ.Π. στη γερμανική γλώσσα.
- Η υπεύθυνη επιτροπή δημοσιεύσεων της IFAC δημοσιεύει μία οδηγία ως κυβερνητική αναφορά σε προσχέδιο ενός τομέα κοινών λογιστικών προτύπων βασισμένα στα Δ.Λ.Π. της IASC.
- Ο αριθμός των χωρών-μελών ξεπερνά τα εκατό.
- Τα Δ.Λ.Π. κυκλοφορούν στην αγορά και σε CD-ROM.

Μέρος Β'- Οι κυριότεροι οργανισμοί που δημιουργούν τα λογιστικά πρότυπα

- Το βασικό τμήμα των Δ.Λ.Π. ολοκληρώθηκε με την έγκριση του Δ.Λ.Π. 39-Χρηματοοικονομικά εργαλεία: αναγνώριση και μέτρηση, το Δεκέμβριο.

-1999-

- Άρχισε η αναθεώρηση των Δ.Λ.Π. από την IOSCO.
- Οι συνεδριάσεις της IASC γίνονται πλέον με την παρουσία του κοινού.
- Οι υπουργοί των οικονομικών του Group of seven (Αμερική, Ιαπωνία, Καναδάς, Γερμανία, Γαλλία, Αγγλία, Ιταλία) υποστηρίζουν τα Δ.Λ.Π. με τη βοήθεια των οποίων θα ενδυναμωθεί η διεθνής οικονομική "αρχιτεκτονική".
- Ένα νέο συνέδριο-forum της IFAC αποδέχεται να υποστηρίξει τη χρησιμοποίηση των Δ.Λ.Π. ως μία ελάχιστη δοκιμασία επιδόσεων, παγκοσμίως.
- Στο πλάνο της Ευρωπαϊκής Κομισιόν για οικονομικές παροχές συμπεριλαμβάνονται και η χρησιμότητα των Δ.Λ.Π..
- Η ΕΕΕ επιτρέπει στις επιχειρήσεις της Ευρώπης να χρησιμοποιήσουν τα Δ.Λ.Π., χωρίς τις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Κομισιόν και αποσύρουν σταδιακά τα U.S. GAAP²⁵.
- Η Ευρασιατική Ομοσπονδία Λογιστών και Ελεγκτών (Eurasian Federation of Accountants and Auditors) σχεδιάζει να υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π.
- Η IASC BOARD ομόφωνα αποδέχεται να αλλάξει τη δομή του οργανισμού σε δέκα-τέσσερα μέλη (12 πλήρους απασχόλησης-2 μερικής απασχόλησης) με αυτόνομες διοικήσεις.
- Η IASC αναθέτει σε μία υποψήφια επιτροπή να επιλέξει τις πρώτες διοικήσεις κάτω από την νέα δομή που επιτεύχθηκε.
- Την νέα ιστοσελίδα επισκέφθηκαν πάνω από 300.000 χρήστες του διαδικτύου.

-2000-

- Η IOSCO προτείνει στα μέλη της να χρησιμοποιήσουν τα τριάντα Δ.Λ.Π. της IASC.

²⁵ US GAAP- Generally Accepted Accounting Principles (Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές)

Μέρος Β' - Οι κυριότεροι οργανισμοί που δημιουργούν τα λογιστικά πρότυπα

- Ανακοινώνονται οι διοικήσεις της νέας δομής, οι οποίες γίνονται αμέσως αποδεκτές.
- Η Ευρωπαϊκή Κομισιόν ανακοινώνει σχέδια για να ζητήσει από όλες τις επιχειρήσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης τη χρησιμοποίηση των Δ.Λ.Π. έως το 2005
- Εκλέγεται ο David Tweedie ως ο πρώτος πρόεδρος της νέας δομής της IASC BOARD.
- Η IASC ανακοίνωσε ότι επιζητούνται νέα μέλη και δέχθηκε πάνω από 200 αιτήσεις.
- Γίνονται αποδεκτές οριακές αλλαγές στο Δ.Λ.Π. 12-η λογιστική του φόρου εισοδήματος ,Δ.Λ.Π. 19-παροχές στο προσωπικό και Δ.Λ.Π. 39 καθώς και τα σχετικά με αυτά Δ.Λ.Π..
- Δημοσιεύτηκε οδηγία για το Δ.Λ.Π. 39.
- Στο τελευταίο συνέδριο της IASC BOARD του έτους εγκρίθηκε το Δ.Λ.Π. 41-γεωργία.

-2001-

- Η διοίκηση ανακοινώνει τα μέλη του IASC BOARD και δημοσιεύει ότι επιζητούνται μέλη για το SAC-Standards Advisory Council.
- Η Ευρωπαϊκή Κομισιόν παρουσιάζει τη κατάλληλη νομοθεσία για να ζητήσει τη χρησιμοποίηση των Δ.Λ.Π. της IASC από τις επιχειρήσεις όχι αργότερα από το 2005.
- Η IASC αναλαμβάνει την ευθύνη για την καθιέρωση των Δ.Λ.Π..



7.1.3) Τα Δ.Λ.Π. που προωθεί η IASC

Η ανάλυση των Δ.Λ.Π. της IASC καθώς και οι ερμηνευτικές οδηγίες τους παρουσιάζονται αναλυτικά στο Δ' κεφάλαιο.

7.1.4) Θέσεις - Επιδιώξεις - Αποστολή της IASC

Σύμφωνα με τον πρόεδρο της Arthur R. Wyatt²⁶, σκοπός της IASC είναι να μειώσει τη ποικιλία των οικονομικών πρακτικών που εφαρμόζονται σε κάθε χώρα και πιο συγκεκριμένα να επιτύχει κάποιο επίπεδο εναρμόνισης με τα λογιστικά πρότυπα.²⁷ Κάθε λογιστικό πρότυπο της IASC χαρακτηρίζεται από αποδεκτές εναλλαγές. Και αυτό γιατί τα λογιστικά πρότυπα διαφέρουν από χώρα σε χώρα λόγω των νόμων και των εθίμων που επικρατούν. Για παράδειγμα στη Γερμανία οι φορολογικοί νόμοι ελέγχουν και καθοδηγούν τις λογιστικές αρχές. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα στο να μην υπάρχουν προσωρινά διαφορές μεταξύ της φορολογίας και των λογιστικών μεθόδων. Γι αυτό και στη Γερμανία θα υπάρχει μεγάλη δυσκολία στην αντιμετώπιση και αποδοχή των Δ.Λ.Π.. Αντίθετα η Γαλλία και η Ελβετία προσανατολίζονται προς τα Δ.Λ.Π. γιατί αποδέχονται τα πλεονεκτήματα τα τους. Στην Αμερική το σχέδιο των οικονομικών αναφορών απευθύνεται επί των πλείστων στους επενδυτές και τους πιστωτές. Αυτό οδήγησε σε ένα σύστημα ανοιχτών και ολοκληρωμένων αποκαλύψεων και δικαίων λεπτομερειικών προτύπων. Σε πολλές χώρες όπως η Γερμανία και Ιαπωνία το περισσότερο κεφάλαιο παρέχεται από τις τράπεζες. Οι τράπεζες αυτές μπορούν να πάρουν τις πληροφορίες που χρειάζονται απ' ευθείας από τις επιχειρήσεις. Ως αποτέλεσμα των παραπάνω δεν υπάρχουν πιέσεις στη Γερμανία και στην Ιαπωνία για ολοκληρωμένες αποκαλύψεις λογιστικών προτύπων. Τα λογιστικά τους πρότυπα είναι γι αυτό λιγότερο προσανατολισμένα στις απαιτήσεις των επενδυτών. Παρόλο τις δυσκολίες και τις αντιθέσεις που επικρατούν γύρω από τα Δ.Λ.Π., από έτος 2000 διαδραματίζουν έναν πολύ σημαντικό ρόλο στη διεθνή αγορά.



Χρειάζονται έντεκα ψήφοι από δέκα-τέσσερις για να γίνουν αποδεκτά τα Δ.Λ.Π. της IASC από μία χώρα. Η IASC όμως δεν προσπαθεί να πιέσει τις χώρες για να υιοθετήσουν τα Δ.Λ.Π. της. Περιμένει τις δυνάμεις της αγοράς να ωθήσουν, τις χώρες εκείνες που προσπαθούν να αυξήσουν τα κεφάλαιά τους. Ο τρόπος αυτός θεωρείται ως ο πιο σημαντικός και επίσημος για τη χρησιμοποίηση των Δ.Λ.Π. στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

²⁶ Arthur Wyatt: Πρόεδρος της IASC, πρώην πρόεδρος της American Accounting Association, πρώην μέλος της FASB και πρώην μέλος και πρόεδρος της AICPA. Πρόσφατα συνταξιοδοτήθηκε ως μέλος από την Arthur Andersen & Company. Υπήρξε καθηγητής Λογιστικής στο πανεπιστήμιο Northwestern.

²⁷ Συνέντευξη του προέδρου της IASC στον Craig James. (International Accounting Standards, are they coming to America?).

Το συμβούλιο της IASC έχει λάβει κάθε δέσμευση όσον αφορά την ανάπτυξη ενός διεθνούς ενδιαφέροντος για την εγκαθίδρυση υψηλής ποιότητας κατανοητών και επιβλητικών Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων οι οποίες επιθυμούν να επικρατούν διαυγείς και συγκρίσιμες πληροφορίες μεταξύ τους.

7.1.5) Απόψεις και θέσεις άλλων οικονομικών οργανισμών για τα Δ.Λ.Π. της IASC

Στην προσπάθεια της IASC για την εφαρμογή και γενικότερη γνωστοποίηση των Δ.Λ.Π. της όπως ήταν φυσικό δημιουργήθηκαν διάφορες απόψεις αλλά και αντιθέσεις όσον αφορά την εφαρμογή τους αλλά και όσον αφορά την πορεία της στον οικονομικό περιβάλλον. Πιο συγκεκριμένα στην Αμερική η οποία εφαρμόζει ρητά τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα, βλέπει την προσπάθεια της IASC ως ένα γεγονός που θα μειώσει την κυριαρχία και το γόητρό της στο διεθνές οικονομικό περιβάλλον.

Η AICPA²⁸ παρόλο που στην αρχή της προσπάθειας της IASC εξέφρασε τις καλύτερες απόψεις για την προώθηση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π., στην πορεία φάνηκε ότι δεν κράτησε την δέσμευσή της και αυτό γιατί η FASB κάλυψε τελικά με τα αμερικάνικα λογιστικά πρότυπα που εξέδωσε τις προσδοκίες της IASC στην Αμερική.

Όσον αφορά την πώληση μετοχών από την Αμερική, γίνεται κάτω από την επίβλεψη της U.S. SEC, οπότε είναι λογικό να μην γίνονται αποδεκτές άλλες αρχές (της IASC) στον τομέα αυτό. Η IASC όμως τοποθετείται στο θέμα λέγοντας ότι οι ξένες προς την Αμερική επιχειρήσεις που επιθυμούν να πουλήσουν μετοχές συζητούν πάνω σε ένα θέμα το οποίο πρέπει να είναι εναρμονισμένο με τους θεσμούς της U.S. SEC. Καμία άλλη χώρα δεν απαιτεί τέτοια δέσμευση. Και για αυτό ενώ σε οποιαδήποτε άλλη χώρα για την πραγματοποίηση της παραπάνω συναλλαγής θα απαιτούνταν λιγότερο κόστος ενώ η ίδια συναλλαγή στην Αμερική χρειάζεται εναρμόνιση με τα δεδομένα της U.S. SEC. Η εφαρμογή όμως των Δ.Λ.Π. της IASC θα ελαχιστοποιούσε το κόστος πώλησης μετοχών γιατί θα επικρατούσαν τα ίδια δεδομένα αφού θα εφαρμόζονταν οι ίδιες αρχές.

Επίσης επικρατεί η ιδέα ότι η μετατροπή από τις αρχές της U.S. SEC στα Δ.Λ.Π. της IASC θα αποτελούσε ένα βήμα προς τα πίσω για την οικονομία της Αμερικής γιατί θεωρούν ότι έχουν αναπτύξει ένα υψηλό και απόλυτα λογικό τρόπο εμφάνισης των οικονομικών τους καταστάσεων. Για τους οικονομικούς παράγοντες που ζουν στην Αμερική είναι φυσικό να έχουν τέτοια άποψη, όμως άλλοι έχουν αντίθετη γνώμη γιατί κοιτάζουν τις κρίσεις των αποταμιεύσεων και των δανεισμών που εμφανίστηκαν στην Αμερική που καταρρίπτουν τους παραπάνω ισχυρισμούς.

²⁸ AICPA-American institute of Certified public Accountants (Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών)

Πολλοί κατηγορούν την IASC (κυρίως από την FASB) ότι απαρτίζεται από προσωπικό το οποίο δεν είναι απόλυτα καταρτισμένο για την εργασία που εκτελεί. Και σ' αυτόν τον ισχυρισμό απαντά λέγοντας ότι της εποχής που η IASC πραγματοποιούσε το σχέδιο για τα Δ.Λ.Π. μέρος του προσωπικό της απαρτιζόταν από την CICA²⁹.

Τέλος η FASB επέκρινε την IASC, όσον αφορά τη δημοσίευση άρθρου της που προσδίδει νέα δομή στην IASC για να γίνουν τα Δ.Λ.Π. της αποδεκτά με περισσότερη ευκολία με τον ισχυρισμό του πρόεδρου Edmund L. Jenkins ότι απαιτούνται πολλές βελτιώσεις στην δομή της για να επιτύχει τον παραπάνω στόχο.

7.2) FASB- Financial Accounting Standards Board

Συμβούλιο Οικονομικών Λογιστικών προτύπων

Η FASB δραστηριοποιείται στην Αμερική αλλά τα λογιστικά πρότυπα που εκδίδει χρησιμοποιούνται και από άλλες χώρες. Τα πρότυπά της αποτελούν σημαντικό τομέα για τις κεφαλαιουχικές αγορές της Αμερικής λόγω της αξιόπιστης φύσης των πληροφοριών που απορρέουν από αυτά.

Από το 1973 η FASB υπήρξε ολοκληρωμένος οργανισμός στον ιδιωτικό τομέα για την εγκαθίδρυση λογιστικών προτύπων που εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Τα πρότυπα αυτά οργανώνουν την προπαρασκευή των οικονομικών καταστάσεων και είναι επίσημα αναγνωρισμένα από την U.S. SEC και το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών. Τέτοια πρότυπα είναι πολύ σημαντικά στην επίσημη λειτουργία της οικονομίας γιατί οι επενδυτές, οι πιστωτές και οι ελεγκτές συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις και εκφράζουν τα οικονομικά τους αποτελέσματα.³⁰

7.2.1) Η δομή της FASB

Η FASB αποτελείται από την FASAC- Financial Accounting Standards Advisory Council (Συμβουλευτική Επιτροπή Οικονομικών Λογιστικών Προτύπων) και την FAF-Financial Accounting Foundation- Ίδρυμα Οικονομικής Λογιστικής.

²⁹ CICA-Canadian Institute of Chartered Accountants (Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών του Καναδά)

³⁰ FASB-Chairman Comments on Proposed Legislation

7.2.1.1) FASAC

Η FASAC δημιουργήθηκε το 1973 μαζί με την δημιουργία της FASB. Η πρωταρχική λειτουργία της είναι να συμβουλεύει τη FASB σε θέματα που σχετίζονται με τις ασχολίες της και τον πρόεδρο της FASB. Τα μέλη της FASAC προέρχονται από λογιστικές εταιρείες, ειδικούς αναλυτές επιστημονικών οργανώσεων και μέλη ακαδημιών. Οι συνεδριάσεις της FASAC παρέχουν της FASB της ευκαιρία να συζητήσουν τις βλέψεις διαφόρων επιχειρήσεων μεμονωμένα.

Ο ρόλος της FASAC είναι να παρεμβαίνει έτσι ώστε η FASB να μπορεί να απαιτήσει και να συζητήσει τις αντιπροσωπευτικές βλέψεις με διάφορα γκρουπ με τα οποία ασχολείται.

Τα μέλη της μπορούν να διαπραγματεύονται θέματα πολιτικών πριν από τη FASB.

Μεμονωμένα μέλη της όμως, δεν αναμενόταν να συμφωνούν με τις αποφάσεις της FASB σε όλα τα τεχνικά θέματα, όμως είναι σημαντικό ότι τα μέλη αυτά υποστηρίζουν τον οργανισμό και την πορεία του.

7.2.1.2) FAF-Financial Accounting Foundation

Η FAF είναι υπεύθυνη για τη συλλογή των μελών της FASB και της συμβουλευτικής επιτροπής και να χρηματοδοτεί τις δραστηριότητές τους. Επίσης ευθύνεται για εκπαιδευτικά και επιστημονικά θέματα και για την έγκριση του προϋπολογισμού της FASB.

Στην FAF λαμβάνουν επίσημα ως χρηματοδοτικοί οργανισμοί:

- American Accounting Association- Αμερικανικός Σύνδεσμός Λογιστικής
- American Institute of Certified Public Accountants-Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών λογιστών
- Association for Investment Management and Research-Οργανισμός για Διοικητικές και Ερευνητικές Επενδύσεις
- Financial Executives International-Διεθνής Οικονομικοί Διοικητικοί
- Government Finance Officers Association-Σύνδεσμος Κυβερνητικών Οικονομικών Υπαλλήλων
- Institute of Management Accountants-Ινστιτούτο Διοίκησης των Λογιστών

- National Association of Auditors, Comptroller and Treasures-Εθνικός Σύνδεσμος Ορκωτών και Οικονομικών Ελεγκτών.
- Securities Industry Association-Σύνδεσμος Βιομηχανικών Μετοχών

7.2.2) Τα Δ.Λ.Π. που προωθεί η FASB

Τα Δ.Λ.Π.³¹ που προωθεί η FASB αριθμολογούνται σε εκατόν σαράντα τέσσερα στα οποία συμπεριλαμβάνονται ερμηνείες και αναφορές.(Παραπλεύρως εμφανίζονται οι ημερομηνίες κοινοποίησης τους) :

1. Ερμηνεία των πληροφοριών των συναλλαγών ξένου νομίσματος.(12/73)
2. Λογιστική για έρευνα και ανάπτυξη του κόστους.(7/74)
3. Λογιστικές αλλαγές σε προσωρινές οικονομικές καταστάσεις.(12/74)
4. Αναφορά κερδών και ζημιών από απόσβεση των χρεών.(3/75)
5. Λογιστική για απρόοπτα ενδεχόμενα.(3/75)
6. Ταξινόμηση των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων που αναμένονται να είναι επαναχρηματοδοτούμενα.(5/75)
7. Λογιστική για αναπτυσσόμενες επιχειρήσεις.(6/75)
8. Λογιστική για συναλλαγές ξένου νομίσματος και καταστάσεις ξένου νομίσματος.(7/75)
9. Λογιστική φορολογίας εισοδήματος: Πετρέλαιο και επιχειρήσεις παραγωγής υγραερίου.(7/75)
10. Επέκταση του άρθρου για συνδυασμούς επιχειρήσεων.(7/75)
11. Λογιστική για απρόοπτα ενδεχόμενα: Μέθοδος μεταβολής.(12/75)
12. Λογιστική για μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο.(12/75)
13. Λογιστική για ενοικιάσεις.(11/76)
14. Οικονομική αναφορά για τμήματα μίας επιχείρησης.(12/76)
15. Λογιστική από χρεώστες και πιστωτές για επαναδόμηση προβληματικών χρεών.(6/77)

³¹ Summaries and Status of all FASB Statements

16. Ρυθμίσεις προηγούμενης περιόδου.(6/77)
17. Λογιστική για ενοικιάσεις: μεμονωμένο κόστος.(11/77)
18. Οικονομική αναφορά για τμήματα επιχειρήσεων: Προσωρινές οικονομικές καταστάσεις.(11/77)
19. Οικονομική λογιστική και αναφορά για επιχειρήσεις πετρελαίου και βενζίνης.(12/77)
20. Λογιστική για συμβόλαια συναλλάγματος.(12/77)
21. Ανάρτηση των αναφορών των κερδών ανά μετοχή και τμήμα πληροφοριών από αφανής επιχειρήσεις.(4/78)
22. Αλλαγές στον εφοδιασμό των συμφωνιών ενοικίασης που απορρέουν από την επαναχρηματοδότηση των φορολογούμενων απαλλασσόμενων χρεών.(6/78)
23. Έναρξη των ενοικιάσεων.(8/78)
24. Αναφορά πληροφοριών σε οικονομικές καταστάσεις οι οποίες παρουσιάζονται σε άλλες αναφορές επιχειρήσεων.(12/78)
25. Ανάρτηση των λογιστικών απαιτήσεων σε επιχειρήσεις πετρελαίου και παραγωγής υγραερίου.(2/79)
26. Αναγνώριση κερδών στις πωλήσεις -τύπος ενοικιάσεων σε ακίνητη περιουσία.(4/79)
27. Ταξινόμηση της ανανέωσης ή επέκτασης των ήδη υπάρχοντων πωλήσεων τύπος οικονομικών ενοικιάσεων.(5/79)
28. Λογιστική για πωλήσεις με leasing.(5/79)
29. Τυχαίες ενοικιάσεις.(6/79)
30. Ερμηνεία της πληροφορίας για μεγάλους πελάτες.(8/79)
31. Λογιστική για φορολογικά οφέλη που σχετίζονται με το αγγλική νομοθεσία.(9/79)
32. Ειδικές λογιστικές αρχές και πρακτικές στις καταστάσεις της AICPA σε θέματα οδηγιών στη λογιστική και ελεγκτική.(9/79)
33. Οικονομική αναφορά και αλλαγές τιμών.(9/79)
34. Κεφαλαιοποίηση του τοκοφόρου κόστους.(7/79)
35. Λογιστική από ορισμένα κέρδη συντάξεων.(3/80)
36. Ερμηνεία των πληροφοριών συνταξιοδότησης.(5/80)

37. Ισολογισμός και ταξινόμηση των αναβληθέντων φόρων εισοδήματος.(7/80)
38. Λογιστική για απρόοπτα από αγορές επιχειρήσεων.(9/80)
39. Οικονομική αναφορά και αλλαγές τιμών: μετάλλευση πετρελαίου και βενζίνης.(7/80)
40. Οικονομική αναφορά και αλλαγές τιμών: ειδικά πάγια – δάση και αναδασώσεις.(11/80)
41. Οικονομική αναφορά και αλλαγές τιμών: ειδικά πάγια εισόδημα παραγωγή ακίνητης περιουσίας.(11/80)
42. Πραγματικότητα της κεφαλαιοποίησης του τοκοφόρου κόστους.(11/80)
43. Λογιστική για αντιστάθμισμα των ελλείψεων.(11/80)
44. Λογιστική για άυλα πάγια στοιχεία των μεταφορέων.(12/80)
45. Λογιστική για Franchise.(3/81)
46. Οικονομική αναφορά και αλλαγές τιμών: κινηματογραφικά φιλμ.(3/81)
47. Ερμηνεία για μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.(3/81)
48. Αναγνώριση των εσόδων όταν υπάρχει επιστροφή.(6/81)
49. Λογιστική για παραγωγή οικονομικών κανονισμών.(6/81)
50. Οικονομική αναφορά στην βιομηχανία μουσικής.(11/81)
51. Οικονομική αναφορά από επιχειρήσεις παραγωγής τηλεοράσεων.(11/81)
52. Συναλλαγές ξένου νομίσματος.(12/81)
53. Οικονομική αναφορά από παραγωγούς και διανομείς κινηματογραφικών φιλμ.(12/81)
54. Οικονομική αναφορά και αλλαγές τιμών: Επιχειρήσεις επενδύσεων.(1/82)
55. Καθορισμός είτε για μία μετατρέψιμη μετοχή είτε μετοχή κοινή και ισοδύναμη.(2/82)
56. Ορισμός του οδηγού της AICPA και κατάσταση της θέσης SOP 81-1 και SOP 81-2.(2/82)
57. Σχετικές ερμηνείες.(3/82)
58. Κεφαλαιοποίηση του τοκοφόρου κόστους σε οικονομικές καταστάσεις που εμπεριέχουν επενδύσεις από αμερόληπτη μέθοδο.(4/82)

59. Αναβολή της ημερομηνίας ενεργοποίησης της Λογιστικής απαιτήσεως για σχέδια συντάξεων από κρατικές και τοπικές κυβερνητικές ενότητες.(4/82)
60. Λογιστική για ασφαλιστικές επιχειρήσεις.(6/82)
61. Λογιστική για σχέδια τίτλων επιχειρήσεων.(6/82)
62. Κεφαλαιοποίηση του τοκοφόρου κόστους σε καταστάσεις απαλλαγής φόρων και δώρων και δωρεών.(6/82)
63. Οικονομική αναφορά από αντιπροσώπους.(6/82)
64. Εξάλειψη των χρεών από έρευνα κεφαλαίων.(9/82)
65. Λογιστική για δραστηριότητες τραπεζών περί υποθηκών.(9/82)
66. Λογιστική για πωλήσεις ακίνητης περιουσίας.(7/82)
67. Λογιστική για κόστος κι διαδικασίες μεμονωμένων ενοικιάσεων των σχεδίων ακίνητης περιουσίας.(7/82)
68. Έρευνα και ανάπτυξη διακανονισμών.(7/82)
69. Ερμηνείες για παραγωγικές δραστηριότητες πετρελαίων και βενζίνης.(11/82)
70. Οικονομική αναφορά και αλλαγές τιμών: συναλλαγές ξένων νομισμάτων.(12/82)
71. Λογιστική για τις επιδράσεις για σίγουρους τύπους ορισμών.(12/82)
72. Λογιστική για απόκτηση από τράπεζες ή οικονομικά ιδρύματα.(2/83)
73. Αναφορά για την αλλαγή στην λογιστική των σιδηροδρόμων.(8/83)
74. Λογιστική εσόδων με ειδικούς όρους στους εργοδότες.(8/83)
75. Αναβολή της ημερομηνίας ενεργοποίησης των σταθερών λογιστικών απαιτήσεων.(11/83)
76. Απόσβεση των χρεών.(11/83)
77. Αναφορές από μεταβιβάζοντες για μεταβιβάσεις των εισπράξεων με διεξόδους.(12/83)
78. Ταξινόμηση των καθυκόντων τα οποία είναι διαθέσιμα από τους πιστωτές.(12/83)
79. Μείωση ερμηνειών για συνδέσμους επιχειρήσεων από αφανής επιχειρήσεις.(2/84)
80. Λογιστική για μελλοντικά συμβόλαια.(8/84)

81. Ερμηνεία ανακοινώσεων συνταξιοδοτήσεων υγείας και κέρδη ασφαλειών ζωής.(11/84)
82. Οικονομική αναφορά και αλλαγές τιμών: μείωση σταθερών ερμηνειών.(11/84)
83. Ορισμός των οδηγιών της AICPA και κατάσταση της θέσης σε λογιστική από χρηματομεσίτες και χρηματιστές σε μετοχές από εργοδοτικά σχέδια εσόδων και από τράπεζες όπως προτίμηση για σκοπούς αίτησης "APB γνώμη 20".(3/85)
84. Προτροπή μετατροπής των χρεών.(3/85)
85. Τεστ απόδοσης για αποφάσεις είτε οι μετατρέψιμες μετοχές είναι κοινές και ισοδύναμες.(3/85)
86. Λογιστική για κόστος του λογισμικού που πρόκειται να πωληθεί , να εκμισθωθεί ή οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή.(8/85)
87. Λογιστικών εργοδοτών για συντάξεις.(12/85)
88. Λογιστική εργοδοτών για εγκαταστάσεις και περικοπές των εσόδων συνταξιοδότησης και για διακοπή κερδών.(12/85)
89. Οικονομική αναφορά και αλλαγές τιμών.(12/86)
90. Διοίκηση επιχειρήσεων για εγκατάλειψη και απόρριψη κόστους των εργοστασίων.(12/86)
91. Λογιστική για μη αποδοτικούς αγρούς και κόστος σχετιζόμενο με τη προέλευση ή απόκτηση δανείων και μεμονωμένων ζημιών των εκμισθώσεων.(12/86)
92. Διοίκηση επιχειρήσεων: λογιστική για συντονισμό στα εργοστάσια.(8/87)
93. Αναγνώριση της απόσβεσης των μη κερδοσκοπικών οργανισμών.(8/87)
94. Συμπαράσταση για όλες τις ιδιόκτητες βοηθητικές επιχειρήσεις.(7/87)
95. Κατάσταση χρηματικών ροών.(11/87)
96. Λογιστική για φόρους εισοδήματος.(12/87)
97. Λογιστική από ασφαλιστικές επιχειρήσεις μακροχρόνιων συμβολαίων και γι κέρδη ή ζημιές από την πώληση ασφαλειών.(12/879)
98. Λογιστική για εκμισθώσεις: συναλλαγές πώλησης, επανεκμίσθωση, παρέμβαση ακίνητης περιουσίας, πωλήσεις εκμισθώσεων της ακίνητης περιουσίας, καθορισμός των όρων των εκμισθώσεων και μεμονωμένου κόστους των χρηματοοικονομικών μισθώσεων.(5/88)

99. Αναβολή της ημερομηνίας ενεργοποίησης της αναγνώρισης της απόσβεσης από μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς.(9/88)
70. Λογιστική για φόρους εισοδήματος. Αναβολή της ημερομηνίας ενεργοποίησης του Δ.Λ.Π. Νο 96.(12/88)
71. Διοίκηση επιχειρήσεων - λογιστική για τη διακοπή του Δ.Λ.Π. Νο71
72. Κατάσταση χρηματικών ροών των επιχειρήσεων και ταξινόμηση χρηματικών ροών από επίκτητες μετοχές για μεταπώληση.(2/89)
73. Λογιστική για φόρους εισοδήματος. Αναβολή της ημέρας ενεργοποίησης του Δ.Λ.Π. Νο 96.(12/89)
74. Κατάσταση χρηματικών ροών, αναφορές σε χρηματικές απολαβές και χρηματικές πληρωμές και ταξινόμηση χρηματικών ροών από συναλλαγές μετοχών.(12/89)
75. Έρμηνειες πληροφοριών για οικονομικά νομικά έγγραφα με ρίσκο εκτός ισολογισμού και οικονομικά έγγραφα με συγκέντρωση του ρίσκου πίστωσης.(3/90)
76. Λογιστική εργοδοτών για έσοδα απασχόλησης εκτός συντάξεων.(12/90)
77. Ερμηνεία για δίκαιη αξία των οικονομικών νομικών εγγράφων.(12/91)
78. Λογιστική για φόρους εισοδήματος - αναβολή της ημέρας ενεργοποίησης του Δ.Λ.Π. Νο 96.(12/91)
79. Λογιστική για φόρους εισοδήματος.(2/82)
17. Αναφορά για κέρδη από σχέδια συντάξεων -επενδυτικά συμβόλαια.(8/92)
111. Κατάργηση του Δ.Λ.Π. Νο. 32 και τεχνικές διορθώσεις.(11/92)
112. Λογιστική εργοδοτών για έσοδα απασχόλησης.(11/92)
- 113.Λογιστική και αναφορές σε ασφάλειες βραχυχρόνιων και μακροχρόνιων συμβολαίων (12/92)
114. Λογιστική από πιστωτές.(5/93)
115. Λογιστική για επενδύσεις σε χρέη και μετοχές.(5/93)

116. Λογιστική για εισφορές που παρελήφθησαν και που παρεδόθησαν.(6/93)
117. Οικονομικές καταστάσεις για μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς.(6/93)
118. Λογιστική από πιστωτές για εξασθένιση εσόδων από δάνεια και ερμηνείες.(7/94).
119. Ερμηνεία για παράγωγα νομικών εγγράφων.(7/94)
120. Λογιστική και αναφορές για επιχειρήσεις αμοιβαίων ασφαλειών και από επιχειρήσεις ασφαλειών για μακρινής διάρκειας συμβολαίων.(1/95)
121. Λογιστική για της εξασθένιση των παγίων με μεγάλη ωφέλιμη Διάρκεια Ζωής και παγίων που τείθονται εκτός λειτουργίας.(3/95)
122. Λογιστική για δικαιώματα υποθηκών.(5/95)
123. Λογιστική για αποζημιώσεις.(7/95)
124. Λογιστική για επενδύσεις που τοποθετούνται σε οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.(7/95)
125. Λογιστική μεταφορών και υπηρεσίες παγίων και εξασθένιση των υποχρεώσεων.(6/96)
136. Μεταφορά παγίων σε οργανισμούς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή φιλανθρωπικό ίδρυμα ή οργανισμό που εκτελεί συνεισφορές τρίτων.(6/99)
137. Λογιστική παράγωγα νομικών εγγράφων και σημαντικών δραστηριοτήτων.(6/99)
138. Λογιστική παράγωγα νομικών εγγράφων και σημαντικών δραστηριοτήτων.(6/00)
139. Κατάργηση του Δ.Λ.Π. Νο 53 και βελτίωση των Δ.Λ.Π. Νο 63,89,121.(6/00)
140. Λογιστική για μεταφορές και υπηρεσίες παγίων και εξασθένιση των υποχρεώσεων. (9/00)
141. Συνδυασμοί επιχειρήσεων.(6/01)

- 142. Φήμη και πελατεία και άλλα άυλα στοιχεία.(6/01)
- 143. Λογιστική για τη λήξη της Ωφέλιμης Διάρκειας Ζωής των παγίων.(6/01)
- 144. Λογιστική για την εξασθένιση ή διάθεση των παγίων με μεγάλη Ωφέλιμη Διάρκεια Ζωής.(8/01)



7.2.3) Θέσεις – Επιδιώξεις - Αποστολή της FASB

Η αποστολή της FASB είναι να εγκαθιδρύσει Δ.Λ.Π. για την καθοδήγηση και εκπαίδευση των ελεγκτών και των οικονομικών αναλυτών.

Σύμφωνα με τη FASB τα λογιστικά πρότυπα είναι ουσιώδη για την λειτουργία της οικονομίας γιατί οι αποφάσεις για την κατανομή των πόρων των επιχειρήσεων βασίζονται στην αξιόπιστη, σύντομη ,διαφανής και κατανοητή οικονομική πληροφορία. Η πληροφορία χρησιμοποιείται από παράγοντες που ενδιαφέρονται για την επιχείρηση οι οποίοι λαμβάνουν πληθώρα αποφάσεων για την οικονομική τους πορεία.

Για να επιτύχει την από αποστολή της η FASB ενεργεί ανάλογα για:

- Τη βελτίωση της χρησιμότητας των οικονομικών καταστάσεων εστιάζοντας στα πρωταρχικά χαρακτηριστικά τους και την ποιότητας της συγκρισιμότητας μεταξύ τους.
- Να διατηρεί τα πρότυπα προσαρμοσμένα στις οποιεσδήποτε αλλαγές που επέρχονται στην επιχειρηματικότητα και στο οικονομικό περιβάλλον.
- Να λαμβάνει υπ' όψη κάθε περιοχή που σημειώνεται έλλειψη οικονομικών αναφορών που μπορεί να βελτιωθεί από τη συνεχή εφαρμογή των λογιστικών προτύπων.
- Να προωθήσει τη διεθνή εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων που να συμφωνεί με τη βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων.
- Να ενισχύσει και να βελτιώσει τα φύση και το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων.
- Να παρέχει οδηγίες για τη λειτουργία των λογιστικών προτύπων.

Η FASB ακολουθεί συγκεκριμένες εντολές για τον συντονισμό των δραστηριοτήτων της. Θα πρέπει να:

- Εξασφαλίζει την ουδετερότητα των πληροφοριών που απορρέουν από τα λογιστικά πρότυπα. Για να επιτευχθεί αυτό οι πληροφορίες πρέπει να αναφέρουν τις οικονομικές δραστηριότητες όσο το δυνατόν πιο αξιόπιστα χωρίς ωραιοποίηση της εικόνας της επιχείρησης.
- Είναι ιδιαίτερα προσεκτική στη θεσμοθέτηση λογιστικών προτύπων
- Δημοσιεύει λογιστικά πρότυπα μόνο όταν τα αναμενόμενα κέρδη υπερβαίνουν το αναλογούν κόστος
- Να αναθεωρεί τις επιδράσεις παρελθόντων αποφάσεων, να τις ερμηνεύει και να διορθώνει ή να αντικαθιστά πρότυπα όταν αυτό κρίνεται απαραίτητο.

Η FASB έχει δεσμευτεί να ακολουθεί μία ανοιχτή και σταθερή πορεία για τη θεσμοθέτηση Δ.Λ.Π. η οποία αποκλείει τη τοποθέτηση ενός συγκεκριμένου ενδιαφέροντος πιο πάνω από τα ενδιαφέροντα πολλών που βασίζονται στις οικονομικές πληροφορίες. Πιστεύει ότι αυτό το ενδιαφέρον θα είναι καλύτερα αποδεκτό αναπτύσσοντας ουδέτερα πρότυπα που θα έχουν αποτέλεσμα στη λογιστική.³²

7.3) GASB- Governmental Accounting Standards Board

Συμβούλιο Κυβερνητικών Λογιστικών Προτύπων



Governmental Accounting Standards Board

Το GASB³³ δραστηριοποιείται στην Αμερική και από το 1984 λειτουργεί ως ένας ανεξάρτητος επίσημος οργανισμός για την εγκαθίδρυση Δ.Λ.Π. και οικονομικών αναφορών τα οποία εφαρμόζονται σε κρατικές αλλά και τοπικές κυβερνητικές επιχειρήσεις. Δημιουργήθηκε μετά από συμφωνία από το FAF του FASB το οποίο εκλέγει και τα μέλη του, το AICPA, το εθνικό σύνδεσμο κρατικών

³² FASB-The mission of FASB

³³ GASB membership

ελεγκτών της Αμερικής, το σύνδεσμο κυβερνητικών παραγόντων και από επτά οργανισμούς που αντιπροσωπεύουν τοπικές κυβερνήσεις.

7.3.1) Η δομή του GASB

Το GASB αποτελείται από το Συμβούλιο των διαχειριστών και από μία Συμβουλευτική Επιτροπή. Οι οργανισμοί που λαμβάνουν ως μέτοχοι στο συμβούλιο είναι ο Αμερικανικός Σύνδεσμος Λογιστικής, το AICPA, το Ινστιτούτο Επενδύσεων και Ερευνών, διεθνείς οικονομικοί παράγοντες, το Υπουργείο Οικονομικών, το Ινστιτούτο Διαχείρισης της Λογιστικής, και το Διεθνές Σύνδεσμο Κρατικών Ελεγκτών. Σκοπός του Συμβουλίου είναι να επιτύχει φιλανθρωπικούς, εκπαιδευτικούς, επιστημονικούς και λογοτεχνικούς σκοπούς.

Η Συμβουλευτική Επιτροπή αποτελείται από μέλη με λογιστικές γνώσεις και γνώσεις κυβερνητικών θεμάτων και ασχολείται με τα τεχνικά θέματα του οργανισμού.

7.3.2) Θέσεις – Επιδιώξεις – Αποστολή του GASB

Σκοπός του GASB είναι η εγκαθίδρυση και βελτίωση προτύπων τοπικής και κρατικής κυβερνητικής λογιστικής και οικονομικών αναφορών τα οποία θα έχουν ως αποτέλεσμα την απαραίτητη πληροφόρηση για τους διαχειριστές των οικονομικών αναφορών και καθοδήγηση και εκπαίδευση του κοινού συμπεριλαμβάνοντας και τους ελεγκτές.

7.4) IFAC- International Federation of Accountants

Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών

Το IFAC³⁴ είναι ένας οργανισμός που εδρεύει στη Γαλλία και αποτελείται από επίσημους οργανισμούς λογιστικής. Εκπροσωπεί λογιστές που απασχολούνται στο δημόσιο, σε επιχειρήσεις και σε βιομηχανίες και στην εκπαίδευση. Αποτελείται από εκατόν πενήντα έξι (156) μέλη από εκατόν δέκα τέσσερις (114) αντιπροσωπεύοντας δύο εκατομμύρια λογιστές.

7.4.1) Η δομή του IFAC

Η IFAC αποτελείται από την κυρίαρχη δομή ενός επίσημου οργανισμού δηλαδή από την Επιτροπή Διακυβέρνησης, το Συμβούλιο, και τη γραμματεία. Επίσης απαρτίζεται και από διάφορες άλλες επιτροπές.

³⁴ IFAC- structure and operations

7.4.1.1) Επιτροπή διακυβέρνησης του IFAC

Από την δημιουργία του IFAC την αρχική διαχείρισή του εκτελεί η επιτροπή διακυβέρνησης που αποτελείται από αντιπροσώπους από κάθε χώρα μέλος. Η επιτροπή συνεδριάζει μία φορά κάθε χρόνο και ευθύνεται για κάθε συνταγματική καθιέρωση του οργανισμού και εκλογής του συμβουλίου του.

7.4.1.2) Το συμβούλιο του IFAC

Το συμβούλιο αποτελείται από μεμονωμένα μέλη από δέκα-πέντε (15) χώρες. Τα μέλη αυτά είναι εκλεγμένα για τρία (3) χρόνια και ευθύνεται για τη χάραξη πολιτικής, για την επιθεώρηση των δραστηριοτήτων, για την εκτέλεση των προγραμμάτων και για την εργασία του IFAC σε τεχνικά θέματα. Το συμβούλιο συνεδριάζει τρεις (3) φορές το χρόνο.

7.4.1.3) Η γραμματεία του IFAC

Γενικά η διεύθυνση και η διοίκηση παρέχεται από τη γραμματεία του IFAC που εδρεύει στη Νέα Υόρκη. Αποτελείται από καθηγητές λογιστικής από όλο τον κόσμο.

7.4.1.4) Οι επιτροπές του IFAC

Το IFAC αποτελείται και από επτά επιτροπές οι οποίες είναι:

- Διεθνής Επιτροπή Ελεγκτικής και Ασφαλειών:

Η Διεθνής Επιτροπή Ελεγκτικής και Ασφαλειών ευθύνεται για την βελτίωση και τη ομοιομορφία των ελεγκτικών πρακτικών και συναφών εργασιών παγκοσμίως δημοσιεύοντας αναφορές για την ποικιλία της ελεγκτικών μεθόδων.

- Επιτροπή Συμμόρφωσης:

Ο αρχικός στόχος της Επιτροπής Συμμόρφωσης είναι να ανατρέψει μεγαλύτερες υποχωρήσεις των μελών με την ιδιότητα αυτή. Η επιτροπή εργάζεται σε συνεργασία και με μέλη του σώματος εξωτερικών αντιπροσώπων

για την ενθάρρυνσή τους με τις δραστηριότητες της επιτροπής με βάση τον ηθικό κώδικα.

Οι κυριότερες εργασίες της επιτροπής είναι:

- Να επιθεωρεί την αρμόδια επάρκεια και δύναμη των καθηκόντων των μελών του IFAC και το σημείο όπου τα μέλη συμμορφώνονται με αυτά τα καθήκοντα και διεκπεραιώνει εργασίες ώστε να είναι δυνατόν να εκτελέσει αυτές τις αρμοδιότητες και να κάνει συστάσεις στο συμβούλιο και στην επιτροπή του IFAC.
- Να συγκρίνει και να αντιπαραβάλλει την έρευνα και την πειθαρχική διαδικασία των μελών του σώματος και την επάρκειά τους. Για τα παραπάνω προωθεί αναφορές στο συμβούλιο και στη επιτροπή του IFAC.
- Να λαμβάνει υπ' όψη πώς τα μέλη μπορούν καλύτερα να ενθαρρυνθούν ή αν είναι απαραίτητο, να ζητήσει συμμόρφωση σχετική με τους στόχους του οργανισμού και να βοηθά στην επίτευξη των παραπάνω στόχων του IFAC στο διεθνές ενδιαφέρον.
- Να σχεδιάζει εργασίες που θα βοηθήσουν τα μέλη να συμμορφωθούν καλύτερα και να λαμβάνουν υπ' όψη όποτε επιλέγον δυνάμεις επιζητούνται για τη ενίσχυση της συμμόρφωσης με τις εργασίες των μελών
- Να εκτελεί αποδεκτές πολιτικές.

Η επιτροπή συνεργάζεται επίσης στενά με τα μέλη της Διεθνούς Ελεγκτικής Επιτροπής.

- Επιτροπή εκπαίδευσης:

Η Επιτροπή Εκπαίδευσης αναπτύσσει οδηγίες, συμβόλαια ερευνών και διευκολύνει την ανταλλαγή πληροφοριών για να επιβεβαιώσει ότι οι λογιστές είναι επαρκώς εκπαιδευμένοι για να αντιμετωπίσουν τις ευθύνες τους απέναντι στο κοινό και απέναντι στους εργοδότες τους και να συμβάλλουν στην παγκοσμιοποίηση της εναρμόνισης του επαγγέλματος. Η επιτροπή στοχεύει στο να βοηθήσει στην ανάπτυξη των εθνών για την προαγωγή της λογιστικής επιμόρφωσης. Προτείνει αλλαγές στη επιστημονική και ακαδημαϊκή εκπαίδευση για να βοηθήσει τους λογιστές σήμερα στην παγκοσμιοποίηση των επιχειρήσεων, στην ανάπτυξη γρήγορων τεχνολογιών και ελευθεροποίηση των νόμων του εμπορίου. Δημοσιεύει οδηγίες διεθνώς για την εκπαίδευση. Αυτές οι οδηγίες είναι σχεδιασμένες να βελτιώσουν τα πρότυπα της λογιστικής εκπαίδευσης παγκοσμίως και κυρίως:

1. Τα ουσιώδη στοιχεία της επικύρωσης που είναι η εκπαίδευση, πρακτική εκπαίδευση και έλεγχος των καθηγητών και
2. την επέκταση της συνέχισης πανεπιστημιακής εκπαίδευσης που επιζητούνται από τους λογιστές.

- **Επιτροπή ηθικής**

Η επιτροπή ηθικής αναπτύσσει οδηγίες στον τομέα της ηθικής και παρέχει την επεξήγηση και αποδοχή των μελών της. Η επιτροπή ελέγχει και παρακινεί τη διαμάχη σε ένα εύρος σε ηθικά θέματα για να εξασφαλίσει ότι οι οδηγίες της ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις και τις προκλήσεις των μεμονωμένων επιχειρήσεων, χρηματοοικονομικών ινστιτούτων και άλλους παράγοντες που βασίζονται στη λογιστική. Η λειτουργία της επιτροπής περιβάλλεται από έναν κώδικα ηθικής που δημιουργήθηκε από τον IFAC και απευθύνεται στους λογιστές. Ο κώδικας αυτός λειτουργεί ως ένα πρότυπο για την ηθική, και χρησιμοποιείται από πολλούς διεθνείς λογιστικούς οργανισμούς. Επαβαρύνει την αρχή της αντικειμενικότητας, της ακεραιότητας και της ικανότητας εστιάζοντας πως όλοι οι λογιστές μπορούν να επιτύχουν υψηλά επίπεδα επίδοσης στην αντιμετώπιση των ευθυνών τους απέναντι στο κοινό. Ο κώδικας είναι δομημένος με τέτοιο τρόπο ώστε να εφαρμόζεται σε όλους τους λογιστές συμπεριλαμβάνοντας και αυτούς που εργάζονται στο δημόσιο, στη βιομηχανία και στο εμπόριο, στη κυβέρνηση και στην εκπαίδευση.

- **Επιτροπή χρηματοοικονομικών και διοίκησης επιχειρήσεων**

Η επιτροπή χρηματοοικονομικών και διοίκησης των επιχειρήσεων δημοσιεύει οδηγίες και έρευνες προγραμμάτων και διευκολύνει την διεθνής συναλλαγή των ιδεών για να αναπτύξει και να υποστηρίξει οικονομικά και διοικητικά τους λογιστές. Επίσης εργάζεται για να επιτύχει την κοινωνική ενημέρωση, κατανόηση και απαίτηση για τις παροχές των λογιστών αυτών παγκοσμίως.

- **Επιτροπή ενασχόλησης με το κοινό**

Η επιτροπή ενασχόλησης με το κοινό εστιάζει την εργασία της στη λογιστική, στην ελεγκτική και στις οικονομικές αναφορές που απαιτούνται διεθνώς, περιφερειακώς και από τοπικές κυβερνήσεις, σχετικές κυβερνητικές αντιπροσωπεΐες και τους παράγοντες που υπηρετούν. Αυτές οι ανάγκες δημοσιεύονται παρέχοντας ως σημείο αναφοράς τη εκπαίδευση και έρευνα των προγραμμάτων, την διευκόλυνση ανταλλαγής των πληροφοριών μεταξύ των λογιστών και αυτών που εργάζονται στον κοινωνικό τομέα ή που βασίζονται στη λογιστική εργασία.

- **Επιτροπή υπερεθνικής ελεγκτικής**

Η επιτροπή ελεγκτικής είναι ανοιχτή σε όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες παρουσιάζουν ή ελπίζουν να παρουσιάσουν διεθνής ελεγκτική.

Είναι υπεύθυνη:

- Για την ανάπτυξη, σταθεροποίηση και διαχείριση του προγράμματος για τα πάγια στοιχεία και τη συνέχιση των εφαρμοζόμενων πολιτικών.
- Την ενθάρρυνση της υιοθέτησης των διεθνώς αναγνωρισμένων λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων
- Την ανασκόπηση των θεμάτων που σχετίζονται με πελάτες από όλο τον κόσμο
- Να κάνει προτάσεις στους παρατηρητές να λάβουν μέρος στην IFAC και να συνεργαστούν στενά με όλες τις επιτροπές της και
- Να επιβλέπει την προετοιμασία σε τεχνικά θέματα.

7.4.2) Θέσεις – Επιδιώξεις – Αποστολή της IFAC

Η IFAC³⁵ προωθεί την ανάπτυξη της εναρμόνισης των Δ.Α.Π. της διεθνώς για να εξουσιοδοτήσει τους λογιστές να παρέχουν υπηρεσίες υψηλής ποιότητας. Η IFAC προσπαθεί να εκπληρώσει το πλαίσιο εργασίας της νέας του δομής.

Οι δραστηριότητές της μπορούν να διακριθούν σε:

- **Υπηρεσίες ως διεθνείς συνήγορος:** Η IFAC αναπτύσσει και προωθεί υψηλής ποιότητας τεχνικών, εξειδικευμένων και ηθικών οδηγιών για την χρησιμοποίησή τους από τους λογιστές που απασχολούνται σε οποιονδήποτε τομέα.

³⁵ IFAC-objective, Primary Activities

- **Ενεργεί ως αντιπρόσωπος των συναλλαγών:** IFAC παρέχει οδηγίες για την ανάδυση θεμάτων, για την ώθηση της φιλελευθεροποίησης των λογιστικών υπηρεσιών και μία διεθνής παρότρυνση για τους λογιστές σε κοινωνικά θέματα ειδικού ενδιαφέροντος. Πολλά από τα παραπάνω τελειοποιούνται μέσα από οργανισμούς που βασίζονται ή ενδιαφέρονται για τις δραστηριότητες λογιστικού επαγγέλματος.

7.5) FEE- Fédération des Experts Comptables Européens

Ομοσπονδία Ορκωτών Ευρωπαίων Λογιστών

Το FEE είναι ένας διεθνής, μη κερδοσκοπικός οργανισμός ο οποίος δημιουργήθηκε υπό την επίβλεψη του Βελγικού νόμου και αναγνωρίστηκε από βασιλικό διάταγμα στις 39 Δεκεμβρίου 1986.

Τα 26 κράτη-μέλη του είναι³⁶:

Αυστρία	Βέλγιο	Κύπρος	Δημοκρ. Της Τσεχίας	Δανία	Φιλανδία	Γαλλία	Γερμανία	Ελλάδα
Ουγγαρία	Ισλανδία	Ιρλανδία	Ισραήλ	Ιταλία	Λουξεμβούργο	Μάλτα	Μονακό	Ολλανδία
Νορβηγία	Πορτογαλία	Ρουμανία	Σλοβενία	Σουηδία	Ελβετία	Αγγλία	Ισπανία	

Το FEE είναι αντιπροσωπευτικός οργανισμός για θέματα λογιστικής σε όλη της Ευρώπη. Τα κράτη μέλη του συνδυάζουν και άλλα μέλη περίπου τα 450.000 από τα οποία το 95% προέρχεται από χώρες της Ευρώπης. Περίπου το 45% των λογιστών αντιπροσωπεύονται από τις εργασίες του FEE παρέχοντας μία μεγάλη εμβέλεια υπηρεσιών στους πελάτες. Το υπόλοιπο 55% κατανέμεται στη βιομηχανία, στο εμπόριο, στη κυβέρνηση και στην εκπαίδευση. Το FEE επίσης συνεργάζεται με οργανισμούς από την κεντρική και ανατολική Ευρώπη, κάποιους από τους οποίους είναι ήδη παρατηρητές.

Το FEE αρχίζει τις δραστηριότητές του 1 Ιανουαρίου 1987 με τη βοήθεια τριών οργανισμών το Union Europeenne des Experts Comptables, το Economiques et Financiers και το Groupe d' Etudes des Experts Comptables. Όλοι οι παραπάνω οργανισμοί υπηρετούν την λογιστική στην Ευρώπη από το 1951.

³⁶ FEE-Member Bodies by Country

7.5.1) Η δομή του FEE

Το διοικητικό όργανο του FEE είναι η Γενική Συνέλευση, η οποία συνεδριάζει κάθε δύο χρόνια. Είναι υπεύθυνη για την εφαρμογή των αποφάσεων του συμβουλίου του οργανισμού που αποτελείται από τον πρόεδρο του FEE, τους αντιπροέδρους,

Στη δομή συμπεριλαμβάνεται και τέσσερα επιπλέον μέλη¹⁷:

- Συμβουλευτική Επιτροπή Λογιστικής
- Επιτροπή πραγματογνωμόνων της Λογιστικής.
- Επιτροπή Ενασχόλησης με τις Τράπεζες
- Επιτροπή Ασφαλειών

7.5.1.1) Συμβουλευτική Επιτροπή Λογιστικής

Η Συμβουλευτική Επιτροπή Λογιστικής συνεδρίασε οκτώ φορές το 1999 και οκτώ φορές το 2000. Τέσσερις από τις παραπάνω συνεδριάσεις έγιναν με την παρουσία του συμβουλίου του FEE. Η συνεδρίαση στις 14 Μαρτίου 2000 έλαβε μέρος και το συμβούλιο του IASC.

Η επιτροπή συμμετείχε ενεργά:

- Στην δημιουργία της νέας δομής του IASC την εποχή που θέτονταν οι υποψηφιότητες για τους διαχειριστές του παρακινώντας υποψηφιότητες από την Ευρώπη. Πολυάριθμες επαφές έγιναν για αυτή την διαδικασία και με άλλους οργανισμούς της Ευρώπης. Ο πρώην πρόεδρος του FEE εκλέχθηκε και τώρα είναι ενεργό μέλος της IASC.
- Στις δημοσιεύσεις της επιτροπής κεφαλαιουχίας για τα Δ.Λ.Π..

¹⁷ Accounting-current issues

7.5.1.2) Επιτροπή πραγματογνωμόνων της Λογιστικής

Η επιτροπή πραγματογνωμόνων συνεδρίασε δέκα φορές το 1999 και οκτώ το 2000. Επιπλέον πραγματοποιήθηκε συνέδριο με τη Συμβουλευτική Επιτροπή Λογιστικής στο οποίο συζητήθηκε η ανάπτυξη της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Η επιτροπή παρέχει σχόλια στα σχέδια του IASC καθώς επίσης εκθέσεις των σχολίων αυτών και ερμηνευτικές προτάσεις όπως:

- Αναφορά παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, προτάσεις και αλλαγές
- Αναφορά σε ενδιαφέροντα κοινών επιχειρήσεων και παρόμοιων διακανονισμών
- Λογιστική για εισφορές
- Μισθώσεις: Παρουσίαση μίας νέας επαφής
- Λογιστική για μετοχές

Επίσης παρέχει ερμηνείες και σχόλια για περιβαλλοντικά θέματα στους ετήσιους οικονομικούς λογαριασμούς και καταστάσεις των επιχειρήσεων.

7.5.1.3) Επιτροπή Ενασχόλησης με τις Τράπεζες

Η Επιτροπή Ενασχόλησης με τις Τράπεζες συνεδρίασε τέσσερις φορές το 1999 και έξι φορές το 2000. Οι περισσότερες από τις συνεδριάσεις ήταν ανοιχτές και στις άλλες επιτροπές της FEE. Η επιτροπή ασχολείται με θέματα σχετικά με οικονομικά νομικά έγγραφα. Δηλαδή ασχολείται ενεργά:

- Με το Δ.Λ.Π. Νο 39 και Νο 30 της IASC για τα οποία δημιούργησε μία υπό-ομάδα για να βοηθήσει στην παραπάνω εργασία
- Με την κατάσταση χρηματικών ροών πραγματοποιώντας ανασκόπηση και σύνοψη των χρηματικών ροών των τραπεζών
- Συμβουλές για λογιστική περί δανείων
- Συμβουλές για πιστωτικό ρίσκο των τραπεζών
- Αναφορές για τη ρευστότητα στους τραπεζικούς οργανισμούς
- Συμβουλές για τον εσωτερικό έλεγχο στις τράπεζες

7.5.1.4) Επιτροπή ασφαλειών

Η Επιτροπή ασφαλειών συνεδρίασε μία φορά το 1999 και πέντε το 2000. Πολλοί οικονομικοί οργανισμοί λαμβάνουν μέρος στις συνεδριάσεις αυτές. Η επιτροπή σκιαγράφησε το σχέδιο ασφαλειών που έχει η IASC και παρείχε πληροφορίες και συμβουλές στον πρόεδρο Gerd Geib. Η επιτροπή ασφαλειών έστειλε στο IASC λεπτομερές έγγραφο όσον αφορά θέματα ασφαλειών.

Για τους επόμενα έτη θα παρακολουθεί στενά τις εργασίες του IASC για τις ασφάλειες και θα σχολιάζει την δραστηριότητα του αυτή.

7.6) ASB-Accounting Standard Board – UK

Επιτροπή Δ.Λ.Π. της Αγγλίας

Το ASB.³⁸ εδρεύει και δραστηριοποιείται στην Αγγλία με κύριο σκοπό την εγκαθίδρυση και βελτίωση Δ.Λ.Π. που θα εφαρμόζονται στη χρηματοοικονομική λογιστική και στις οικονομικές καταστάσεις, για το καλύτερο όφελος των λογιστών, των ελεγκτών που διαχειρίζονται την οικονομική πληροφορία. Εκτός από τα Δ.Λ.Π. που εξέδωσε, δημοσίευσε και κάποιες πρακτικές για τις οικονομικές καταστάσεις.

7.6.1) Τα Δ.Λ.Π. που προωθεί το ASB

1. Κατάσταση χρηματικών ροών
2. Λογιστική για ανάληψη βοηθητικών επιχειρήσεων
3. Αναφορά οικονομικής παρουσίασης
4. Εργαλεία κεφαλαίου
5. Αναφορά στην έννοια των συναλλαγών
6. Απόκτηση απορρόφηση επιχειρήσεων
7. Δίκαιη αξία στις αποκτήσεις των επιχειρήσεων
8. Σχετιζόμενες ερμηνείες

³⁸ ASB UK-Standards in issue

9. Συνδυασμοί και κοινές επιχειρήσεις
10. Υπεραξία και άυλα στοιχεία
11. Εξασθένιση των παγίων στοιχείων και υπεράξια
12. Εφόδια παθητικού και παγίων
13. Παράγωγα και άλλα χρηματοοικονομικά εργαλεία: Ερμηνείες
14. Μέρισμα ανά μετοχή
15. Πάγια στοιχεία
16. Φόροι
17. Κέρδη συντάξεων
18. Πολιτικές λογιστικής
19. Αναβληθέντες φόροι

7.6.2) Πρακτικές για τις οικονομικές καταστάσεις

- Ερμηνείες των λογιστικών πολιτικών
- Λογιστική για κυβερνητικές δωρεές
- Λογιστική για αξίες που συμπεριλαμβάνονται στους φόρους
- Απόθεμα και συμβόλαια μακράς διάρκειας
- Λογιστική για τις αποσβέσεις
- Λογιστική για την έρευνα και ανάπτυξη
- Λογιστική για δημοσιευμένους ισολογισμούς
- Λογιστική για επενδύσεις περιουσίας
- Συναλλαγές ξένου νομίσματος
- Λογιστική για μισθώματα και ενοικίαση συμβολαίων αγοράς
- Λογιστική για το κόστος των συντάξεων
- Τμηματικές αναφορές

7.6.3) Θέσεις – Επιδιώξεις – Αποστολή του ASB

Το ASB προσπαθεί να επιτύχει τους στόχους του:

- Αναπτύσσοντας αρχές που θα καθοδηγούν της εδραίωση των Δ.Λ.Π. και παρέχοντας ένα πλαίσιο εργασίας πάνω στο οποίο μπορούν να εξασκηθούν στην επίλυση των λογιστικών προβλημάτων
- Δημοσιεύοντας νέα λογιστικά πρότυπα βελτιώνοντας τα ήδη υπάρχοντα, ανταποκρίνοντας στις νέες πρακτικές στην οικονομία
- Στέλνοντας αμέσως επείγοντα θέματα στους ενδιαφέροντες.

Το ASB ακολουθεί συγκεκριμένες αρχές για την σύνθεση των δραστηριοτήτων της:

1. Να είναι αμερόληπτο και να εξασφαλίζει ότι οι πληροφορίες που απορρέουν από την Δ.Λ.Π. αντικατροπτίζουν την εμπορική δραστηριότητα.
2. Να εξασφαλίζει ότι τα Δ.Λ.Π. είναι εκφρασμένα με σαφήνεια και υποστηρίζονται από την αρμόζουσα ανάλυση.
3. Να αποφασίζει τι είναι νόμιμο στα λογιστικά πρότυπα με βάση την έρευνα.
4. Να εξασφαλίζει ότι μέσω της προόδου της επικοινωνίας τα λογιστικά πρότυπα παράγονται με την αναγνώριση της διεθνούς ανάπτυξης.
5. Να εξασφαλίζει ότι υπάρχει μία συνέχεια από το ένα λογιστικό πρότυπο στο άλλο και μεταξύ των λογιστικών προτύπων και του εμπορικού νόμου.
6. Να δημοσιεύει λογιστικά πρότυπα μόνο όταν τα αναμενόμενα κέρδη υπερβαίνουν το αναμενόμενο κόστος. Το ASB αναγνωρίζει ότι ο υπολογισμός κόστους/κέρδους είναι σπάνια εφικτός.

7.7) German Accounting Standards Committee

Επιτροπή Γερμανικών Λογιστικών Προτύπων

Η γερμανική επιτροπή λογιστικών προτύπων ιδρύθηκε³⁹:

- Γιατί με βάση τη γνώση είναι απαραίτητο για τη λογιστική να αναπτυχθεί στην διεύθυνση εκείνη της αυτοδιοίκησης, για τους επιχειρηματίες και επίσημους οργανισμούς και ειδικότερα για το ενδιαφέρον των ανθρώπων που εμπλέκονται στη λογιστική μέσω του ελέγχου, της εκπαίδευσης και των συμβουλών σε επιχειρήσεις των οποίων οι αποφάσεις εξαρτώνται από τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.
- Γιατί έχει ως στόχο την παρουσίαση και εδραίωση των Δ.Λ.Π., σύμφωνα με το Αγγλοαμερικανικό μοντέλο.
- Με την αναμονή ότι οι λογιστές στις επιχειρήσεις ζητούν να διατηρήσουν λογαριασμούς και εταιρείες που εργάζονται σε αυτό το πεδίο σύμφωνα με την δική τους ικανότητα ως σύμβουλοι και ελεγκτές θα γίνουν μέλη της Επιτροπής και θα παρέχουν της χρηματοοικονομική τραπεζική.
- Με στόχο την αναγνώριση από τη γερμανική ομοσπονδιακή κυβέρνηση της επιτροπής ως ενός θεσμού εγκαθίδρυσης Δ.Λ.Π., υποστηρίζει τους θεσμούς της και χρησιμοποιεί την αναγνωρισμένη πηγή των πληροφοριών της.
- Με πρόθεση τη γρήγορη εναρμόνιση μέσω της συνεργασίας με διεθνείς και διακυβερνητικούς οργανισμούς και συνεργασίας με άλλες επιτροπές λογιστικών προτύπων .

Η επιτροπή χρησιμοποιεί εκτός από το όνομα GASC και το όνομα DRSC-Deutseches Rechnungslegungs Standards Committee. Τα κεντρικά γραφεία της επιτροπής βρίσκονται στο Βερολίνο.

7.7.1) Η δομή της GASC

Τα κυβερνητικά μέρη της επιτροπής είναι⁴⁰:

1. Το Διοικητικό Συμβούλιο.
2. Το Διαχειριστικό Συμβούλιο και

³⁹ Charter of the Association DRSC-German Accounting Standards Committee.

⁴⁰ GASC organs

3. Η Γενική Συνέλευση

7.7.1.1) Το διοικητικό συμβούλιο

Το Διοικητικό Συμβούλιο αποτελείται από τέσσερα μέρη, τον πρόεδρο, τους πληρεξούσιους του, τους ταμίες και πολλά άλλα μέλη τα οποία όλα εκλέγονται από τη Γενική Συνέλευση κάθε τρία χρόνια. Κάθε μέλος του Συμβουλίου εξουσιοδοτείται μεμονωμένα να αντιπροσωπεύει την επιτροπή εσωτερικά και εξωτερικά της χώρας. Το συμβούλιο αναθέτει σε έναν διοικητικό προϊστάμενο και εάν αυτό κρίνεται απαραίτητο, και άλλα διοικητικά στελέχη να διευθύνουν επιχειρήσεις συμπεριλαμβάνοντας επιχειρήσεις που αφορούν την Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων. Επίσης καθορίζει τις αρμοδιότητες και τις δυνάμεις της διοίκησης με στενή παρακολούθηση και να λαμβάνει αποφάσεις σε σημαντικές επιχειρήσεις. Τέλος μία ακόμη δραστηριότητα που εκτελεί το διοικητικό Συμβούλιο είναι η ευθύνη που έχει για τη λογιστική συμπεριλαμβάνοντας της προετοιμασία για την δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις γενικές παραδεκτές λογιστικές αρχές που είναι εφαρμόσιμες στις επιχειρήσεις.

7.7.1.2) Το διαχειριστικό συμβούλιο

Το Διαχειριστικό Συμβούλιο είναι υπεύθυνο για την:

- Εκλογή και διορισμό των μελών της επιτροπής
- Εξουσιοδότηση από το Διοικητικό Συμβούλιο των κανόνων της διαχείρισης.
- Ανάλυση και εκτίμηση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και ετήσιων λογαριασμών.
- Παράδοση του σχεδίου για τον ετήσιο προϋπολογισμό στη Γενική Συνέλευση
- Εξαγωγή αποφάσεων στα θέματα τα οποία δεν αφορούν το Διοικητικό Συμβούλιο ή τη Γενική Συνέλευση.

7.7.1.3) Η γενική συνέλευση

Τα μέλη της Γενικής Συνέλευσης συνεδριάζουν μία φορά το χρόνο. Με εξαίρεση μπορεί να πραγματοποιηθεί έκτακτη συνέλευση για κάποια σημαντική αιτία. Οι εργασίες που εκτελεί η συνέλευση είναι:

- Η εκλογή του Διοικητικού Συμβουλίου και του Διαχειριστικού Συμβουλίου.

- Ενίσχυση του Διοικητικού Συμβουλίου και του Διαχειριστικού Συμβουλίου.
- Υιοθέτηση αποφάσεων που αφορούν των ετήσιο προϋπολογισμό και
- Την εκλογή του ελεγκτή της Επιτροπής.

7.7.2) Θέσεις – Επιδιώξεις – Αποστολή της GASC

Οι πρωταρχικοί σκοποί της επιτροπής είναι:

1. Η ανάπτυξη λογιστικών προτύπων και την εφαρμογή τους στις οικονομικές καταστάσεις.
2. Η συνεργασία με την IASC και άλλες επιτροπές λογιστικών προτύπων
3. Να κινείται με ρόλο συμβούλου σε σχέση με την ανάπτυξη της νομοθεσίας κατά το διεθνές και διακυβερνητικό επίπεδο
4. Να παρουσιάζει τη Γερμανική Δημοκρατική Ομοσπονδία στις διεθνείς επιτροπές λογιστικών προτύπων και τους οργανισμούς που προωθούν την εναρμόνιση με τα Δ.Λ.Π.
5. Να προωθεί την έρευνα στις παραπάνω περιοχές.



7.8) AASB-Australian Accounting Standards Board

Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων της Αυστραλίας

Η AASB είναι υπεύθυνη για την ανάπτυξη και δημοσίευση των λογιστικών της προτύπων και για την διατήρηση της γενικής παραδεκτής μορφής των λογιστικών προτύπων. Οι δραστηριότητες της AASB λαμβάνουν έργο στην Επιτροπή κεφαλαιαγοράς της Αυστραλίας και της Επιτροπής Επενδύσεων. Πρόεδρος της AASB είναι ο Keith Alfredson.⁴¹



Μέχρι το Δεκέμβριο του 1999 η προηγούμενη AASB προωθούσε λογιστικά πρότυπα τα οποία εφαρμόζονταν σε επιχειρήσεις που καθοδηγούνταν ρητά από την νομοθεσία. Το 2000 η αναμορφωμένη AASB δημοσίευσε λογιστικά πρότυπα που εφαρμόζονται σε όλες τις εταιρείες. Την ίδια εποχή ζητήθηκε από άλλους οργανισμούς της Αυστραλίας να ακολουθήσουν όλα τα αναγκαία βήματα που είναι απαραίτητα, για να εξασφαλίσουν ποιες επιχειρήσεις μπορούν να συμμορφωθούν με τα λογιστικά πρότυπα που προωθεί η AASB.

Κάθε χρόνο η AASB ετοιμάζει ένα επιχειρησιακό σχέδιο που περιέχει πλήθος προγραμμάτων δράσης βάση των οποίων δρα και ενεργεί.

7.9) CICA-Canadian Institute of Chartered Accountants

Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών του Καναδά

Το CICA δραστηριοποιείται στον Καναδά. Βάση της δομής του, οι εργασίες του περιλαμβάνουν τη διαχείριση των λογιστικών προτύπων, που εφαρμόζονται σε όλες της μορφές κερδοσκοπικών και μη κερδοσκοπικών επιχειρήσεων.⁴²

Διάφοροι επιχειρηματικοί οργανισμοί καθώς και οργανισμοί διαχείρισης μετοχών προσπάθησαν να ωθήσουν τις επιχειρήσεις προς την εφαρμογή των λογιστικών προτύπων του CICA.

Το CICA αποτελείται από εννέα μέλη. Τον πρόεδρο και τα υπόλοιπα μέλη που λειτουργούν με μερική απασχόληση. Ο αντιπρόεδρος και ο διευθυντής του

⁴¹ Australian Accounting Standards Board-Standards

⁴² CICA-about accounting standards

CICA είναι μέλη τα οποία δεν εκλέγονται με ψήφο. Επίσης λαμβάνει μέρος και η IASC Board ως μη εκλεγόμενο μέλος.

Το CICA έχει την αρμοδιότητα να εγκαθιδρύει και να θέτει σε εφαρμογή λογιστικά πρότυπα κάτω υπό την δική της υπευθυνότητα. Η αποστολή του είναι να συμβάλλει στη βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών και άλλων πληροφοριών που σχετίζονται με παρουσίαση της χρηματοοικονομικής μορφής των επιχειρήσεων του Καναδά.

Οι στόχοι του είναι:

- Να αναπτύσσει λογιστικά πρότυπα που βελτιώνουν την οικονομική πληροφορία.
- Να διευκολύνει την πρόσβαση των επιχειρήσεων του Καναδά στην αμερικάνικη αγορά, μειώνοντας ή μηδενίζοντας τις διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των προτύπων τους.
- Να υποστηρίζει τα λογιστικά του πρότυπα υλοποιώντας αμέσως κάθε είδος βοήθειας προς τις επιχειρήσεις και παρέχοντας έγκαιρα οδηγίες σε επείγοντα θέματα.
- Να βελτιώνει συνέχεια την πρόοδο της εφαρμογής των λογιστικών προτύπων.



ΜΕΡΟΣ Γ΄

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8^ο

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΕΘΝΩΣ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

8.1) Ανάλυση του θεσμού των λογιστικών σχεδίων

Ο θεσμός του λογιστικού σχεδίου εμφανίζεται στην Γαλλία το 1880. Η ανάγκη τυποποίησης της γενικότερης λειτουργίας των επιχειρήσεων οδήγησε σε μία σημαντική σύνοδο του Διεθνούς Ινστιτούτου Στατιστικής που πραγματοποιήθηκε στην Βουδαπέστη. Σκοπός της σύνοδο ήταν η εύρεση ενός καλύτερου τρόπου για την κατάρτιση και απεικόνιση των ισολογισμών, του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης και του λογαριασμού των αποτελεσμάτων χρήσεως των Ανωνόμων εταιρειών. Όμως η παραπάνω σύνοδος έδωσε βάση μόνο στην στατιστική άποψη της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και σύντομα αναπτύχθηκε η ανάγκη προσέγγισης του θέματος και από την πλευρά της οργανικής, φυσιολογικής και κατανοητής απεικόνισης των λογαριασμών των επιχειρήσεων. Χωρίς την παραπάνω προϋπόθεση οι οικονομικές καταστάσεις θα ήταν δυσνόητες και θα εξυπηρετούσαν μόνο τους συντάκτες αυτών.

Το πρώτο γενικό λογιστικό σχέδιο αναφέρεται από τον Γάλλο Gabriel Faure ενώ το πρώτο οργανωμένο λογιστικό σχέδιο που ήταν εφαρμόσιμο από εταιρείες παρουσιάστηκε από τον Γερμανοελβετό Schaer.

Δυτικά και ιδιαίτερα στις Η.Π.Α. οι προσπάθειες εύρεσης λογιστικής τυποποίησης ξεκίνησαν από τους Άγγλους μετανάστες και τους Ιρλανδούς ορκωτούς λογιστές. Οι προσπάθειες οδήγησαν στη δημιουργία του Ινστιτούτου των Λογιστών των Η.Π.Α.

Κατά τη διάρκεια του Α΄ παγκοσμίου πολέμου αναπτύχθηκε και στην Αγγλία η ιδέα της αρμονικής τυποποίησης της λογιστικής.

Το 1923 ο Γερμανός καθηγητής Schmalenbach δημοσίευσε τη «Μεθοδική Ταξινόμηση των Λογαριασμών» που θεωρείται ένα ολοκληρωμένο σύστημα λογιστικής τεχνικής. Το έργο αυτό βρήκε μεγάλη απήχηση και ιδιαίτερα σε διάφορες επαγγελματικές οργανώσεις και εθνικούς οικονομικούς οργανισμούς.

Την ιδέα της ανάπτυξης ιδιαίτερων λογιστικών σχεδίων υιοθέτησαν ολόένα και περισσότερες χώρες οι οποίες προσπάθησαν να αναπτύξουν λογικά σχέδια, κατάλληλα διαμορφωμένα για να είναι εφαρμόσιμα από τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο εσωτερικό τους. Η επέκταση των λογιστικών σχεδίων θεωρήθηκε μεγάλο βήμα προς την ομοιόμορφη λογιστική απεικόνιση της χρηματοοικονομικής συγκρότησης των επιχειρήσεων. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την καλύτερη λειτουργία της οικονομίας της εκάστοτε χώρας.

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο όπως ονομάζεται σε πολλές χώρες, καθιερώθηκε είτε από διάφορα νομοθετήματα ή πήρε το χαρακτήρα της προαιρετικής εφαρμογής. Στην Ευρώπη ελάχιστες χώρες δεν έχουν Εθνικό Λογιστικό Σχέδιο αλλά προτιμούν να ακολουθούν λογιστικά σχέδια άλλων χωρών.

Ιστορικά, τα λογιστικά σχέδια που παρουσιάστηκαν στις ξένες χώρες είναι⁴³:

1) Γαλλία

Το 1941 συστήθηκε αρμόδια επιτροπή για την καθιέρωση του Γαλλικού Γενικού Λογιστικού σχεδίου. Η πρωταρχική μορφή του σχεδίου εφαρμόστηκε από λίγες επιχειρήσεις λόγω της μεγάλης επιρροής που είχε από το γερμανικό σχέδιο, το οποίο εκείνη την εποχή θεωρείτο ότι είχε επιβληθεί από την γερμανική κατοχή. Το 1947 η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης παρουσίασε ένα καινούριο λογιστικό σχέδιο το οποίο είχε ως βάση το σχέδιο του 1941 και διαχώριζε την αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως από τη γενική λογιστική. Το 1957 πραγματοποιήθηκε αναθεώρηση του ήδη εφαρμοζόμενου σχεδίου. Στην αρχή υπήρξε μεγάλη αντίδραση από επιστήμονες για το γαλλικό σχέδιο η οποία έρχεται σε αντίθεση με το εύρος της εφαρμογής του από ιδιωτικές επιχειρήσεις που αγγίζει το 90%. Μέχρι σήμερα στη Γαλλία έχουν παρουσιαστεί εκατό κλαδικά λογιστικά σχέδια που συνοδεύονται και από λογιστικούς οδηγούς οι οποίοι εμπεριέχουν κατευθύνσεις για την πρακτική εφαρμογή κάθε κλαδικού λογιστικού σχεδίου. Εμφανίζεται δηλαδή η Γαλλία με ένα άρτια οργανωμένο λογιστικό σύστημα

2) Γερμανία

Η Γερμανία απέκτησε λογιστικό σχέδιο χάρη στον καθηγητή Scmalenbach το 1927. Κατάφερε να εφαρμόσει ένα οργανωμένο και επιστημονικά ολοκληρωμένο λογιστικό σχέδιο στις γερμανικές επιχειρήσεις. Αργότερα στην περίοδο της κατοχής με το χιτλερικό καθεστώς έγινε αναγκαία η εφαρμογή του

⁴³ Υπουργεία Συντονισμού - Οικονομικών - Εμπορίου, Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Αθήνα, Εκδόσεις ΕΛΚΕΠΑ(Ελληνικό Κέντρο Παραγωγικότητας)

γενικού λογιστικού σχεδίου με κύριο στόχο την βελτίωση της γερμανικής οικονομίας. Στο τέλος του δεύτερου παγκοσμίου πολέμου η Γερμανία εμφανίζεται με μία κατεστραμμένη οικονομία για αυτό και γρήγορα αναζητήθηκαν τρόποι βελτίωσης της. Το πρώτο βήμα για την ομοιόμορφη λογιστική τυποποίηση έγινε το 1949 με σύνταξη του νέου γενικού λογιστικού σχεδίου το οποίο εφαρμόστηκε το 1950. Αξιοσημείωτο είναι στο λογιστικό αυτό σχέδιο που καθιερώθηκε, η λογιστική εκμεταλλεύσεως ήταν ενσωματωμένη με τη γενική λογιστική και οι λογαριασμοί των εσόδων και εξόδων έκλειναν μεταφέροντας το υπόλοιπο τους ή στα κέντρα-θέσεις κόστους ή στους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Ένα νέο σχέδιο που συντάχτηκε το 1971 εμφάνισε σημαντικές διαφορές με τα προηγούμενα με το διαχωρισμό της αναλυτικής λογιστικής από την γενική. Η αναλυτική λογιστική αντιμετωπιζόταν ως ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.

Το γερμανικό λογιστικό σχέδιο είχε μεγάλη επίδραση και σε άλλες χώρες όπως την Αυστρία, την Ουγγαρία, και της Σουηδίας για τον σχεδιασμό των λογιστικών τους σχεδίων.

3) Αγγλία

Η Αγγλία αντιμετώπισε τη δημιουργία ενός γενικού λογιστικού σχεδίου με έντονη αντίδραση. Για αυτό στη χώρα αυτή επικρατούν πολλά κλαδικά λογιστικά σχέδια. Το πρώτο βήμα λογιστικής τυποποίησης έγινε κατά τη διάρκεια του Α' παγκοσμίου πολέμου όταν η βρετανική κυβέρνηση επέβαλε την εφαρμογή ομοιόμορφης κοστολογικής λογιστικής στις βιομηχανίες. Μέχρι σήμερα στην Αγγλία παρουσιάστηκαν πολλά λογιστικά σχέδια από διάφορους οικονομικούς οργανισμούς όπως το Ινστιτούτο των Ορκωτών Λογιστών της Αγγλίας και Ινστιτούτο Κοστολόγησης και Διαχείρισης.

4) Βέλγιο

Η πρώτη εμφάνιση λογιστικού σχεδίου στο Βέλγιο έγινε το 1921 πάνω στο οποίο τις επόμενες δεκαετίες έγιναν σημαντικές βελτιώσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις κάθε εποχής. Το Βέλγιο αναγνώρισε πολύ νωρίς τη σημασία και την αναγκαιότητα της εφαρμογής ενός λογιστικού σχεδίου τόσο από τη πλευρά των παρουσίας της οικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων όσο και από τη άποψη της βελτίωσης της οικονομίας.

5) Ισπανία

Η Ισπανία κατάρτισε σχετικά αργά το δικό της λογιστικό σχέδιο σε σχέση με τις άλλες χώρες. Καθιερώθηκε το 1964 από το Ινστιτούτο των Ορκωτών Λογιστών της Ισπανίας και επιβλέπεται από το υπουργείο οικονομίας της Ισπανίας. Το σχέδιο αυτό εφαρμόζεται μέχρι και σήμερα λόγω του προοδευτικού του χαρακτήρα.

6) Ελβετία

Στην Ελβετία είχαν συνταχθεί διάφορα λογιστικά σχέδια από το 1945 αλλά είχαν εφαρμογή σε περιορισμένους τομείς της οικονομίας. Αργότερα εκπονήθηκε ένα σχέδιο από τον καθηγητή του Πανεπιστημίου της Ζυρίχης Ch. Kaefel. Αυτό το σχέδιο διαχώριζε την αναλυτική λογιστική από την γενική. Κύριο χαρακτηριστικό του ήταν ότι προέβλεπε τέσσερις βαθμίδες εφαρμογής ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης. Κάθε βαθμίδα αποτελείτο από λογαριασμούς οι οποίοι αντιστοιχούσαν ανάλογα με το μέγεθος της οικονομικής μονάδας.

7) Αυστρία

Η Αυστρία καθιέρωσε λογιστικό σχέδιο το 1937. Η εφαρμογή του όμως δεν ήταν ικανοποιητική γι αυτό το 1946 καταρτίστηκε νέο λογιστικό σχέδιο από το Αυστριακό Κέντρο Οικονομικότητας. Το Αυστριακό Λογιστικό Σχέδιο εφαρμόζεται μέχρι και σήμερα από τις επιχειρήσεις λόγω της δυνατότητας προσαρμογής που έχει στις ανάγκες κάθε οικονομικής μονάδας παρόλο που δεν είναι υποχρεωτική η εφαρμογή του.

8) Ρωσία

Η λογιστική τυποποίηση στη Ρωσία έχει τις ρίζες τις στην οκτωβριανή Επανάσταση. Το 1921 συστήθηκε η GOSPLAN⁴⁴ η οποία απέβλεπε στο γενικό σχεδιασμό λογιστικού σχεδίου. Το 1928 δημοσιεύτηκε το Ενιαίο Λογιστικό

⁴⁴ Επιτροπή Κρατικού Σχεδιασμού

Σχέδιο, το οποίο άρχισε να εφαρμόζεται υποχρεωτικά από το σύνολο των επιχειρήσεων στην Ρωσία.

9) Η.Π.Α.

Στις Η.Π.Α. δεν υπάρχει ενιαίο λογιστικό σχέδιο. Σε αντικατάσταση αυτού υπάρχουν πολλά κλαδικά λογιστικά σχέδια που εκπονήθηκαν από τους κατά τόπους εμπορικές και βιομηχανικές οργανώσεις. Με τα κλαδικά αυτά λογιστικά σχέδια επιτυγχάνεται η συγκέντρωση ομοειδών συγκρίσιμων μεγεθών.

Τα κλαδικά λογιστικά σχέδια που εφαρμόζονται στις Η.Π.Α. είναι υποχρεωτικής εφαρμογής γι όλες τις οικονομικές μονάδες που υπάγονται στην αντίστοιχη ένωση.

Με το νόμο του 1933 δόθηκε στον πρόεδρο των Η.Π.Α. το δικαίωμα να επιβάλλει τη λογιστική τυποποίηση σ' όλους τους κλάδους τη οικονομίας.

Στην ανάπτυξη της λογιστικής τυποποίησης στις Η.Π.Α. σημαντική επιρροή είχαν οι μελέτες και επεξηγήσεις που έγιναν από ειδικούς και από επιστημονικές και επαγγελματικές οργανώσεις όπως A.I.C.P.A.⁴⁵ και την A.A.A.⁴⁶.

10) Αυστραλία

Μέχρι το 1950 η λογιστική τυποποίηση στην Αυστραλία ήταν επηρεασμένη από την Αγγλία.

Το 1950 δημοσιεύτηκε από το Australian Institute of Management το Αυστραλιανό Γενικό λογιστικά Σχέδιο , το οποίο προοριζόταν για τις βιομηχανικές επιχειρήσεις. Το σχέδιο αυτό με τη σαφήνεια και την ομοιομορφία του έγινε εύκολα αποδεκτό και εφαρμόστηκε ευρέως.

Διεθνές Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Από τα μέσα της δεκαετίας του 1950 έγιναν πολλές προσπάθειες κατάρτισης εθνικών λογιστικών σχεδίων. Ως συνέπεια όμως της συνεχούς διευρυνόμενης οικονομικής επαφής των διαφόρων χωρών μεταξύ τους και της αλληλεξάρτησης των οικονομιών τους, δημιουργήθηκε η ιδέα της λογιστικής

⁴⁵ American Institute of Certified public Accountants

⁴⁶ American Accounting Association

τυποποίησης σε διεθνές επίπεδο το οποίο θα εφαρμοζόταν, με μικρές προσαρμογές, από όλες τις χώρες.

Παρά το γεγονός ότι η υλοποίηση του διεθνούς λογιστικού σχεδίου προσέκρουσε σε πολλαπλά εμπόδια, έγιναν αρκετές προσπάθειες προς την κατεύθυνση αυτή οι οποίες οδήγησαν σε μία πολλή σημαντική παρατήρηση: Ότι ο σχεδιασμός της λογιστικής πρέπει να προηγηθεί σε εθνική κλίμακα και μόνο όταν καθιερωθούν διεθνείς λογιστικές αρχές υποχρεωτικής εφαρμογής και δημιουργηθούν έτσι οι αναγκαίες προϋποθέσεις, θα είναι δυνατό να επαναληφθούν οι προσπάθειες για την κατάρτιση και καθιέρωση διεθνούς γενικού λογιστικού σχεδίου. Στην αντίθετη περίπτωση, κάθε προσπάθεια θα έχει ως αποτέλεσμα να μην γίνεται διεθνώς αποδεκτή.

8.2) Προσπάθειες κατάρτισης Γενικού Λογιστικού Σχεδίου στην Ελλάδα.

Οι προσπάθειες για την κατάρτιση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου⁴⁷ καλύπτουν σχεδόν τρεις δεκαετίες:

- Το 1954 συστήθηκε η Α' Επιτροπή
- Το 1962 συστήθηκε η Β' Επιτροπή
- Το 1967 συστήθηκε η Γ' Επιτροπή
- Το 1972 συστήθηκε η Δ' Επιτροπή

Δυστυχώς όμως για πολλούς και ποικίλους λόγους, καμία από τις επιτροπές αυτές δεν κατόρθωσε, όχι να ολοκληρώσει το έργο της, αλλά ούτε να το προχωρήσει σε αξιολογο σημείο.

Κάτω από την πίεση της εντάξεως της χώρας στη Ε.Ο.Κ. και των υποχρεώσεων που θα προέκυπταν για τη σχετική προσαρμογή της νομοθεσίας της Ελλάδας (των διατάξεων του νόμου 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών) συστήθηκε τον Ιανουάριο του 1976 η Ε' Επιτροπή γνωστή και ως «Ομάδα εργασίας για την κατάρτιση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», η οποία ολοκλήρωσε το έργο της τον Ιούνιο του 1980. Το σχετικό χρονικό συνοψίζεται ως εξής:

- ⇒ Η πρώτη συνεδρίαση πραγματοποιήθηκε την 2 Μαρτίου 1976.
- ⇒ Τον Ιανουάριο του 1977 υποβλήθηκε από την τεχνική υπό-ομάδα σε πολυγραφημένη έκδοση του Υπουργείου Συντονισμού και στάλθηκε σε

⁴⁷ Ανάλυση και Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ. (σε συνδυασμό με τις προσαρμοσμένες προς την 4^η οδηγία της ΕΟΚ νέες διατάξεις) - Θ. Γρηγοράκη

επαγγελματικές οργανώσεις, παραγωγικές τάξεις, καθηγητές, επιστήμονες κτλ για τη διατύπωση παρατηρήσεων.

- ⇒ Τον Ιανουάριο του 1978 άρχισε η επεξεργασία των παρατηρήσεων που λήφθηκαν από τις παραπάνω οργανώσεις.
- ⇒ Το Μάρτιο του 1978 άρχισε η κατάρτιση της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως, από σχετική ομάδα.
- ⇒ Τον Ιούνιο του 1979 άρχισε η κατάρτιση του οριστικού κειμένου του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.
- ⇒ Με το Ν.1041/2.4.1980 (άρθρα 47-49) νομοθετήθηκε ο θεσμός του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.
- ⇒ Τον Ιούνιο του 1980 υποβλήθηκε στην κυβέρνηση το οριστικό κείμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.
- ⇒ Με το Π.Δ. 123/1980 (Φ.Ε.Κ. Α' 283/15.12.1980) που κυκλοφόρησε τον Ιούνιο του 1981, εγκρίθηκε το βασικό κείμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου χωρίς την Εισαγωγή και το Προσάρτημα (το οποίο αποτελείται από το Πρόγραμμα Δράσεως, την Πρότυπη Κωστολόγηση και τον Προϋπολογιστικό Έλεγχο).
- ⇒ Το Σεπτέμβριο του 1981 κυκλοφόρησε (σε 10.000 αντίτυπα) ολόκληρο το κείμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.
- ⇒ Τα τροποποιητικά Π.Δ. 502/1984 και 186/1986 έχουν ενσωματωθεί στο αρχικό Π.Δ. 1123/1980 και έτσι παρατίθεται ένα ενιαίο κωδικοποιημένο κείμενο.
- ⇒ Τα κείμενα του σχεδίου νόμου για τη σύσταση Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής και της αντίστοιχης εισηγητικής εκθέσεως, έχουν αντικατασταθεί από τα νέα, που είχαν καταρτιστεί από την Ομάδα Εργασίας-Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΟΕ-ΓΛΣ) και είχαν υποβληθεί στον Υπουργό Εθνικής Οικονομίας.
- ⇒ Παραθέτεται η νέα απόφαση⁴⁸ του Υπουργού Συντονισμού, με την οποία συγκροτήθηκε η ΟΕ-ΓΛΣ, η οποία λειτούργησε μέχρι της συγκροτήσεως του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής, που έγινε με την ΕΛ/ΛΣ /1200/14-6-1989 απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας⁴⁹.

8.3) Γενικά χαρακτηριστικά του Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. εκτός από τα ειδικά χαρακτηριστικά που το διέπουν που αφορούν την δομή των λογαριασμών και του διαχωρισμού της Γενικής από την

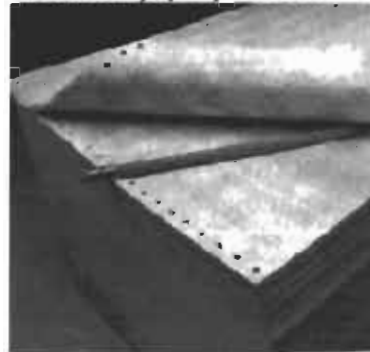
⁴⁸ αρ ΔΚ8559/1-7-1982

⁴⁹ Φ.Ε.Κ. τ. Β' 506-27-6-1989 και 537/1989

Αναλυτική Λογιστική, χαρακτηρίζεται και από γενικά χαρακτηριστικά τα οποία είναι:

8.3.1) Η γενικότητα εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ.

Η κατάρτιση και διατύπωση του Ε.Γ.Λ.Σ. έχει γίνει κατά τρόπο που να παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής του από όλες τις μονάδες της χώρας, τόσο του ιδιωτικού, όσο και του δημοσίου τομέα. Συγκεκριμένα το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι δυνατό να εφαρμόζεται από ιδιωτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού και μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, από δημόσιες επιχειρήσεις, από οργανισμούς και Ν.Π.Δ.Δ. που διέπονται από τις διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού, από συνεταιρισμούς, από συλλόγους και άλλες οργανώσεις, ακόμα και από δημόσιες υπηρεσίες.



Οι ιδιορρυθμίες και τα ειδικά προβλήματα μονάδων ορισμένων κλάδων του ιδιωτικού τομέα (όπως π.χ. Τραπεζών, Ξενοδοχειακών, Ναυτιλιακών και Ασφαλιστικών εταιρειών, αντιμετωπίζονται από τα κλαδικά λογιστικά σχέδια, τα οποία καταρτίζονται από το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής, με τη συνεργασία των επαγγελματικών οργανώσεων και των διοικήσεων των ενδιαφερομένων κλάδων.

Τα κλαδικά λογιστικά σχέδια έχουν ως βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. Τα σχέδια αυτά περιλαμβάνουν διαρρυθμίσεις που φθάνουν από αλλαγές λογαριασμών μέχρι αλλοίωσης ολόκληρων ομάδων, όταν κρίνεται ότι τα διάφορα προβλήματα που δημιουργούνται δεν είναι δυνατό να αντιμετωπίζονται με άλλο τρόπο.

Κρίθηκε απόλυτα αναγκαία η κατάληψη από το Ε.Γ.Λ.Σ. και του μεγάλης σημασίας χώρου του δημοσίου τομέα, επειδή, στην αντίθετη περίπτωση, ο σχεδιασμός της λογιστικής και η τυποποίηση σε εθνική κλίμακα δε θα ήταν δυνατό να πετύχει τους σκοπούς που προσδοκούνται. Μεταξύ των σκοπών αυτών περιλαμβάνεται και η εξασφάλιση τυποποιημένου συστήματος πληροφοριών που ζητούνται από τις κεντρικές κρατικές υπηρεσίες όπως Εθνική Στατιστική Υπηρεσία, Εθνικοί Λογαριασμοί κτλ.

8.3.2) Η πληρότητα του Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει το μεγαλύτερο δυνατό αριθμό περιπτώσεων γενικής εφαρμογής. Η πληρότητα αυτή μειώνει τον αυτοσχεδιασμό εκείνων που το εφαρμόζουν.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν περιλαμβάνει λεπτομερείς λογιστικές διαδικασίες, οι οποίες καθορίζονται από τυχόν κλαδικά λογιστικά σχέδια και ειδικότερα από τους λογιστικούς οδηγούς. Οι λογιστικοί οδηγοί καταρτίζονται από τις κλαδικές επαγγελματικές οργανώσεις και εφαρμόζονται μετά από γνωμάτευση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. χαρακτηρίζεται και από πληροφοριακή πληρότητα, δεδομένου ότι έχει καταρτιστεί με τέτοιο τρόπο που με τα λιγότερα μέσα να εξασφαλίζει το μέγιστο όριο πληροφοριών. Οι πληροφορίες αυτές εξυπηρετούν τόσο τις υπηρεσίες, οι οποίες με τη συγκέντρωση τυποποιημένων στοιχείων αποβλέπουν σε μία ομοιόμορφη σύνθεση που σήμερα αποτελεί ανάγκη.

8.3.3) Η σαφήνεια του Ε.Γ.Λ.Σ.

Ιδιαίτερη προσπάθεια καταβλήθηκε για τη σαφήνεια της διατύπωσης των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ., επειδή προορίζεται να εφαρμοστεί από πλήθος λογιστών με διαφορετικό επίπεδο επαγγελματικής και επιστημονικής κατάρτισεως. Το περιεχόμενο των λογαριασμών είναι σαφές και πλήρες, ώστε να μην επιτρέπει παρερμηνείες για την κατάταξη των διάφορων στοιχείων. Επίσης, απόλυτη σαφήνεια χαρακτηρίζει τις διατάξεις της συλλειτουργίας και συνδεσμολογίας των διάφορων λογαριασμών, καθώς και τις διατάξεις που αναφέρονται στους εναλλακτικούς τρόπους αντιμετώπισης διαφόρων ειδικών περιπτώσεων.

8.3.4.) Η ελαστικότητα του Ε.Γ.Λ.Σ.

Στο σχεδιασμό της λογιστικής σε εθνική κλίμακα πρωταρχικό σκοπό και στόχο αποτέλεσε η απόλυτη εξυπηρέτηση των αναγκών των οικονομικών μονάδων. Ο στόχος αυτός προτάχθηκε και ακολούθησαν όλοι οι άλλοι. Για την επίτευξη και άλλων στόχων, του οποίου αποβλέπει η καθιέρωση και εφαρμογή του Θεσμού του Ε.Γ.Λ.Σ., κρίνονται αναγκαίες ανάλογες διαρρυθμίσεις και προσαρμογές ώστε να επιτυγχάνεται η επαφή εκείνη που να επιτρέπει την επίτευξη μικροοικονομικών και μακροοικονομικών στόχων.

Ο σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνική κλίμακα, που γίνεται με το Ε.Γ.Λ.Σ., σε καμιά περίπτωση δεν αποδυναμώνει τη δυνατότητα πραγμάτωσης των στόχων των λογιστικών σχεδίων των οικονομικών μονάδων. Η ελαστικότητα του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι τέτοια ώστε παρέχεται η δυνατότητα στις οικονομικές μονάδες να αναπτύξουν, μέσα στα βασικά του πλαίσια, ο δικό τους σχέδιο λογαριασμών και να επιλέγουν ελεύθερα λογιστικά συστήματα και τρόπους διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας.

Τα βασικά σημεία που φαίνεται η ελαστικότητα του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι τα εξής:

- Η δυνατότητα αναπτύξεως του μεγαλύτερου αριθμού δευτεροβαθμίων λογαριασμών.
- Η δυνατότητα αναπτύξεως των κυριότερων πρωτοβαθμίων λογαριασμών των ομάδων 2(αποθεμάτων) και 7(εσόδων).
- Η δυνατότητα συγκεντρώσεων των εξόδων της ομάδας 6(εξόδων).
- Η δυνατότητα της μη ενημέρωσης ορισμένων παρεμβαλλόμενων λογαριασμών, όταν οι σχετικές πληροφορίες προκύπτουν με άλλο τρόπο.
- Η δυνατότητα διπλασιασμού των πρωτοβαθμίων λογαριασμών για την ανάπτυξη των λογαριασμών υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων δραστηριότητας των οικονομικών μονάδων, που δεν έχουν λογιστική αυτοτέλεια.
- Η δυνατότητα αναπτύξεως λογαριασμών τέταρτου , πέμπτου κλπ βαθμού μέσα στα πλαίσια της αναπτύξεως των λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμού.
- Η δυνατότητα ενσωμάτωσης της αναλυτικής λογιστικής στη γενική και συνλειτουργείας των δύο τομέων της λογιστικής.
- Η δυνατότητα αντιμετώπισης των ιδιορρυθμίων ορισμένων κλάδων της οικονομίας και ορισμένων οργανισμών με κλαδικά λογιστικά σχέδια, καθώς και η δυνατότητα κατάρτισης λογιστικών οδηγών από τις επαγγελματικές οργανώσεις των παραγωγικών τάξεων και τους φορείς ευθύνης της δημόσιας διοικήσεως.

8.3.5.) Η ευκολία προσαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. προσαρμόζεται εύκολα στις ανάγκες των οικονομικών μονάδων οποιουδήποτε μεγέθους. Το σχέδιο αυτό προσαρμόζεται επίσης με μεγάλη ευκολία σε όλα τα είδη λογιστικών συστημάτων, λογιστικών μεθόδων και τεχνικών μέσων διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας.

8.3.6) Η ταχύτητα συγκεντρώσεως στοιχείων μέσω του Ε.Γ.Λ.Σ.

Ιδιαίτερη προσοχή δόθηκε κατά τη διαμόρφωση της οργανωτικής δομής του Ε.Γ.Λ.Σ. ώστε να είναι δυνατή, ταχύτατη και εύκολη η συγκέντρωση των στοιχείων και πληροφοριών, η αποτελεσματικότερη διαχείριση, ο έλεγχος, η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, η κατάρτιση των αριθμοδεικτών κτλ.

8.4) Ομοιότητες και διαφορές του Ε.Γ.Λ.Σ. με το Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Για την κατάρτιση του Ε.Γ.Λ.Σ. λήφθηκαν υπ' όψη, από τους συντάκτες του, όλα τα γνωστά λογιστικά σχέδια (γενικά και κλαδικά), τα σχετικά συγγράμματα δοκίμων συγγραφέων και γενικά λήφθηκε υπόψη ότι καλύτερο υπήρχε στο διεθνή χώρο.

Το πλέον γνωστό λογιστικό σχέδιο, το οποίο θεωρείται ότι έχει την καλύτερη και τελειότερη επιστημονική θεμελίωση, είναι το Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, κυρίως γιατί οι συντάκτες του επινόησαν και εισήγαγαν το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως, το οποίο έχει υιοθετηθεί από όλα σχεδόν τα νεότερα λογιστικά σχέδια που διακρίνονται για την επιστημονική τους θεμελίωση. Επόμενο, λοιπόν, ήταν και οι συντάκτες του Ε.Γ.Λ.Σ. να βασισθούν κατά κύριο λόγο στο Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Αυτό, όμως, δεν σημαίνει ότι Ε.Γ.Λ.Σ. είναι αντιγραφή του Γαλλικού. Απλώς υιοθετήθηκαν ορισμένες αρχές του. Οι συντάκτες του Ε.Γ.Λ.Σ. πιστεύουν ότι κατάρτισαν λογιστικό σχέδιο καθαρά Ελληνικό, προσαρμοσμένο πλήρως στην ελληνική πραγματικότητα⁵⁰.

8.4.1) Ομοιότητες με το Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

1. Υιοθετείται το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως του Γαλλικού. Έτσι, οι δύο τομείς της λογιστικής, Γενική και Αναλυτική, λειτουργούν αυτόνομα μεταξύ τους, δηλαδή σε δύο ανεξάρτητα μεταξύ τους λογιστικά κυκλώματα.

⁵⁰ Ανάλυση και Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ. (σε συνδυασμό με τις προσαρμοσμένες προς την 4^η οδηγία της ΕΟΚ νέες διατάξεις)-Θ. Γρηγοράκη

- II. Χρησιμοποιείται η ομάδα 9 για την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως, όπως και στο Γαλλικό.
- III. Υιοθετείται η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως και παρακολουθήσεως στη Γενική Λογιστική, των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων.
- IV. Υιοθετείται η αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως εσωλογιστικά δηλαδή μόνο με λογιστικές εγγραφές.

8.4.2) Διαφορές του Ε.Γ.Λ.Σ. με το Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

- I. Ενώ το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο ακολουθεί τη δεκαδική αρίθμηση για όλες τις βαθμίδες λογαριασμών (πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων, τριτοβαθμίων κτλ), Ε.Γ.Λ.Σ. έχει υιοθετήσει δεκαδική αρίθμηση μόνο στους πρωτοβαθμίους. Για τους δευτεροβαθμίους υιοθέτησε την περιορισμένη εκατονταδική αρίθμηση, ενώ στους υπόλοιπους βαθμούς αναπτύξεως (τριτοβάθμιους, τεταρτοβαθμίους κτλ) αφήνει πλήρη ελευθερία χρησιμοποίησεως εκατονταδικής ή χιλιαδικής αριθμώσεως. Επίσης το Ε.Γ.Λ.Σ. αφήνει πλήρη ελευθερία για την ανάπτυξη των πρωτοβαθμίων λογαριασμών των Αποθεμάτων, των δευτεροβαθμίων του λογαριασμού των Πελατών και των πρωτοβαθμίων λογαριασμών των Εσόδων κατ' είδος, ενώ εξασφαλίζει εναλλακτήριους τρόπους συγκεντρώσεως των Εξόδων και των Αποτελεσμάτων.
- II. Το Ε.Γ.Λ.Σ. έχει υιοθετήσει την κατάταξη των λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής σε ομάδες, με κριτήριο τη θέση που παίρνουν αυτοί στα δύο σκέλη του Ισολογισμού, Ενεργητικό και Παθητικό. Έτσι, οι ομάδες 1,2 και τρία σχηματίζουν το Ενεργητικό του Ισολογισμού, ενώ οι ομάδες 4 και 5 το Παθητικό. Αντίθετα, στο Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο η διάταξη των ομάδων λογαριασμών σε εμφανίζει τέτοια νομοτέλεια.
- III. Το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο παρακολουθεί τα αποθέματα που προέρχονται από απογραφή στην ομάδα 3 και αυτά που προέρχονται από αγορές τα εντάσσει στην ομάδα 6 των εξόδων. Έτσι, μία ομάδα, η 3^η, ουσιαστικά αχρηστεύεται, αφού δέχεται εγγραφές μόνο δύο φορές το χρόνο, στην αρχή και στο τέλος της χρήσεως. Το σημείο αυτό έχει κατακριθεί από Γάλλους συγγραφείς. Το Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθεί στην ίδια ομάδα λογαριασμών, τη 2^η την αρχική απογραφή και τις αγορές αποθεμάτων. Το γεγονός αυτό διευκολύνει, εκτός των άλλων την εφαρμογή συστήματος συνλειτουργίας των δύο τομέων της Λογιστικής, χωρίς να αλλοιώνονται οι κανόνες λειτουργίας της Γενικής Λογιστικής, όπως αυτοί καθορίζονται από το Λογιστικό Σχέδιο. Με το σύστημα αυτό επιδιώκεται η μείωση των αυξημένης λογιστικής εργασίας που συνεπάγεται το σύστημα της αυτόνομης λειτουργίας της Αναλυτικής Λογιστικής.

IV. Το Ε.Γ.Α.Σ. πρωτοτυπεί, σε σύγκριση με το Γαλλικό καθώς και άλλα γνωστά Γενικά Λογιστικά Σχέδια (Γερμανικό, Βελγικό, Ισπανικό κτλ) στα εξής θέματα:

- ☞ Προβλέπεται στην ομάδα 8 (λογαριασμοί 80.01, 80.02 και 80.03) μηχανισμός προσδιορισμού των μικτών κερδών ή μικτών ζημιών, δηλαδή των μικτών αποτελεσμάτων, για την ικανοποίηση των αναγκών που προκύπτουν από σχετικούς νόμους (φορολογικούς, αγορανομικούς κτλ)
- ☞ Παρουσιάζει λεπτομερειακά αναπτυγμένη τη λειτουργία της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως, κατά τρόπο που διευκολύνει την πρακτική εφαρμογή, τόσο του συστήματος της αυτονομίας όσο και της συνλειτουργίας.
- ☞ Παρουσιάζει κατά τρόπο αναλυτικό τους διάφορους κοστολογικούς τύπους, τα συστήματα κοστολόγησεως και την κοστολογική οργάνωση.
- ☞ Προσφέρει με το παράρτημα, μία συνοπτική εικόνα της τεχνικής της κατάρτισεως των προγραμμάτων δράσεως, λειτουργίας του συστήματος του προϋπολογιστικού ελέγχου και της πρότυπης κοστολόγησεως.
- ☞ Περιλαμβάνει, τέλος, πίνακα βασικών αριθμοδεικτών απεικονίσεως της περιορισιακής διαθρώσεως και της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας των οικονομικών μονάδων, με αναλυτικές επεξηγήσεις του τρόπου υπολογισμού των αριθμητικών μεγεθών κάθε αριθμοδείκτη.

8.5) Βασικές λογιστικές αρχές που υιοθετούνται από τις προσαρμοσμένες προς την 4^η Οδηγία της Ε.Ο.Κ. νέες διατάξεις του Ν. 2190/1920 (Π.Δ. 409/83)

Λογιστικές αρχές είναι οι γενικά παραδεκτοί από τη λογιστική επιστήμη και πρακτική κανόνες, μέθοδοι και τεχνικές, που πρέπει να ακολουθούνται για την επίτευξη των βασικών και αντικειμενικών στόχων της λογιστικής, ο σπουδαιότερος των οποίων είναι η κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Ορισμένες από τις αρχές αποτελούν το θεμέλιο, πάνω στο οποίο στηρίζεται το όλο σύστημα της λογιστικής, γι' αυτό και λέγονται θεμελιώδεις ή βασικές λογιστικές αρχές ή παραδοχές. Ουσιώδους σημασίας λογιστικές αρχές περιλαμβάνονται στο άρθρο 43 του Ν. 2190/1920 για την αποτίμηση. Οι υπόλοιπες λογιστικές αρχές που υιοθετούνται σύμφωνα με την 4^η οδηγία έχουν απόλυτη σχέση με τις αρχές των Δ.Λ.Π. όπως αναφέρθηκαν στο κεφ. 1.1.1.

8.5.1) Άρθρο 43 Ν. 2190/1920 περί κανόνων αποτιμήςεως

Οι βασικές αρχές που πρέπει να ακολουθούνται κατά την αποτίμηση της απογραφής τέλους χρήσεως, περιλαμβάνονται στο άρθρο 43:

1. Τα ποσά των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να προκύπτουν από τα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί σύμφωνα με τους κανόνες αυτού του άρθρου. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αρχή της τιμής κτήσης ή του κόστους παραγωγής και των πιο κάτω γενικών αρχών:

α. Θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρείας.

β. Οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση.

γ. Η αρχή της συντηρητικότητας εφαρμόζεται πάντοτε και ιδιαίτερα:

- Σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σε αυτήν.
- Λαμβάνονται υπόψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και όλε οι πιθανές ζημιές που αφορούν την κλειόμενη ή τις προηγούμενες χρήσεις, έστω και αν οι σχετικές ενδείξεις άρχισαν να διαφαίνονται μετά το τέλος της κλειόμενης χρήσης, αλλά μέσα στην περίοδο περάτωσης των πράξεων κλεισίματος του ισολογισμού.
- Λογίζονται οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις, ανεξάρτητα από το αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημιά.

δ. Τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογίζονται σ' αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξης ή της πληρωμής τους.

ε. Τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμούνται χωριστά και όπως ορίζεται στις επόμενες παραγράφους.

στ. Τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσης συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης.

8.5.2) Η αρχή της εφαρμογής των κανόνων του ιστορικού κόστους

Η εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας, που είναι η πρώτη και σπουδαιότερη βασική λογιστική αρχή, προϋποθέτει την υιοθέτηση και εφαρμογή της αρχής του ιστορικού κόστους, σύμφωνα με την οποία, τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται, στα λογιστικά βιβλία της επιχειρήσεως, με την αξία της κτήσεως τους ή του κόστους παραγωγής τους, η οποία αποτελεί κατ'εξοχήν βάση για την αποτίμησή τους στο τέλος της χρήσεως, κατά της κατάρτιση τους ισολογισμού.

Η μέθοδος του ιστορικού κόστους (της τιμής κτήσεως ή του κόστους παραγωγής), πέρα από το ότι αποτελεί βασικό μέσο εφαρμογής της αρχής της συντηρητικότητας, έχει και το σπουδαιότερο πλεονέκτημα της αντικειμενικότητας. Και τούτο γιατί, εκτός από τις περιπτώσεις του σχηματισμού των προβλέψεων και της διενέργειας των αποσβέσεων, όπου είναι δυνατό να επεμβαίνει η υποκειμενική εκτίμηση, η μέθοδος του ιστορικού κόστους σε όλα τα άλλα θέματα λειτουργεί βάσει αντικειμενικών κανόνων, οι οποίοι δεν αφήνουν περιθώρια σε υποκειμενικούς χειρισμούς και αυτοσχεδιασμούς και έτσι τα λογιστικά στοιχεία και οι λογιστικές πληροφορίες που λαμβάνονται έχουν πλήρη αντικειμενικότητα, γιατί είναι επαληθεύσιμες και επομένως σωστές και αξιόπιστες. Ενώ αντίθετα, όλες οι άλλες μέθοδοι (του τρέχοντος κόστους ή της τιμής αντικαταστάσεως, του γενικού επιπέδου τιμών, καθώς και οι διάφορες παραλλαγές τους) βασίζονται σε υποκειμενικές εκτιμήσεις και συνεπώς τα δεδομένα τους είναι αναξιόπιστα σε μεγάλο βαθμό. Αυτός είναι ο λόγος, για τον οποίο οι μέθοδοι αυτές έχουν αγνοηθεί, ως μέθοδοι γενικής εφαρμογής, από τις νομοθεσίες όλων σχεδόν των κρατών, καθώς και από την πράξη, παρά το ότι σε περιόδους πληθωρισμού επιβάλλεται εφαρμογή τους. Οι μέθοδοι αυτές χρησιμοποιούνται μόνο για ενημέρωση των ενδιαφερομένων (διοικήσεως, μετόχων). Αντίθετα, η μέθοδος του ιστορικού κόστους, λόγω της αντικειμενικότητάς της, έχει υιοθετηθεί από τις νομοθεσίες όλων σχεδόν των κρατών και εφαρμόζεται καθολικά από την πράξη.

8.5.3) Η αρχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας

Για να εφαρμοστούν οι κανόνες αποτιμήσεως κατά την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως, πρέπει να θεωρείται ως δεδομένο ότι η συγκεκριμένη επιχείρηση θα συνεχίσει κανονικά, στο μέλλον, την επιχειρηματική της δραστηριότητα. Διαφορετικά, πρέπει να εφαρμοστούν άλλοι κανόνες αποτιμήσεως, αφού οι κανόνες αποτιμήσεως εξαρτώνται, κατά κύριο λόγο, από τις προοπτικές που υπάρχουν για το μέλλον της επιχειρήσεως. Εάν η επιχείρηση έχει περιορισμένη διάρκεια ζωής, το δεδομένο αυτό θα επηρεάσει άμεσα τον τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων, των προβλέψεων κτλ. Επίσης αν

η επιχείρηση πρόκειται να διακόψει τη λειτουργία της και να διαλυθεί, τότε πρέπει να καταρτιστεί ισολογισμός ρευστοποιήσεως, με αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στην αξία ρευστοποιήσεώς τους. Αντίθετα, εάν η συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχείρησης, για αρκετές χρήσεις, τουλάχιστον, προδιαγράφεται ομαλή, τότε για την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως, τα περιουσιακά στοιχεία θα αποτιμηθούν με βάση τους γενικά παραδεκτούς κανόνες αποτιμήσεως.

8.5.4) Η αρχή της πάγιας χρησιμοποίησεως των ιδίων λογιστικών μεθόδων και αρχών

Τα αποτελέσματα που προσδιορίζονται στο τέλος κάθε χρήσεως, με το κλείσιμο του ισολογισμού, θα προέρχονται αποκλειστικά από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας μόνο εάν, για τον προσδιορισμό τους, εφαρμόζονται πάγια οι ίδιες λογιστικές μέθοδοι και αρχές. Δηλαδή, εάν εφαρμόζονται πάγια οι ίδιοι κανόνες αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, οι ίδιες αρχές και διαδικασίες προσδιορισμού του κόστους παραγωγής προϊόντων ή υπηρεσιών, οι ίδιοι μέθοδοι και αρχές διενέργειας αποσβέσεων, σχηματισμού προβλέψεων κτλ.

Οποιαδήποτε αλλαγή στις λογιστικές αρχές, σε σχέση με εκείνες που εφαρμόστηκαν στην προηγούμενη χρήση (όπως αλλαγή στις μεθόδους αποτιμήσεως των αποθεμάτων, ή αλλαγή στη διαδικασία και στις αρχές διενέργειας αποσβέσεων ή σχηματισμού προβλέψεων ή προσδιορισμού του κόστους παραγωγής κτλ.), επηρεάζει άμεσα, τόσο την εμφάνιση της χρηματοοικονομικής καταστάσεως της επιχείρησης στον ισολογισμό της, όσο και τα αποτελέσματα της χρήσεως. Εάν π.χ. μία επιχείρηση χρησιμοποιήσει για την αποτίμηση των αποθεμάτων της τη μέθοδο F.I.F.O. ενώ την προηγούμενη χρήση είχε χρησιμοποιήσει την αντίστροφη L.I.F.O., τότε θα προκύψει διαφορετική αξία αποθεμάτων καθώς και ισόποσα διαφορετικό ύψος αποτελεσμάτων από πωλήσεις, από εκείνα που θα προέκυπταν αν εφαρμόζονταν η μέθοδος που είχε εφαρμοστεί την προηγούμενη χρήση (δηλ. η L.I.F.O.). Το ίδιο συμβαίνει και εάν γίνει κάποια μεταβολή στις μεθόδους, τις αρχές ή διαδικασίες λογισμού του κόστους, σε σχέση με εκείνες που είχαν εφαρμοστεί την προηγούμενη χρήση.

Η αρχή της πάγιας χρησιμοποίησεως των ιδίων λογιστικών μεθόδων και αρχών, δεν σημαίνει ότι απαγορεύεται απολύτως οποιαδήποτε αλλαγή, ακόμη και αν αυτή γίνεται για λόγους βελτιώσεως. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και υπό ορισμένες προϋποθέσεις επιτρέπονται μεταβολές. Έχει γίνει, γενικά δεκτό από την επιστήμη και την πρακτική και έχει υιοθετηθεί από τη νομοθεσία, ότι μεταβολές επιτρέπονται μόνο εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

1. Η μεταβολή να επιβάλλεται από εξαιρετικούς λόγους.

2. Η μεταβολή και οι εξαιρετικοί λόγοι που την επέβαλαν να αναφέρονται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις, με πλήρη αιτιολόγηση της λύσεως που προκρίθηκε.
3. Στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις να παραθέτονται οι επιδράσεις της μεταβολής στην περιουσιακή διάρθρωση, στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσεως της επιχειρήσεως.

8.5.5) Η αρχή της συντηρητικότητας

Η διεθνώς παραδεγμένη θεμελιώδης αρχή της συντηρητικότητας, η οποία πρέπει να κυριαρχεί κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων τέλους χρήσεως, συνίσταται στο ότι από του διαφόρους λογιστικούς χειρισμούς και τις διάφορες μεθόδους αποτιμήσεως και προσδιορισμούς των αποτελεσμάτων τέλους χρήσεως, πρέπει να επιλέγονται και να εφαρμόζονται, πάγια, εκείνες με τις οποίες προσδιορίζονται τα μικρότερα κέρδη και εμφανίζεται η λιγότερο ευνοϊκή περιουσιακή κατάσταση της επιχειρήσεως.

Με την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής της συντηρητικότητας δεν επιδιώκεται η απόκρυψη κερδών και η υποτιμημένη εμφάνιση της περιουσίας της επιχειρήσεως, αλλά στοχεύεται να εξασφαλιστεί βιωσιμότητα στην επιχείρηση, την οποία οι σύγχρονες αντιλήψεις, θεωρούν σημαντικό τομέα της κοινωνικής οικονομίας που εκπληρώνει κοινωνικοοικονομικό σκοπό, γιατί παράγει αγαθά (προϊόντα ή υπηρεσίες) και προσφέρει εργασία, συμβάλλοντας έτσι αποφασιστικά στην οικονομική ανάπτυξη.

Για να εξασφαλιστεί η βιωσιμότητα της επιχειρήσεως πρέπει να αποτραπεί η εμφάνιση ανύπαρκτων και αβέβαιων κερδών και η διανομή τους στους μετόχους και στο Δημόσιο (με την μορφή φόρων) γιατί ουσιαστικά διανέμονται, τα κεφάλαια της επιχειρήσεως (ίδια ή ξένα) με τις γνωστές συνέπειες. Στην αποτροπή των κινδύνων αυτών αποβλέπει η θεμελιώδης αρχή της συντηρητικότητας, από την οποία πηγάζουν ορισμένοι βασικοί κανόνες υποχρεωτικής εφαρμογής κατά την κατάρτιση του ισολογισμού τέλους χρήσεως και του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως οι οποίοι συνοπτικά είναι οι εξής:

ΣΤ Τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία, εκτός απαιτήσεων και υποχρεώσεων καθώς και των διαθεσίμων, καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία με την αξία της κτήσεώς τους ή του κόστους παραγωγής τους και αποτιμούνται, στο τέλος της χρήσεως, στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία τους, μεταξύ της αξίας κτήσεώς τους αυτής και της κατά ην ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού τρέχουσας αξίας τους.

ΣΖ Πρέπει να σχηματίζονται προβλέψεις, σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσεως, για όλους τους κινδύνους πιθανών ζημιών ή εξόδων ή υποτιμήσεως, για τους οποίους (κινδύνους) οι

σχετικές ενδείξεις εμφανίστηκαν μέσα στη χρήση ή μέχρι περατώσεως των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, ανεξάρτητα αν τα αίτιά τους ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις.

Η νέα νομοθεσία, δεν αρκείται στη υιοθέτηση της αρχής της συντηρητικότητας, από τη οποία πηγάζει και η υποχρέωση σχηματισμού των αναγκαίων προβλέψεων, αλλά περιλαμβάνει και ειδικές διατάξεις, με τις οποίες ρητά επιβάλλεται η υποχρέωση σχηματισμού προβλέψεων.

- Στα έσοδα της χρήσεως καταχωρούνται μόνο εκείνα που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση και είναι βέβαια και πραγματικά. Οι προβλέψεις των εσόδων απαγορεύονται απολύτως.

8.5.6) Η αρχή της διαχειριστικής χρήσεως και της αυτοτέλειας των χρήσεων

Το κύκλωμα της επιχείρησης είναι μία συνεχής και αδιάκοπη εισροή στην επιχείρηση και εκροή από αυτήν αξιών (υλικών ή άυλων αγαθών-χρημάτων) που συστηματικά καταγράφει και παρακολουθεί η λογιστική σε ενιαίο νόμισμα. Αυτό το συνεχές των εισροών και εκροών με τη διάλυσή της, οπότε και προκύπτουν και τα συνολικά και οριστικά οικονομικά αποτελέσματα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως. Η διακοπή όμως της λειτουργίας της και η διάλυσή της συμβαίνει, κατά κανόνα, μετά από πολλά χρόνια, ενώ επιτακτικές ανάγκες, που πηγάζουν, τόσο μέσα από της επιχείρησης όσο και από τις σχέσεις προς τα έξω, επιβάλλουν να προσδιορίζονται οικονομικά αποτελέσματα και σε σύντομα και τακτά χρονικά διαστήματα και όχι μόνο στο τέλος της ζωής της επιχειρήσεως. Έτσι, για την κάλυψη των επιτακτικών αυτών αναγκών, καθιερώθηκε διεθνώς η αρχή της διαχειριστικής χρήσεως η διάρκεια της οποίας περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα.

Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων είναι απόρροια της αρχής της διαχειριστικής χρήσεως. Οι δύο αυτές αρχές είναι αλληλένδετες. Η μία προϋποθέτει της άλλη, επειδή για να προσδιοριστούν τα οικονομικά αποτελέσματα στο τέλος κάθε χρήσεως πρέπει να διακοπεί, λογιστικά, το συνεχές κύκλωμα της εισροής στην επιχείρηση και εκροής, από αυτή, αξιών (υλικών ή άυλων αγαθών ή χρημάτων) και να συσχετιστούν συστηματικά μεταξύ τους, οι αξίες που εισέρευσαν στην επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσεως με εκείνες που εξέρευσαν από της επιχειρήσεως κατά της ίδια χρήση, αφού προηγούμενα γίνει η χρονική τακτοποίησή τους, κατά της οποίας, αφενός αφαιρούνται οι αξίες που αφορούν επόμενες χρήσεις και αφετέρου προσθέτονται οι αξίες που αφορούν τη χρήση αυτή αλλά θα περιληφθούν στο συναλλακτικό κύκλωμα άλλων χρήσεων.

8.5.7) Η αρχή της καταχωρήσεως στα έσοδα κάθε χρήσεως μόνο των πραγματοποιημένων και βέβαιων εσόδων που την αφορούν

Η αρχή αυτή είναι απόρροια της αρχής της διαχειριστική χρήσεως και αυτοτέλειας των χρήσεων, καθώς και της αρχής της συντηρητικότητας.

Στα έσοδα κάθε χρήσεως καταχωρούνται τα βέβαια ποσά εσόδων που πραγματοποιήθηκαν μέσα σ' αυτή, καθώς και εκείνα τα ποσά εσόδων που τα αίτια της δημιουργίας τους ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις, αλλά εκκαθαρίστηκαν και οριστικοποιήθηκαν μέσα στη χρήση αυτή.

Σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων για να θεωρήσουμε ότι η πώληση έγινε και έχουμε αντίστοιχο δουλεμένο έσοδο, πρέπει να έχει μεταβιβαστεί το αντάλλαγμα που αποτελεί το αντικείμενο της πώληση (προϊόν, εμπόρευμα κτλ). Είναι λοιπόν σημαντική και καθοριστική η ημερομηνία μεταβίβασης της κυριότητας, γιατί σε αυτήν ακριβώς την ημερομηνία θεωρείται ότι επετεύχθη η πώληση.⁵¹

Το έσοδο πρέπει να είναι πραγματοποιημένο και βέβαιο. Τονίζεται ότι απαγορεύεται απολύτως ο σχηματισμός «προβλέψεως» για πιθανά έσοδα, γιατί με την καταχώρηση στα έσοδα της χρήσεως και πιθανών και αβέβαιων ποσών εσόδων, προσαυξάνονται με τα ποσά αυτά τα κέρδη της χρήσεως, η διανομή των οποίων θέτει σε σοβαρό κίνδυνο τη βιωσιμότητα της επιχειρήσεως.

Ειδικότερα, τα έσοδα από επιχορηγήσεις, επιστροφές δασμών και λοιπών επιβαρύνσεως, από επιστροφές τόκων, καθώς και από λοιπές παρόμοιες αιτίες, καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία μόνο όταν είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα, δηλαδή όταν δεν τελούν υπό αίρεση ή προθεσμία και αποδεικνύονται εγγράφως. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, στους οικείους λογαριασμούς εσόδων καταχωρούνται τα έσοδα για τα οποία η Τράπεζα της Ελλάδος ή οποιαδήποτε Αρχή, έχει γνωρίσει εγγράφως στην επιχείρηση ότι είναι δυνατή η είσπραξή τους, ή όταν τα έσοδα αυτά προκύπτουν από απόλυτα δικαιολογημένους υπολογισμούς της επιχειρήσεως, που βασίζονται σε διατάξεις νόμων, ή σε αποφάσεις αρμοδίων κρατικών ή εξουσιοδοτημένων από το κράτος οργάνων.

⁵¹ Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιρειών- Θ. Παπαδάτου

8.5.8) Η αρχή του δουλεμένου των εξόδων και επιβαρύνσεως κάθε χρήσεως με το σύνολο των βέβαιων καθώς και των πιθανών εξόδων που την αφορούν

Η αρχή αυτή είναι απόρροια της αρχής της διαχειριστικής χρήσεως της αυτοτέλειας των χρήσεων και της αρχής της συντηρητικότητας.

Κάθε χρήση επιβαρύνεται με το σύνολο των εξόδων που πραγματοποιήθηκαν μέσα σ' αυτή, για την απόκτηση (δημιουργία, πραγματοποίηση) εσόδων, ανεξάρτητα από το χρόνο που πληρώθηκαν ή θα πληρωθούν τα έξοδα. Δεν έχει καμία σημασία αν ορισμένα έξοδα πληρώθηκαν προκαταβολικά, σε προηγούμενη χρήση, ή άλλα θα πληρωθούν σε επόμενη χρήση, γιατί καθοριστικό στοιχείο είναι ο σκοπός της πραγματοποίησεως του κάθε εξόδου. Αποκλειστικός σκοπός της πραγματοποίησεως εξόδων από την επιχείρηση είναι απόκτηση (δημιουργία) εσόδων.

Κάθε χρήση επιβαρύνεται, όχι μόνο με τα βέβαια έξοδα που την αφορούν, αλλά και με τις αναγκαίες προβλέψεις για την κάλυψη του συνόλου των πιθανών εξόδων ή ζημιών καθώς και των πιθανών υποτιμήσεως στοιχείων του ενεργητικού, η πραγματοποίηση των οποίων εμφανίστηκε ως πιθανή μέσα στη χρήση και μέχρι περατώσεως των εγγραφών κλεισίματος του ισολογισμού, έστω και αν τα αίτια της δημιουργίας τους ανάγονται σε προηγούμενες χρήσεις. Δηλαδή, επιβάλλεται να σχηματίζονται σχετικές προβλέψεις, έστω και αν υπάρχουν απλές ενδείξεις πιθανότητας επελεύσεως της ζημίας ή πραγματοποίησεως του εξόδου κτλ. Ο σχηματισμός των προβλέψεων, έστω και αν υπάρχουν μόνο απλές ενδείξεις πιθανότητας επελεύσεως της ζημίας ή πραγματοποίησεως του εξόδου κτλ. Ο σχηματισμός των προβλέψεων αυτών επιβάλλεται από την αρχή της συντηρητικότητας και αποβλέπει στο αποκλεισμό του κινδύνου της εμφανίσεως ανύπαρκτων ή αβέβαιων κερδών, με τη διανομή των οποίων θα κινδύνευε σοβαρότατα η βιωσιμότητα της επιχειρήσεως. Προκειμένου περί εσόδων ισχύουν αντίθετοι κανόνες, οι οποίοι απαγορεύουν αυστηρώς το σχηματισμό προβλέψεων για πιθανά έσοδα, αποβλέποντας και αυτοί στο αποκλεισμό του κινδύνου εμφανίσεως ανύπαρκτων ή αβέβαιων κερδών.

8.5.9) Η αρχή της συσχετίσεως των εσόδων και εξόδων που αφορούν τη χρήση

Το συνεχές και αδιάκοπο κύκλωμα της εισροής στην επιχείρηση και της εκροής από αυτή, αξιών (υλικών ή άυλων και χρημάτων), αρχίζει με την έναρξη της λειτουργίας της επιχειρήσεως και τελειώνει με τη διάλυσή της, οπότε και προκύπτουν και τα συνολικά και οριστικά οικονομικά αποτελέσματα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως. Η διακοπή, όμως της

λειτουργίας της επιχειρήσεως και η διάλυσή της συμβαίνει, κατά κανόνα, μετά από πολλά χρόνια από την έναρξη της λειτουργίας της, ενώ επιτακτικές ανάγκες που πηγάζουν μέσα από της επιχείρηση επιβάλλουν να προσδιορίζονται οικονομικά αποτελέσματα και σε σύντομα κι τακτά χρονικά διαστήματα και όχι στο τέλος της ζωής της επιχείρησης.

Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων κάθε χρήσεως καθώς και κάθε βραχύχρονης περιόδου, επιτυγχάνεται αφενός με την αναλυτική καταγραφή σε ενιαίο νόμισμα και τη συστηματική παρακολούθηση, από τη λογιστική, του συνεχούς κυκλώματος της εισροής στην επιχείρηση και της εκροής από αυτή αξιών και αφετέρου με το συσχετισμό των αξιών που εισέρευσαν στην επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή της βραχύχρονης περιόδου και οι οποίες καλούνται έσοδα, με εκείνες που εξέρευσαν από την επιχείρηση κατά της ίδια περιόδου και αποκαλούνται έξοδα, αφού προηγουμένα γίνει η χρονική τακτοποίησή τους σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

8.5.10) Η αρχή της χωριστής αποτιμώσεως των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού

Τα περιουσιακά στοιχεία των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού αποτιμούνται χωριστά ανεξάρτητα του είδους τους και τελικού επηρεασμού ή μη των αποτελεσμάτων. Έτσι πρέπει να γίνει ξεχωριστή αποτίμηση των απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, έστω και αν τύχει να είναι ισόποσες και δεν θα επηρεαστούν τελικά τα αποτελέσματα. Η ξεχωριστή αποτίμηση είναι απαραίτητη, γιατί διαφορετικά το ύψος των απαιτήσεων και υποχρεώσεων καθώς και των εσόδων και εξόδων θα είναι ανακριβές.

Η παραπάνω αρχή - που προέρχεται από το άρθρο 31 §1 περ.ε της 4^{ης} Οδηγίας της Ε.Ο.Κ. - καλύπτεται από το γενικό κανόνα, οποίος απαγορεύει οποιονδήποτε συμψηφισμό μεταξύ κονδυλίων των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού καθώς και των λογαριασμών εσόδων και εξόδων.

8.5.11) Η αρχή της συνέχισης των χρήσεων

Σύμφωνα με τις θεμελιώδης λογιστικές αρχές, ο μηχανισμός και η διαδικασία που είναι απαραίτητο να ακολουθούνται για την κατάρτιση του ισολογισμού επιβάλλουν, ο καταρτιζόμενος ισολογισμός να ξεκινά ή από την έναρξη λειτουργίας της επιχειρήσεως ή από προηγούμενο ισολογισμό, γιατί ο ισολογισμός κάθε χρήσεως αποτελεί συνέχεια του προηγούμενου και τα λογιστικά του ποσά είναι σωρευτικά. Αυτή η λογιστική αρχή καθιερώνεται και νομοθετικά.

8.5.12) Η αρχή του δικαιολογητικού

Για οποιαδήποτε καταχώριση στα λογιστικά βιβλία ισχύει η βασική αρχή της υπάρξεως δικαιολογητικού (παραστατικού), δηλαδή αποδεικτικού εγγράφου πραγματοποίησεως του εξόδου, του εσόδου, της εισπράξεως ή πληρωμής.

Τονίζεται ότι όλες ανεξαιρέτως οι καταχωρίσεις στα λογιστικά βιβλία πρέπει οπωσδήποτε να βασίζονται σε επίσημα και κανονικά δικαιολογητικά ανάλογα με την περίπτωση, με τα οποία να αποδεικνύονται και να αιτιολογούνται πλήρως όλες οι διαχειριστικές πράξεις και λογιστικές καταχωρήσεις, έτσι ώστε να είναι απόλυτα επαληθεύσιμες, οπότε θα εξασφαλίζεται και η αντικειμενική απόδειξή τους, όπως απαιτεί η αρχή της αντικειμενικότητας για χάρη της οποίας υιοθετήθηκε η αρχή του ιστορικού κόστους.

8.5.13) Η αρχή της μετρήσεως και εκφράσεως όλων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων σε ενιαίο νόμισμα

Αυτονόητο είναι ότι για τη σωστή και πλήρη παρακολούθηση και μέτρηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως πρέπει να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία, συστηματικά και αναλυτικά, όλες οι επιμέρους φάσεις του κυκλώματος της επιχειρηματικής δράσεως της επιχειρήσεως - που συνίσταται σε μία συνεχή κα αδιάκοπη εισροή στην επιχείρηση και εκροή από αυτήν, αξιών (υλικών ή άυλων αγαθών και χρημάτων)- εκφρασμένες σε νόμισμα και μάλιστα ενιαίο. Αυτό είναι απαραίτητο και για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων.

Η λογιστική ανέκαθεν αποδέχεται το χρήμα σαν την αποκλειστική μονάδα καταγραφής, μετρήσεως και εκφράσεως όλων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως. Γι αυτό στα λογιστικά βιβλία καταχωρούνται και παρακολουθούνται μόνο οι δραστηριότητες εκείνες της επιχείρησης που εκφράζονται σε χρήμα, ενώ όσες δεν είναι δυνατό να εκφραστούν σε χρήμα δεν καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία (π.χ. η αξία του ανθρώπινου δυναμικού). Η χρηματική όμως έκφραση πρέπει να φαίνεται σε ενιαίο νόμισμα γιατί όπως είναι αυτονόητο αν οι καταχωρίσεις στα λογιστικά βιβλία γίνονται σε διαφορετικά νομίσματα η άντληση συγκεντρωτικών πληροφοριών, οι μετρήσεις, οι συγκρίσεις κτλ. θα είναι αδύνατες και επομένως η τήρηση των λογιστικών βιβλίων θα είναι άχρηστη.

Τα λογιστικά βιβλία τηρούνται στο εγχώριο νόμισμα δηλαδή στο νόμισμα της χώρας που είναι εγκατεστημένη και δρα η επιχείρηση, το οποί είναι και το νόμισμα του κύριου όγκου των συναλλαγών της.

8.5.14) Η εφαρμογή των κανόνων του άρθρου 43 §1 ν.2190/1920 είναι υποχρεωτική, εκτός εξαιρετικών περιπτώσεων

Όλες οι βασικές λογιστικές αρχές, που περιλαμβάνονται στην §1 πρέπει να εφαρμόζονται υποχρεωτικά, από τις εταιρείες, για την αποτίμηση των περιουσιακών τους στοιχείων κατά την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεών τους. Παρέκκλιση από τις αρχές αυτές επιτρέπεται μόνο κατ' εξαίρεση και υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Να συντρέχουν εξαιρετικές περιπτώσεις οι οποίες να είναι τέτοιες, ώστε να δικαιολογείται απόλυτα η παρέκκλιση
- Κάθε παρέκκλιση να αναγράφεται στο προσάρτημα, όπου να αιτιολογείται πλήρως και να αναφέρονται οι επιδράσεις της στην περιουσιακή διάρθρωση στη χρηματοοικονομική θέση και στα αποτελέσματα χρήσεως της εταιρείας.

8.6) Το Ε.Γ.Α.Σ. και συναφή νομοθετήματα που ισχύουν

1. Εναρμόνιση των διατάξεων του Ε.Γ.Α.Σ. προς τις σχετικές διατάξεις των οδηγιών της ΕΟΚ.

Κατά την κατάρτιση του Ε.Γ.Α.Σ. και την τελική διατύπωση των διατάξεών του ελήφθησαν υπόψη οι αντίστοιχες διατάξεις των οδηγιών της ΕΟΚ με τις οποίες έχει επιτευχθεί πλήρης εναρμόνιση⁵².

Συγκεκριμένα ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις της οριστικής τέταρτης οδηγίας και οι διατάξεις της προτάσεως για το κείμενο της έβδομης οδηγίας της ΕΟΚ. Από τις δύο οδηγίες, η τέταρτη αναφέρεται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις-Ισολογισμός, Αποτελέσματα χρήσης, Προσάρτημα - και η έβδομη στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο κοινών συμφερόντων.

Οι διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ. που αναφέρονται στη διατύπωση των λογιστικών αρχών για την αποτίμηση, τις αποσβέσεις κτλ., καθώς και στη διατύπωση των αρχών για την κατάρτιση και εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων, έχουν εναρμονιστεί με τις διατάξεις των παραπάνω δύο οδηγιών.

Στις περιπτώσεις στις οποίες οι σχετικές διατάξεις των οδηγιών της ΕΟΚ προβλέπουν περισσότερες από μία δυνατότητες όπως π.χ. για την περίπτωση της εμφανίσεως του ισολογισμού κατά το οριζόντιο ή κάθετο σχήμα, επιλέχθηκαν οι τρόποι εκείνοι αντιμετώπισεως κάθε μιας από τις περιπτώσεις αυτές που κρίθηκαν

⁵² Υπουργεία Συντονισμού - Οικονομικών - Εμπορίου, Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Αθήνα, Εκδόσεις ΕΛΚΕΠΑ(Ελληνικό Κέντρο Παραγωγικότητας)

ότι ανταποκρίνονται καλύτερα στα ελληνικά δεδομένα και εξυπηρετούν τις ανάγκες της ελληνικής οικονομίας.

2. Το Ε.Γ.Α.Σ. και άλλα παράλληλα νομοθετήματα που ισχύουν σήμερα η θα ισχύουν και στο μέλλον

Πολλά άλλα νομοθετήματα όπως ο Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων, ο νόμος «περί Α.Ε.», ο νόμος «περί εταιρειών περιορισμένης ευθύνης», αγορανομικοί, φορολογικοί και άλλης φύσεως νόμοι, ισχύουν σήμερα και θα ισχύουν παράλληλα με το Ε.Γ.Α.Σ.

Οι διατάξεις των παραπάνω νομοθετημάτων, οι οποίες ρυθμίζουν τα διάφορα θέματα κατά τρόπο διάφορο από εκείνο που ρυθμίζουν οι διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ., θα παύσουν να ισχύουν αφότου τεθεί σε εφαρμογή το τελευταίο.

Συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής:

- ✦ Οι διατάξεις του Κ.Φ.Σ. αποβλέπουν σε σκοπούς περιορισμένους και καθαρά φορολογικής φύσεως. Οι διατάξεις αυτές δε θίγονται από το Ε.Γ.Α.Σ., εκτός από ορισμένες εξαιρετικές περιπτώσεις, οι οποίες αντιμετωπίζονται διαφορετικά με σκοπό την εναρμόνιση τους με τις οδηγίες της ΕΟΚ κτλ. Οι εξαιρετικές αυτές περιπτώσεις διατάξεων πρέπει να εναρμονιστούν με τις διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ. επειδή αφότου αυτό εφαρμοστεί δε θα ισχύουν.
- ✦ Οι διατάξεις των νόμων «περί Α.Ε.», «περί εταιρειών περιορισμένης ευθύνης», «περί κινήτρων» κτλ οι οποίες αναφέρονται σε θέματα που ρυθμίζονται από το Ε.Γ.Α.Σ., πρέπει να εναρμονιστούν με τις διατάξεις του τελευταίου και με τις σχετικές οδηγίες της ΕΟΚ. Και οι διατάξεις αυτές θα παύσουν να ισχύουν από τη στιγμή που θα εφαρμοστεί το Ε.Γ.Α.Σ..
- ✦ Στο μέλλον για οποιαδήποτε διάταξη του νόμου, διατάγματος, υπουργικής απόφασης κτλ με την οποία ρυθμίζονται θέματα λογιστικής φύσεως, πρέπει να γνωμοδοτεί το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής.

8.7) Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την Τροποποίηση Οδηγιών 78/660 (4^η) και 83/349 (7^η)

Ως γνωστό η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει εκδώσει Λογιστικές Οδηγίες, οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στην Ελληνική εμπορική νομοθεσία και στη

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. Ειδικές ομάδες εργασίας , που συνέστησε η Επιτροπή, ασχολήθηκαν και ασχολούνται με τις διαφορές αυτές.

Είναι κοινή αντίληψη όλων στην Ευρωπαϊκή Ένωση ότι οι διαφορές αυτές πρέπει να αντιμετωπιστούν μέσα από διαδικασίες αναθεώρησης των Λογιστικών Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Έτσι η Ευρωπαϊκή Ένωση ετοίμασε της Οδηγία που θα τροποποιήσει τις Οδηγίες 78/660 (4^η), 83/349 (7^η) και 86/635 (τράπεζες). Η Οδηγία αυτή, για την οποία αναμένεται γνωμοδότηση του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου, χωρίς τροποποιήσεις, θα υιοθετηθεί από το Συμβούλιο Εσωτερικής Αγοράς. Η οδηγία αυτή αφορά τους Κανόνες Αποτίμησης. Η Οδηγία καθιερώνει της αποτίμηση στην εύλογη (πραγματική) αξία.

Τα Κράτη μέλη θέτουν σε ισχύ τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν με την παρούσα οδηγία έως της 1^η Ιανουαρίου 2004 και ενημερώνουν σχετικά της Επιτροπή.

Όταν τα κράτη μέλη θεσπίζουν τις ανωτέρω διατάξεις, αυτές περιλαμβάνουν αναφορά στην εν λόγω οδηγία ή συνοδεύονται από την αναφορά αυτή κατά την επίσημη δημοσίευσή τους. Ο τρόπος της αναφοράς αποφασίζεται από τα κράτη- μέλη. Η οδηγία αυτή περιλαμβάνει, τροποποιήσεις των Οδηγιών 4^η, 7^η και Τραπεζών, ως εξής:

I. ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 78/660 ΕΟΚ (4^η ΟΔΗΓΙΑΣ)

Στην 4^η οδηγία επέρχονται οι ακόλουθες μεταβολές:

1. Προστίθεται ένα νέο τμήμα με αριθμό 7^α και άρθρα 42^α - 42δ.
2. Τροποποιούνται και συμπληρώνονται τα άρθρα 43, 44 46 και 59.
3. Προστίθεται νέο άρθρο 61^α.

II) ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΟΔΗΓΙΑΣ 83/349 ΕΟΚ (7^η ΟΔΗΓΙΑΣ)

Στην 7^η οδηγία επέρχονται οι ακόλουθες μεταβολές:

1. Αντικατάσταση παραγρ. I άρθρου 29

⁵³ Λογιστικές Οδηγίες Ε.Ε. και Δ.Λ.Π. - Δρ Νικ. Προτοψάλτη, περιοδικό Λογιστής Σεπτεμβρίου 2001

2. Τροποποιήσεις και συμπληρώσεις άρθρου 34
3. Προσθήκη στην παραγρ. 2 του άρθρου 36
4. Προσθήκη νέου άρθρου 50⁴.

8.8) Σχέδιο νόμου για τη λογιστική τυποποίηση και έλεγχο των επιχειρήσεων από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών

Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών με σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας στην λειτουργία των επιχειρήσεων έχει ήδη θεσμοθετήσει τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**, που εισάγονται υποχρεωτικά για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρίες από 1.1 2003 και την **Εταιρική Διακυβέρνηση** με τον σχετικό νόμο που ψηφίστηκε τον Απρίλιο του 2002⁵⁴.

Στην κατεύθυνση αυτή ενισχύοντας την αξιοπιστία των ελεγκτικών μηχανισμών ο Υπουργός Οικονομίας & Οικονομικών **Ν. Χριστοδουλάκης** παρουσίασε το προσχέδιο νόμου για την λογιστική τυποποίηση και έλεγχο, το οποίο δίδεται για δημόσια διαβούλευση.

Επίσης, παραδίδεται από τη σχετική επιτροπή και δίδεται στην δημοσιότητα η Κωδικοποίηση της Χρηματιστηριακής Νομοθεσίας η οποία σύντομα θα πάρει τη μορφή νομοσχεδίου.

8.8.1) Λογιστική Τυποποίηση και Έλεγχος

Η κατάσταση σήμερα

1. Υπάρχει το ΣΟΕΛ (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών), το οποίο είναι αυτόνομο και ασχολείται με τους λογιστικούς ελέγχους, και το ΕΣΥΛ (Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής) το οποίο υπάγεται στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών και ασχολείται με την λογιστική τυποποίηση. Δεν υπάρχει ποιοτικός έλεγχος του έργου των ορκωτών ελεγκτών, η πειθαρχική διαδικασία ελέγχεται από το ΣΟΕΛ, χωρίς δυνατότητα έφεσης, η απελευθέρωση του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή είναι στην πράξη πολύ περιορισμένη και οι κανόνες δεοντολογίας καθορίζονται από τους ίδιους τους ελεγκτές.
2. Υπάρχει ο περιορισμός αλλαγής του ορκωτού ελεγκτή μετά από 5 χρήσεις, αλλά με μεταβατικές διατάξεις αυτό έχει παραταθεί κατά πολύ. Οι ελεγκτές ή οι ελεγκτικές εταιρείες εκτός από τον τακτικό έλεγχο

⁵⁴ Βλέπε σχέδιο νόμου στο παράρτημα

μπορούν επίσης να παρέχουν ταυτόχρονα και υπηρεσίες συμβούλου. Δεν υπάρχουν περιορισμοί στις προσλήψεις ορκωτών ελεγκτών από τις εταιρείες τις οποίες ήλεγχαν.

3. Στο πλαίσιο σημερινό των διεθνών εξελίξεων χρειάζονται νέοι θεσμοί που να εγγυώνται την διαφάνεια και συνεπώς να ενισχύουν την εμπιστοσύνη των επενδυτών, παρέχοντας επαρκείς ασφαλιστικές δικλείδες για αποφυγή αρνητικών φαινομένων. Σε όλες τις αναπτυγμένες χώρες υπάρχει σήμερα έντονος προβληματισμός για τη λογιστική απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων και ιδιαίτερα για την αξιοπιστία των πιστοποιητικών που παρέχουν οι ορκωτοί ελεγκτές. Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών προχωρά στη δημιουργία ενός νέου πλαισίου λογιστικής τυποποίησης και ελέγχων το οποίο διασφαλίζει τη διαφάνεια και την ποιότητα των ελέγχων.

Με αυτό τον τρόπο αναμένεται να αυξηθεί η εμπιστοσύνη των επενδυτών προς τις ελληνικές επιχειρήσεις, ιδιαίτερα δε των εισηγμένων στο ΧΑΑ.

Ποιες είναι οι νέες ρυθμίσεις

1. Δημιουργείται νέα εποπτική αρχή (ΕΛΤΕ), με συμμετοχή άλλων χρηματοπιστωτικών εποπτικών αρχών (Τράπεζα της Ελλάδος, και Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς), του ΣΕΒ και του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος.
 - Στην ΕΛΤΕ μεταφέρεται η ευθύνη της λογιστικής τυποποίησης και των λογιστικών ελέγχων. Σημαντικές αρμοδιότητες του ΣΟΕΛ και όλες οι αρμοδιότητες του ΕΣΥΛ μεταφέρονται στη νέα αρχή.
 - Η ΕΛΤΕ αποτελεί ένα ανεξάρτητο οργανισμό με δομή που εγγυάται αυτή την ανεξαρτησία. Σημαντικά ζητήματα όπως οι κανόνες δεοντολογίας και οι πειθαρχικές διώξεις δεν ανήκουν πλέον στην αποκλειστική ευθύνη των ιδίων των ορκωτών ελεγκτών.
2. Εισάγεται για πρώτη φορά ο ποιοτικός έλεγχος του έργου των ορκωτών ελεγκτών και μάλιστα με τρόπο που εγγυάται την αξιοπιστία των ελέγχων. Η επιτροπή της ΕΛΤΕ που διενεργεί αυτό τον έλεγχο έχει επίσης ανεξάρτητη σύνθεση. Τα αποτελέσματα του ελέγχου διαβιβάζονται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς για περαιτέρω ενέργειες. Πειθαρχικές παραβάσεις των ορκωτών ελεγκτών παραπέμπονται στα ανεξάρτητα Πειθαρχικά Συμβούλια. Εκτός από το πρωτοβάθμιο πειθαρχικό συμβούλιο, δημιουργείται και δευτεροβάθμιο συμβούλιο με ανεξάρτητη δομή. Διασφαλίζεται η συνεργασία των εποπτικών αρχών και του υπηρεσιακού απόρρητου.

3. Εισάγεται ένα αυστηρό σύστημα ποινών για παραβάτες.
4. Εισάγονται τέσσερις περιορισμοί στην άσκηση του ελεγκτικού επαγγέλματος που σκοπό έχουν τη διασφάλιση της ανεξαρτησίας του ορκωτού ελεγκτή. Αυτές αφορούν: Την απαγόρευση πρόσληψης ορκωτού ελεγκτή από επιχείρηση την οποία ελέγχει. Την απαγόρευση ανάθεσης του ελέγχου σε εταιρία που παρείχε υπηρεσίες συμβούλου κατά το πρόσφατο παρελθόν. Την κατάρτιση καταλόγου συμβουλευτικών υπηρεσιών τις οποίες δεν μπορεί να παρέχει η εταιρία στην οποία ανήκει ο ορκωτός ελεγκτής. Τον περιορισμό των διαδοχικών χρήσεων στις οποίες μπορεί να χρησιμοποιείται ο ίδιος ελεγκτής.
5. Με σκοπό την επιτάχυνση της απελευθέρωσης του επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή, μειώνεται κατά ένα χρόνο η προαπαιτούμενη προϋπηρεσία. Τις εξετάσεις των ορκωτών ελεγκτών τις αναλαμβάνει πλέον επιτροπή της ΕΛΤΕ και δεν επιτρέπεται σε ελεγκτική εταιρία να διαθέτει πλειοψηφία στο Εποπτικό Συμβούλιο και τα όργανα του ΣΟΕΛ.

Διαφορές για εισηγμένες στο ΧΑΑ και μη εταιρίες

Ο ποιοτικός έλεγχος αφορά το 10% των εισηγμένων και το 2% των μη εισηγμένων.

Το ασυμβίβαστο ελεγκτή και συμβούλου αφορά μόνο τις εισηγμένες εταιρίες

Leaseback

Με το άρθρο 14 του προσχεδίου καταργείται ο φόρος μεταβίβασης στις περιπτώσεις sale και leaseback.

8.8.2) Έλεγχος των ορκωτών λογιστών σύμφωνα με το νέο νομοσχέδιο

Με τις νέες ρυθμίσεις συμπληρώνεται το τρίπτυχο για την εξασφάλιση οικονομικής διαφάνειας των ανωνύμων εταιρειών το οποίο δρομολογήθηκε με τη νομοθέτηση των αρχών της εταιρικής διακυβέρνησης με τις οποίες ετέθησαν οι βάσεις για την προστασία της μειοψηφίας και ακόμη με την εισαγωγή από 1.1.2003 των διεθνών λογιστικών προτύπων με τη χρήση των οποίων θα δοθεί προτεραιότητα στην ακριβέστερη παρουσίαση της πραγματικής χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων ώστε να αντλούνται ασφαλείς πληροφορίες για επένδυση σε μετοχικούς τίτλους.

Με το νομοσχέδιο το οποίο συγκροτεί ειδική επιτροπή η οποία σύμφωνα με απόφαση του γενικού γραμματέα του υπουργείου Οικονομίας κ. Γ. Ζαυιά

ιδρύεται νέα ρυθμιστική αρχή η οποία θα εποπτεύσει το νέο σύστημα λογιστικής τυποποίησης. Η αρχή αυτή θα υπάγεται στο υπουργείο Οικονομίας, θα συγκροτείται με υπόδειξη των φορέων, δηλαδή της διοίκησης του Χρηματιστηρίου και της εποπτεύουσας αρχής των οργανώσεων των ελεγκτών λογιστών, και θα λειτουργεί κατά τα πρότυπα της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς.

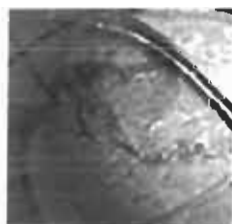
Εξετάζεται το ενδεχόμενο να θεσπιστεί η υποχρέωση να δίνει η αρχή αυτή κάθε χρόνο έκθεση στη Βουλή για τα αποτελέσματα του ποιοτικού ελέγχου των επιχειρήσεων. Σημειώνεται ότι ειδική επιτροπή του υπουργείου Οικονομίας θα παραδώσει στην πολιτική ηγεσία του υπουργείου κωδικοποίηση της νομοθεσίας που διέπει το Χρηματιστήριο η οποία θα αποτελέσει έναν νέο χρηματιστηριακό κώδικα.

Με την ολοκλήρωση και του χρηματιστηριακού κώδικα η λειτουργία της αγοράς αποκτά ένα από τα πιο σύγχρονα στην Ευρώπη ρυθμιστικά πλαίσια το οποίο επιτρέπει την πλήρη ενημέρωση του μικροεπενδυτή και επιβάλλει ένα δίχτυ διαφάνειας στη λειτουργία των επιχειρήσεων.

Ο πρόεδρος του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος και πρόεδρος του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών κ. **Χ. Αλαμάνος**, δήλωσε ότι οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές είναι θετικοί σε κάθε μέτρο που θα κάνει πιο αυστηρές τις διαδικασίες ελέγχου σε μεγαλύτερη επιστημονική βάση και διαφάνεια.

Σύμφωνα με τον κ. Αλαμάνο, για την εξασφάλιση της οικονομικής διαφάνειας των μεγάλων επιχειρήσεων απαιτούνται εκτός των άλλων:

- * Ουσιαστικός ποιοτικός έλεγχος της εργασίας των ελεγκτών.
- * Αυστηρά ασυμβίβαστα των ελεγκτών.
- * Αυστηρές πειθαρχικές ποινές σε περίπτωση παραβίασης των κανόνων ελέγχου.
- * Ανεξαρτησία των ελεγκτών από την ελεγχόμενη εταιρεία.
- * Ρύθμιση των οικονομικών σχέσεων, δηλαδή κατάργηση της οικονομικής διαπραγματεύσεως του ελεγκτή με την ελεγχόμενη εταιρεία και καθορισμός στάνταρτ αμοιβών⁵⁵.



⁵⁵ Άρθρο εφημερίδας "Το Βήμα", 7 Ιουλίου 2002

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9^ο

ΝΟΜΟΣ 2992/2002

ΜΕΤΡΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΤΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ ΚΑΙ ΤΗΝ ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΆΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ (ΦΕΚ 54 Α΄/20/03/02)

Στις 20 Μαρτίου 2002 δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ ο νόμος «*Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις*». Ο νόμος προβλέπει μεταξύ άλλων την καθιέρωση των διεθνών λογιστικών προτύπων, τα οποία πρέπει να αφορούν τον ισολογισμό, την κατάσταση των αποτελεσμάτων, την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών και σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, υποχρεωτικά για τις ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, αλλά προαιρετικά για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή ανωνύμου εταιρείας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αφορά τις οικονομικές καταστάσεις, ετήσιες ή περιοδικές, που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις, οι οποίες λήγουν μετά την 31^η Δεκεμβρίου 2002. Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Δ.Λ.Π. δύναται να σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό ισόποσο του «κόστους» προσαρμογής στα πρότυπα αυτά κατά τη χρήση της πρώτης εφαρμογής τους.

Ο νόμος περιλαμβάνει επίσης διατάξεις σχετικά με τη διαφάνεια των χρηματοοικονομικών σχέσεων μεταξύ του κράτους και των δημοσίων επιχειρήσεων, ρυθμίζει θέματα σχετικά με την Αγροτική Τράπεζα της Ελλάδος, τροποποιεί τις συγκριτικές διατάξεις του Ταμείου Ανάπτυξης Νέας Οικονομίας και ρυθμίζει σχετικά με τις ναυτιλιακές επιχειρήσεις⁵⁶.

9.1) Περίληψη του Νόμου

Το νομοσχέδιο περιλαμβάνει:

1. Καθιέρωση της εισαγωγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες εταιρείες και από τους ομίλους αυτών των εταιρειών.

⁵⁶Άρθρο εφημερίδας "Ναυτεμπορική", 11 Φεβρουαρίου 2002

2. Αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων στην τρέχουσα αξία τους.
3. Τροποποίηση του θεσμικού πλαισίου για την εισαγωγή εταιρειών της ποντοπόρου ναυτιλίας, στο Χρηματιστήριο που προβλέπεται από το νόμο 2843/2000.
4. Δημιουργία νομοθετικού πλαισίου για τη λειτουργία αμοιβαίων κεφαλαίων επιχειρηματικών συμμετοχών κλειστού τύπου (ΑΚΕΣ).
5. Μείωση κατά 10 μονάδες και 5 μονάδες για τη πρώτη και δεύτερη διαχειριστική αρχή αντίστοιχα του συντελεστή φορολογίας των εισηγμένων και μη εισηγμένων στο ΧΑΑ επιχειρήσεων, οι οποίες θα προέλθουν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2004 από τη συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων. Οι ίδιες μειώσεις ισχύουν και για τις συγχωνεύσεις αγροτικών συνεταιρισμών. Σε περίπτωση, που η απορροφώμενη και η απορροφώσα εταιρία έχουν καταστεί συνδεδεμένες (θυγατρική - μητρική), μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 1996, η μείωση του φορολογικού συντελεστή είναι 5% και για τις δύο χρήσεις.
6. Δημιουργία ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων για τις ανώνυμες εταιρείες που θα προέλθουν μέχρι το τέλος του 2004 από μετασχηματισμό άλλων επιχειρήσεων.
7. Αφαίρεση του 50% των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας από τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων.
8. Καθιέρωση μικρότερου συντελεστή απόσβεσης επί παγίων περιουσιακών στοιχείων των ξενοδοχείων και κυρίως των κτιριακών εγκαταστάσεων.
9. Κατάργηση από τη 1 Ιανουαρίου 2006, των δασμολογικών και άλλων απαλλαγών για τις ξένες εμποροβιομηχανικές εταιρείες που διέπονται από το καθεστώς του ν. 89/67.
10. Μείωση μέχρι και 2,5 μονάδων του συντελεστή φορολογίας των επιχειρήσεων που θα προχωρήσουν εντός του έτους σε προσλήψεις. Συγκεκριμένα, για αύξηση της απασχόλησης κατά 5% θα μειώνεται κατά 1% ο συντελεστής, για αύξηση της απασχόλησης κατά 10% ο συντελεστής θα μειώνεται κατά 2% και για αύξηση της απασχόλησης κατά 12,5%, ο συντελεστής θα μειώνεται κατά 2,5%. Η μέγιστη μείωση του φόρου δεν μπορεί να ξεπερνά τα 15.000 ευρώ ανά εργαζόμενο.
11. Αντικατάσταση της φορολογικής κλίμακας και αύξηση του πρώτου κλιμακίου από 6.164 ευρώ σε 7.400 ευρώ από την 1 Ιανουαρίου του 2002.
12. Έκπτωση 2,5% για την εφάπαξ καταβολή του φόρου. Επίσης, απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής των δικαιολογητικών, όσοι υποβάλλουν τη δήλωσή τους μέσω του ίντερνετ, ενώ παρέχεται η δυνατότητα πληρωμής οφειλών προς το Δημόσιο με χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες.

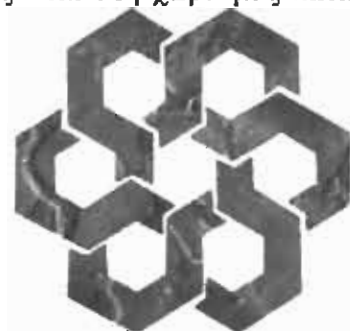
13. Μείωση του αναλογικού συντελεστή φορολόγησης των αμοιβών των αξιωματικών του εμπορικού ναυτικού και του κατώτερου πληρώματος από 6% σε 3% αντίστοιχα.
14. Μείωση της φορολογίας των πλοίων πρώτης κατηγορίας που νηολογούνται με ελληνική σημαία και κατάργηση του νόμου που αφορούσε στην αύξηση του συντελεστή φόρου πλοίων και εισφοράς πλοίων της πενταετίας 2001-2005.
15. Τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων από τεχνικές εταιρείες των οποίων τα κέρδη θα προσδιορίζονται από την 1 Ιανουαρίου λογιστικά αντί τεκμαρτά που γίνεται μέχρι σήμερα.
16. Δυνατότητα πληρωμής οφειλών προς το Δημόσιο με χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες.
17. Τροποποίηση του καταστατικού του Ταμείου Ανάπτυξης Νέας Τεχνολογίας προκειμένου να μπορεί να εποπτεύει τα ΑΚΕΣ.
18. Θεσμοθέτηση της υποχρέωσης που έχει αναλάβει το Δημόσιο προς την ΑΤΕ για την κάλυψη προς αυτή, ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων, με τη διάθεση στην τράπεζα ομολογιών από την έκδοση ομολογιακού δανείου ή μετοχών που κατέχει αυτό ή η ΔΕΚΑ με παράλληλη εκχώρηση σ' αυτό των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων.
19. Στο πλαίσιο των προσπαθειών για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, μέσω εικονικών τιμολογίων, ορίζεται ότι θα τιμολόγια θα αναγράφονται τα στοιχεία των οχημάτων της επιχείρησης. Επίσης, ο λήπτης τιμολογίων αξίας άνω των 15.000 ευρώ θα τα εξοφλεί μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δέγγραμμη επιταγή. Τέλος ο λήπτης πλαστού ή εικονικού τιμολογίου θα έχει τις ίδιες ποινές με τον εκδότη.

9.2) Νόμος 2992/2002 – Κεφάλαιο Α' - Καθιέρωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Το κυριότερο σημείο του νόμου 2992/2002 για τα Δ.Λ.Π. αναφέρεται στο άρθρο 1 το οποίο αναφέρει τη καθιέρωσή τους⁵⁷:

⁵⁷ Δημοσίευση στο ΦΕΚ, 20 Μαρτίου 2002

1. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS) (IAS) εφαρμόζονται στη χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν: (α) Ισολογισμό (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων (γ) Κατάσταση Μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (δ) Κατάσταση ταμειακών ροών (ε) Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων ως εξής:



- Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.
 - Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Ανωνύμου Εταιρείας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ).
2. Στις οικονομικές καταστάσεις της παραγράφου 1α-1γ περιλαμβάνονται τόσο οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις των «μητρικών» εταιρειών όσο και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των Ομίλων εταιρειών που συντάσσονται με ευθύνη των «μητρικών» εταιρειών των Ομίλων αυτών.
3. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αφορά στις οικονομικές καταστάσεις, ετήσιες ή περιοδικές, που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις ή περιόδους οι οποίες λήγουν μετά τις 31.12.2002.
4. Οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π., κατά την υποβολή των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, προσαρμόζουν με τις προσήκουσες αναμορφώσεις στις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος, το λογιστικό αποτέλεσμα όπως εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσεως, προς το φορολογητέο αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και φορολογούνται με βάση το φορολογητέο αποτέλεσμα αυτό. Η συμφωνία του λογιστικού προς το φορολογικό αποτέλεσμα της υπό εξέταση χρήσεως παρουσιάζεται σε ιδιαίτερη σημείωση επί των οικονομικών καταστάσεων.
5. Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δύναται να σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό ισόποσο του «κόστους» προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. κατά τη χρήση πρώτης εφαρμογής τους.
6. Με κοινή απόφαση των υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Ανάπτυξης μπορεί να καθορίζονται λεπτομέρειες της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10^ο

ΝΟΜΟΣ ΕΤΑΙΡΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ

Ριζικές αλλαγές στον τρόπο διοίκησης και λειτουργίας των εισηγμένων εταιρειών, με στόχο την ενίσχυση του ρόλου των μετόχων και κυρίως των μικρομετόχων, προώθησε το Υπουργείο Οικονομίας με το νόμο 3016/2002 (αρ. ΦΕΚ 1727) που αφορά την Εταιρική Διακυβέρνηση. Ο νόμος αυτός θέτει τις βάσεις για νέους κανόνες λειτουργίας και συμπεριφοράς των εισηγμένων επιχειρήσεων. Οι αλλαγές αυτές επιτάσσονται στο πλαίσιο την ενιαίας αγοράς χρήματος και κεφαλαίου, της παγκοσμιοποίησης των χρηματιστηριακών αγορών, των κανόνων διαφάνειας και αναγκαιότητας εφαρμογής κοινού πλαισίου και αρχών που θα δίνουν τη δυνατότητα σύγκρισης μεγεθών από χώρα σε χώρα. Η εφαρμογή των νέων διατάξεων στοχεύει μεταξύ άλλων στη διασφάλιση των συμφερόντων των εταιρειών και των μετόχων τους μέσω συγκεκριμένων υποχρεώσεων και καθηκόντων στα οποία καλούνται να προσαρμοστούν οι διοικήσεις των ανωνύμων εταιρειών που έχουν εισηγμένες μετοχές στην ελληνική χρηματιστηριακή αγορά⁵⁸.

Σύμφωνα με τον νόμο της εταιρικής διακυβέρνησης κρίνεται ως απαραίτητη η διαφοροποίηση των εκτελεστικών και μη μελών στο διοικητικό συμβούλιο μίας εταιρείας, προϋπόθεση που είχε ήδη επιβληθεί από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς στις νεοεισερχόμενες στο ΧΑΑ εταιρείες. Επίσης, τα μέλη του Δ.Σ. κάθε εταιρείας θα οφείλουν να ενημερώνουν άμεσα τις διοικήσεις τους για οποιαδήποτε σύγκρουση προσωπικών συμφερόντων με τα συμφέροντα της εταιρείας. Τέλος όλες οι εισηγμένες επιχειρήσεις οφείλουν να διαμορφώσουν εσωτερικούς κανονισμούς λειτουργίας και οργάνωσης με ανεξάρτητο εσωτερικό έλεγχο.

10.1) Πρόσφορο έδαφος βρίσκει στην Ελλάδα η Εταιρική Διακυβέρνηση

Για πρώτη φορά στη χώρα μας εκπονήθηκε μελέτη για την εταιρική διακυβέρνηση για λογαριασμό του ΧΑΑ την οποία πραγματοποίησε το Κέντρο Μελέτης και Εκπαίδευσης χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Αθηνών.

Αξίζει να αναφερθούν οι βασικές συστάσεις που γίνονται προς τις εισηγμένες εταιρείες για την εφαρμογή των κανόνων της εταιρικής διακυβέρνησης:

⁵⁸ Άρθρο εφημερίδας "Κέρδος", 15 Φεβρουαρίου 2002

1. Συστήνεται προς τις εισηγμένες εταιρείες όπως αναπτύξουν ιστοσελίδα στο Διαδίκτυο, που θα αποτελεί ουσιαστικό διαύλο επικοινωνίας και ενημέρωσης με τους μετόχους. Η ειδοποίηση για την ημερομηνία σύγκλισης της γενικής συνέλευσης, καθώς και η καταχώρηση των οικονομικών καταστάσεων και άλλων ειδήσεων και πληροφοριών που αφορούν την επιχείρηση στην ιστοσελίδα της εταιρείας διευκολύνουν την πρόσβαση στους μετόχους/επενδυτές και σε κάθε άλλο ενδιαφερόμενο για τη δραστηριότητα της επιχείρησης.
2. Συστήνεται προς τις επιχειρήσεις η εισαγωγή ανεξάρτητων μελών στο διοικητικό συμβούλιο ώστε να διασφαλίζεται ότι αυτό αρκεί αποτελεσματικά το έργο της παρακολούθησης και του ελέγχου της εκτελεστικής διοίκησης (management) της εταιρείας.
3. Ο ρόλος των εσωτερικών και εξωτερικών ελεγκτών είναι ιδιαίτερα κρίσιμος σε μία επιχείρηση. Καθώς ο εσωτερικός έλεγχος είναι μία διαδικασία καινούρια για τις περισσότερες ελληνικές επιχειρήσεις, απαιτείται κατάλληλη στελέχωση με ανθρώπινο δυναμικό, ώστε να αποτελεί ουσιαστική διαδικασία και όχι τυπική προσαρμογή σε υποχρεώσεις που επιβάλλουν οι αρχές. Οι σχέσεις των εσωτερικών με τους εξωτερικούς ελεγκτές θα πρέπει να διερευνηθούν, εντοπίζοντας πεδία όπου υπάρχει σημαντική απόκλιση στο αποτέλεσμα της λειτουργίας τους⁵⁹.

10.2) Εταιρική Διακυβέρνηση με διάκριση εξουσιών

Όσον αφορά την διάκριση των εξουσιών το νομοσχέδιο της Εταιρικής Διακυβέρνησης με στόχο την ορθολογική λειτουργία των επιχειρήσεων αναφέρει πιο ξεκάθαρες δομές για τις επιχειρήσεις⁶⁰:

1. Ξεχωρίζουν οι ρόλοι των Δ.Σ. από τους βασικούς μετόχους.
2. Διασφαλίζονται τα συμφέροντα της εταιρείας και των μετόχων από συγκρούσεις συμφερόντων των μετεχόντων στο Δ.Σ. και στη διοίκηση
3. Επέρχεται διάκριση μεταξύ εκτελεστικών κι μη εκτελεστικών μελών και επιβάλλεται η συμμετοχή δύο τουλάχιστον ανεξάρτητων μελών στα Δ.Σ.
4. Εισάγεται η υποχρέωση κατάρτισης εσωτερικού κανονισμού λειτουργίας των επιχειρήσεων και προβλέπεται το ελάχιστο περιεχόμενο που πρέπει να έχει, προκειμένου να εξασφαλίζεται η δομική αναδιάρθρωση της ανοιχτής προς το επενδυτικό κοινό εταιρείας.

⁵⁹ Άρθρο εφημερίδας "Καθημερινή", 23 Μαρτίου 2002

⁶⁰ Άρθρο εφημερίδας "Καθημερινή", 23 Μαρτίου 2002

5. Προβλέπεται υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου, αποτελούμενη από έναν τουλάχιστον ελεγκτή, με αυξημένα δικαιώματα αλλά και ασυμβίβαστα, ώστε να επιτυγχάνεται η ιεραρχική ανεξαρτησία τους.
6. Εισάγεται η υποχρέωση του Δ.Σ. : Να επιδιώκει όχι μόνο την άνοδο της εσωτερικής αξίας και την αποδοτικότητα της εταιρείας, αλλά και την χρηματιστηριακής αξίας της.
7. Λαμβάνονται μέτρα προστασίας των συμφερόντων της μειοψηφίας, αλλά δεν εξασφαλίζεται ή εκπροσώπηση τους στα Δ.Σ. των επιχειρήσεων.
8. Τα Δ.Σ. θα αποφασίσουν πλέον , αντί της γενικής συνέλευσης για την αλλαγή χρήσης αντληθέντων κεφαλαίων.



ΜΕΡΟΣ Δ'

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11°

Η ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΑΠΟ ΤΟ 1-41

Εισαγωγή

Αυτή η εισαγωγή δημοσιεύεται για να παρουσιάσει τους σκοπούς και τις διαδικασίες των εργασιών της Επιτροπής Διεθνών Προτύπων και να εξηγήσει το πεδίο εφαρμογής και την ισχύ των δημοσιευμένων κειμένων των Δ.Λ.Π.. Η εισαγωγή εγκρίθηκε τον Νοέμβριο του 1982, για δημοσίευση τον Ιανουάριο του 1975.

Η σχέση μεταξύ της IASC και της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants - IFAC) επιβεβαιώνεται από τις αμοιβαίες δεσμεύσεις τις οποίες έχουν αναλάβει. Η ιδιότητα του μέλους της IASC αναγνωρίζει στην αναθεωρημένη συμφωνία, ότι η IASC έχει πλήρη και απόλυτη αυτονομία στο να θέτει και να εκδίδει Δ.Λ.Π.. Τα μέλη συμφωνούν να υποστηρίζουν τους σκοπούς της IASC, αναλαμβάνοντας τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

- να υποστηρίζουν το έργο της IASC δημοσιεύοντας στις αντίστοιχες χώρες τους τα Δ.Λ.Π., που γίνονται αποδεκτά από το συμβούλιο της IASC και να καταβάλουν κάθε δυνατή προσπάθεια
- να εξασφαλίσουν ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις ακολουθούν από κάθε ουσιώδη άποψη τα Δ.Λ.Π. και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής
- να πείθουν τις κυβερνήσεις και τα όργανα λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ακολουθούν τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη
- να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να ακολουθούν τα Δ.Λ.Π. και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής
- να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις ακολουθούν τα Δ.Λ.Π.
- να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Δ.Λ.Π. διεθνώς.



Η διοίκηση μια επιχείρησης μπορεί να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση με πολλούς διαφόρους τρόπους που αρμόζουν καλύτερα στους εσωτερικούς σκοπούς της. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκδίδονται για άλλα πρόσωπα, όπως οι μέτοχοι, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι, και το ευρύτερο κοινό, πρέπει να ανταποκρίνονται στα Δ.Λ.Π..

11.1) Λογιστικά πρότυπα

Η νομοθεσία της κάθε χώρας, ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών⁶¹ καταστάσεων, η οποία περιλαμβάνει τα λογιστικά πρότυπα που έχουν δημοσιευθεί από τα διοικητικά όργανα ή και επαγγελματικά λογιστικά σώματα. Πριν από την ίδρυση της IASC υπήρχαν συχνά διαφορές τύπου και περιεχομένου μεταξύ των δημοσιευμένων λογιστικών προτύπων των περισσότερων χωρών. Η IASC λαμβάνει γνώση των σχεδίων που έχουν ήδη εκδοθεί σε κάθε θέμα, και δημιουργεί ένα Δ.Λ.Π. για παγκόσμια αποδοχή. Ένα από τα αντικείμενα της επιτροπής είναι να εναρμονίσει τα διαφορετικά λογιστικά πρότυπα και λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών. Για να επιτύχει από το σκοπό της προσαρμογής των Λογιστικών Προτύπων και να διατυπώσει Δ.Λ.Π. σε νέα θέματα, προσπαθεί να μη δημιουργεί πρότυπα περίπλοκα και να αναθεωρούνται συνεχώς, για αναλαμβάνουν την τρέχουσα κατάσταση και τις ανάγκες ανανεώσεως.

Τα Δ.Λ.Π., που δημοσιεύονται από την IASC, δεν υπερισχύουν των τοπικών κανόνων που διέπουν, σε μία συγκεκριμένη χώρα, την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Οι υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν από τα μέλη της IASC, προβλέπουν ότι, τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται από κάθε ουσιώδη άποψη, όπου οι τοπικοί κανόνες απαιτούν παρέκκλιση προσπάθειας για τα πλεονεκτήματα της εναρμονίσεως.

11.2) Διαδικασία εργασίας – σχέδια και πρότυπα

Η συμφωνημένη διαδικασία εργασίας έγκειται στο να επιλέγονται ορισμένα θέματα για την λεπτομερή μελέτη από τις κατευθυντήριες επιτροπές. Ως αποτέλεσμα αυτής της εργασίας είναι να καταρτίζεται ένα σχέδιο πάνω σε ένα ειδικό θέμα για εξέταση από το συμβούλιο και αν γίνει αποδεκτό από τα 2/3 του συμβουλίου, το σχέδιο διαβιβάζεται στα λογιστικά σώματα και άλλα όργανα. Από την δημιουργία συμβουλευτικής ομάδας το 1981, οι απόψεις της λαμβάνονται υπόψη σε κάθε μεγάλο στάδιο αποφάσεως. Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνεται ως αποτέλεσμα του σχεδίου, εξετάζονται από το συμβούλιο και το σχέδιο αναθεωρείται. Εφόσον, αυτό το αναθεωρημένο σχέδιο γίνει αποδεκτό από τα 3/4 του συμβουλίου, εκδίδεται ως Δ.Λ.Π. και αρχίζει η εφαρμογή του από την ημερομηνία που αναφέρεται στο πρότυπο. Σε κάποιο στάδιο της ανωτέρω διαδικασίας, το Συμβούλιο της IASC μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθήσει η συζήτηση ενός θέματος, ή για να παρέχεται επαρκής χρόνος για να διατυπωθούν απόψεις, πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζητήσεως, το οποίο προϋποθέτει την απλή πλειοψηφία του συμβουλίου.

⁶¹ Έκδοση του ΣΟΕΑ - ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΗΜΟΣΙΕΥΜΕΝΑ ΚΕΙΜΕΝΑ ΤΩΝ Δ.Λ.Π

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Τα μέλη της IASC πιστεύουν ότι η αποδοχή στις χώρες τους των Δ.Λ.Π., μαζί με την γνωστοποίηση της εφαρμογής τους, θα έχουν με την πάροδο του χρόνου, ένα σημαντικό αποτέλεσμα. Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων, θα βελτιωθεί και θα υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συγκρισιμότητας. Η αξιοπιστία και συνεπώς η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων θα διευρυνθεί σε όλο τον κόσμο.

11.3) Η αναλυτική παρουσίαση των Δ.Λ.Π. από το 1-41

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 1

Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων

ΣΚΟΠΟΣ:

Σκοπός αυτού του προτύπου, είναι να περιγράψει τη βάση παρουσιάσεως⁶² των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης, όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, το πρότυπο θέτει γενικές αρχές για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για την δομή τους και τις απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους. Η καταχώρηση, η μέτρηση και η γνωστοποίηση εξειδικευμένων συναλλαγών και γεγονότων εξετάζονται σε άλλα Δ.Λ.Π..

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να αντιμετωπίζουν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν εκθέσεις προορισμένες να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Αυτές οι καταστάσεις, συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή μέσα σε ένα άλλο δημόσιο έγγραφο, όπως ετήσια έκθεση ή ένα δελτίο πληροφοριών. Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται ισοδύναμα, στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείσεως και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου επιχειρήσεων. Όμως, δεν αποκλείει την ταυτόχρονη παρουσίαση, των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π., μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας σύμφωνα με τις εθνικές ρυθμίσεις, εφόσον η βάση καταρτίσεως της κάθε μιας, γνωστοποιείται στο προσάρτημα.

Εφαρμόζεται σε όλους τους τύπους επιχειρήσεων, συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών, και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων. Επιπρόσθετες ρυθμίσεις για τις τράπεζες και τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα τίθενται στο Δ.Λ.Π. 30. Αυτό το πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μια επιχείρηση με

⁶² Δ.Λ.Π. αριθμός 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων- έκδοση από το ΣΟΕΛ

σκοπό το κέρδος. Οι εμπορικές επιχειρήσεις του Δημοσίου τομέα μπορεί να εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του προτύπου. Μη κερδοσκοπικές, κρατικές και άλλες επιχειρήσεις του δημόσιου τομέα που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ:

Μία πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβάνει τις ακόλουθες επιμέρους καταστάσεις:

- Ισολογισμό
- Κατάσταση αποτελεσμάτων
- Κατάσταση που να δείχνει: α) είτε όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, β) είτε τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που ανακύπτουν από κεφαλαιακές πράξεις με τους ιδιοκτήτες και από διανομές στους ιδιοκτήτες.
- Κατάσταση ταμιακών ροών
- Λογιστικές μεθόδους και επεξηγηματικές σημειώσεις
- Η επιχειρήσεις προτρέπονται να παρουσιάζουν, εκτός των οικονομικών καταστάσεων, μία οικονομική επισκόπηση από την διοίκηση, που περιγράφει και επεξηγεί τα κύρια χαρακτηριστικά της οικονομικής απόδοσης, και της οικονομικής θέσης της επιχείρησης, καθώς και τις κύριες αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει. Η έκθεση αυτή περιλαμβάνει μια επισκόπηση:
 1. Των κύριων παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν την απόδοση, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο περιβάλλον στο οποίο η επιχείρηση λειτουργεί, της ανταπόκρισης της επιχείρησης σε αυτές τις μεταβολές και τα αποτελέσματα τους, καθώς και τη πολιτική της επιχείρησης προς την διατήρηση της απόδοσης.
 2. Των πηγών κεφαλαιοδότησης της επιχείρησης και των πολιτικών κεφαλαιακής διαρθρώσεως και διαχειρίσεως των κινδύνων της.
 3. Της δυναμικής και των πόρων της επιχείρησης, η αξία των οποίων δεν αντανακλάται στον ισολογισμό, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π..

ΑΚΡΙΒΟΔΙΚΑΙΑ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗ ΠΡΟΣ ΤΑ Δ.Λ.Π.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης. Η κατάλληλη εφαρμογή των Δ.Λ.Π., με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν είναι αναγκαίες, έχει ως αποτέλεσμα σε όλες σχεδόν τις περιπτώσεις, να επιτυγχάνουν οι οικονομικές καταστάσεις μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Η επιχείρηση της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται προς τα Δ.Λ.Π., πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να περιγράφονται ως συμμορφούμενες προς τα Δ.Λ.Π., εκτός αν συμμορφώνονται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου προτύπου και κάθε εφαρμοστέας διερμηνείας της Διαρκούς επιτροπής Διερμηνειών(SIC).

Ακατάλληλοι λογιστικοί χειρισμοί δεν αποκαθίστανται είτε με την γνωστοποίηση των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν είτε με σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό.

Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όταν η διοίκηση καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η συμμόρφωση με κάποια ρύθμιση ενός προτύπου, θα ήταν παραπλανητική και συνεπώς η παρέκκλιση από την ρύθμιση είναι αναγκαία για να επιτευχθεί μία ακριβοδίκαια παρουσίαση, πρέπει να γνωστοποιείται από την επιχείρηση:

- Ότι η διοίκηση έχει καταλήξει στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της επιχείρησης και την απόδοση και τις ταμιακές ροές.
- Ότι έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη με τα εφαρμοστέα Δ.Λ.Π., με εξαίρεση την παρέκκλιση από ένα πρότυπο προκειμένου να επιτύχει μια ακριβοδίκαια παρουσίαση
- Το πρότυπο από το οποίο η επιχείρηση έχει παρεκκλίνει, η φύση της παρεκκλίσεως, συμπεριλαμβανομένου του χειρισμού που το πρότυπο θα απαιτούσε το λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ήταν παραπλανητικός για τις περιστάσεις και το χειρισμό που υιοθετήθηκε.
- Την οικονομική επίπτωση της παρεκκλίσεως στο καθαρό κέρδος, ή στη ζημιά, στο ενεργητικό, στις υποχρεώσεις, στα ίδια κεφάλαια και στις ταμιακές ροές για κάθε χρήση που παρουσιάζεται

Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν περιγραφεί ότι είναι βασισμένες σε ή συμμορφούμενες με τις ουσιώδεις ρυθμίσεις των ή σε συμμόρφωση προς τις λογιστικές απαιτήσεις των Δ.Λ.Π.. Τέτοιες καταστάσεις είναι παραπλανητικές, επειδή απομακρύνονται από την αξιοπιστία και την κατανοητικότητα των οικονομικών καταστάσεων. Σε όλες τις περιπτώσεις, μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση επιτυγχάνεται με συμμόρφωση από κάθε ουσιώδη άποψη, προς τα εφαρμοστέα Δ.Λ.Π.. Μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση προϋποθέτει:

- να επιλέγονται και να εφαρμόζονται οι λογιστικές μέθοδοι
- να παρουσιάζεται πληροφόρηση, που περιλαμβάνει και τις λογιστικές μεθόδους, κατά τρόπο που παρέχει συναφή, αξιόπιστη, συγκρίσιμη και κατανοητή πληροφόρηση
- να παρέχονται πρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν οι ρυθμίσεις στα Δ.Λ.Π. είναι ανεπαρκείς για να καταστήσουν τους χρήστες ικανούς να αντιληφθούν την επίδραση των ειδικής φύσεως συναλλαγών ή γεγονότων στην οικονομική θέση και απόδοση της επιχειρήσεως.

Όταν διερευνάται αν μια παρέκκλιση από συγκεκριμένη ρύθμιση των Δ.Λ.Π. είναι αναγκαία δίνεται προσοχή:

- στο σκοπό της ρυθμίσεως και στο λόγο για τον οποίο ο σκοπός αυτός δεν επιτυγχάνεται ή δεν είναι σχετικός με τις συγκεκριμένες περιστάσεις
- στον τρόπο κατά τον οποίο οι σχετικές με την επιχείρηση περιστάσεις διαφέρουν από εκείνες άλλων επιχειρήσεων οι οποίες εφαρμόζουν την ρύθμιση.

Όταν σύμφωνα με τις ειδικές προβλέψεις ενός Δ.Λ.Π., το πρότυπο εφαρμόζεται πριν από την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος του, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΙ:

Η διοίκηση πρέπει να επιλέγει και να εφαρμόζει τις λογιστικές μεθόδους της επιχειρήσεως, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να συμμορφώνονται με όλες τις ρυθμίσεις κάθε εφαρμοστέου Δ.Λ.Π. και την διερμηνεία της Διαρκούς Επιτροπής Διερμηνειών. Όπου 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 και,
- αξιόπιστες ως προς το ότι:
 - απεικονίζουν πιστά την οικονομική ουσία των γεγονότων και συναλλαγών και όχι απλώς μια μόνο το νομικό τύπο,
 - είναι ουδέτερες από προκατάληψη
 - είναι συντηρητικές
 - είναι πλήρεις από όλες τις ουσιαστικές απόψεις.

Λογιστικές μέθοδοι είναι οι συγκεκριμένες αρχές, θέσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που υιοθετούνται από μία επιχείρηση για την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Αν δεν υπάρχει ειδικό Δ.Λ.Π. και διερμηνεία της Διαρκούς Επιτροπής Διερμηνειών, η διοίκηση χρησιμοποιεί την κρίση της στην ανάπτυξη λογιστικών μεθόδων, που παρέχουν τις πλέον χρήσιμες πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της επιχειρήσεως. Για την διαμόρφωση αυτής της κρίσεως η επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη τα εξής:

- τις ρυθμίσεις και τις οδηγίες των Δ.Λ.Π., που πραγματεύονται όμοια και σχετικά αντικείμενα

- τους ορισμούς, τα κριτήρια καταχώρησης και αποτιμήσεως για τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα, που τίθενται στο πλαίσιο της IASC
- τις εξαγγελόμενες θέσεις άλλων σωμάτων λογιστικής τυποποίησης, καθώς και αποδεκτές επιχειρηματικές πρακτικές.

ΣΥΝΕΧΙΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ:

Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση πρέπει να προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να συνεχίσει την επιχειρηματική δραστηριότητα της. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται στην βάση της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας, εκτός αν η διοίκηση ή προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές είτε δεν έχει καμία πραγματική εναλλακτική επιλογή. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στην βάση της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας, το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται, μαζί με την βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η επιχείρηση δεν θεωρείται ότι μπορεί να συνεχίσει την επιχειρηματική δραστηριότητά της.

Η διοίκηση λαμβάνει υπόψη όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες για το προβλεπτό μέλλον, το οποίο πρέπει να εκτείνεται σε χρονικό διάστημα δώδεκα μηνών ή περισσότερο από την ημερομηνία του ισολογισμού. Όταν μία επιχείρηση έχει ένα παρελθόν κερδοφόρων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και άμεση πρόσβαση σε οικονομικούς πόρους, δεν χρειάζεται ανάλυση για να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η λογιστική βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ορθή. Σε άλλες περιπτώσεις η διοίκηση πρέπει να λάβει υπόψη ένα κύκλο παραγόντων, που περιβάλλουν την τρέχουσα και την αναμενόμενη κερδοφορία, και τις πιθανές πηγές χρηματοδότησεως, πριν καταλήξει στη γνώμη ότι η βάση της συνεχιζόμενης πληροφορίας δεν είναι ορθή.

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ:

Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη χρήση για όλες τις αριθμητικές πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός αν ένα Δ.Λ.Π., επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά. Επίσης πρέπει να συμπεριλαμβάνεται η αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως.

Όταν η παρουσίαση ή κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, μεταβάλλεται, τα συγκριτικά κονδύλια πρέπει να ανακατατάσσονται, εκτός αν αυτό δεν είναι πρακτικά δυνατόν, προκειμένου να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα με την τρέχουσα χρήση. Παράλληλα, πρέπει για κάθε ανακατάταξη, να γνωστοποιείται η φύση αυτής, το ποσό και η αιτία. Όταν δεν είναι δυνατόν να γίνει ανακατάταξη συγκριτικών ποσών, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί την αιτία της μη ανακατάταξης και την φύση των μεταβολών που θα είχαν γίνει, αν τα ποσά είχαν ανακαταταχθεί.

ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Εξατομίκευση των οικονομικών καταστάσεων:

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύονται σαφώς και να διακρίνονται από άλλες πληροφορίες στα ίδια δημοσιευμένα έντυπα. Είναι σημαντικό οι χρήστες να είναι σε θέση να διακρίνουν τις πληροφορίες που καταρτίστηκαν με βάση τα Δ.Λ.Π., από άλλες πληροφορίες. Κάθε στοιχείο που συγκροτεί τις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να εξατομικεύεται σαφώς. Επιπρόσθετα, οι ακόλουθες πληροφορίες πρέπει να εκτίθενται και να επαναλαμβάνονται, όταν είναι αναγκαίο για μια κατάλληλη κατανόηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται:

- η επωνυμία της επιχειρήσεως που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις
- αν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων
- η ημερομηνία του ισολογισμού ή η περίοδος που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις, ανάλογα με την επιμέρους οικονομική κατάσταση
- το τηρούμενο νόμισμα
- ο βαθμός ακρίβειας που χρησιμοποιήθηκε στην παρουσίαση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις.

Καλυπτόμενη περίοδος:

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Όταν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις η ημερομηνία του ισολογισμού μιας επιχειρήσεως, αλλάζει και οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται για μια περίοδο μεγαλύτερη ή μικρότερη από ένα έτος, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί επιπροσθέτως από την περίοδο που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις και:

- το λόγο που χρησιμοποιήθηκε περίοδος διαφορετική από αυτή του ενός έτους
- το γεγονός ότι τα συγκριτικά ποσά της κατάσταση αποτελεσμάτων, των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, των ταμιακών ροών και των σχετικών σημειώσεων δεν είναι συγκρίσιμα.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ:

Διαχωρισμός κυκλοφοριακών και μη κυκλοφοριακών στοιχείων

Κάθε επιχείρηση πρέπει να προσδιορίσει, βασισμένη στη φύση των δραστηριοτήτων της, αν πρέπει ή όχι να παρουσιάζει τα κυκλοφοριακά και μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία και τις τρέχουσες ή μη τρέχουσες υποχρεώσεις. Όταν μια επιχείρηση επιλέγει να μην κάνει αυτή την κατάταξη, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται κατά την σειρά της ρευστότητας τους. Ανεξάρτητα από την υιοθετημένη μέθοδο παρουσιάσεως, μια επιχείρηση πρέπει για κάθε περιουσιακό στοιχείο και υποχρέωση που αποτελείται από ποσά που αναμένεται να εισπραχθούν ή να διακανονιστούν σε χρόνο μικρότερο αλλά και μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από

την ημερομηνία του ισολογισμού, να γνωστοποιεί τα ποσά που αναμένεται να εισπραχθούν ή να διακανονιστούν μετά από την παρέλευση δώδεκα μηνών.

Όταν μία επιχείρηση παρέχει εμπορεύματα ή υπηρεσίες μέσα σε ένα εξατομικευμένο κύκλο εκμεταλλεύσεως, η χωριστή κατάταξη των κυκλοφοριακών και των μη κυκλοφοριακών στοιχείων και υποχρεώσεων, στον πίνακα ισολογισμού, παρέχει χρήσιμες πληροφορίες με το διαχωρισμό του καθαρού ενεργητικού που συνεχώς ανακυκλώνεται ως κεφάλαιο κινήσεως, από εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται στις μακροπρόθεσμες δραστηριότητες της επιχειρήσεως. Αυτή η κατάταξη επίσης, φανερώνει τα ενεργητικά στοιχεία που αναμένεται να ρευστοποιηθούν μέσα στον τρέχοντα κύκλο εκμεταλλεύσεως και τις υποχρεώσεις που οφείλονται να τακτοποιηθούν μέσα στην ίδια περίοδο.

Κυκλοφορούν ενεργητικό και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις :

Ένα περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κυκλοφοριακό περιουσιακό στοιχείο όταν:

1. αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή κατέχεται για πώληση ή ανάλωση, κατά την συνήθη πορεία του κύκλου εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως
2. κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς ή για βραχύ χρόνο και αναμένεται να ρευστοποιηθεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού ή
3. συνιστά ταμιακά διαθέσιμα ή ταμιακά ισοδύναμα τα οποία δεν έχουν περιορισμούς στη χρήση τους.

Αυτό το πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο μη κυκλοφοριακά για να συμπεριλάβει τα ενσώματα, άυλα, λειτουργικά και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μακροπρόθεσμης φύσεως.

Κύκλος εκμεταλλεύσεως μιας επιχειρήσεως είναι ο χρόνος μεταξύ της κτήσεως των υλών που υπεισέρχονται σε μια διαδικασία και της ρευστοποίησής τους σε ταμιακά διαθέσιμα ή σε ένα χρηματοπιστωτικό μέσο το οποίο είναι άμεσα μετατρέψιμο σε ταμιακά διαθέσιμα.

Μία υποχρέωση πρέπει να κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη όταν:

- αναμένεται να διακανονιστεί κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως
- οφείλεται να διακανονιστεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Μερικές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όπως οι δουλεμένες δαπάνες μισθοδοσίας, οι εμπορικές υποχρεώσεις πληρωτέες και λουπές δαπάνες εκμεταλλεύσεως, σχηματίζουν τμήμα του κεφαλαίου κινήσεως που χρησιμοποιείται στο συνήθη κύκλο εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως.

Η επιχείρηση πρέπει να συνεχίσει να κατατάσσει τις μακροπρόθεσμες έντοκες υποχρεώσεις όπως είναι οι τραπεζικές υπεραναλήψεις, τα πληρωτέα μερίσματα, οι φόροι εισοδήματος και άλλες οφειλές που δεν σχετίζονται με άμεσες αγορές, ως μη βραχυπρόθεσμες, ακόμη και όταν πρέπει να διακανονιστούν μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού αν:

- η αρχική προθεσμία ήταν για περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών
- η επιχείρηση προτίθεται να αναχρηματοδοτήσει την υποχρέωση σε μακροπρόθεσμη βάση,
- αυτή η πρόθεση στηρίζεται σε συμφωνία αναχρηματοδότησεως ή αναδιαπραγμάτευσης των όρων εξοφλήσεως, η οποία ολοκληρώνεται πριν εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις.

Ο πίνακας του ισολογισμού πρέπει να περιλαμβάνει, θέσεις στοιχείων που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια:

- ενσώματες ακινητοποιήσεις
- άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία
- συμμετοχές και άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία
- επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με την χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσεως
- αποθέματα
- απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις
- ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα προς αυτά
- υποχρεώσεις σε προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις
- φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις
- προβλέψεις
- μη τρέχουσες έντοκες υποχρεώσεις
- δικαιώματα μειοψηφίας
- κεφάλαιο και αποθεματικά

Πληροφορίες που παρουσιάζονται στον πίνακα του ισολογισμού και στο προσάρτημα

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί, στον πίνακα του ισολογισμού ή στο προσάρτημα, περαιτέρω υποκατηγορίες των θέσεων που παρουσιάστηκαν, ταξινομημένες με τρόπο που αρμόζει στις δραστηριότητες της επιχειρήσεως. Κάθε στοιχείο πρέπει να αναλύεται και να εμφανίζεται όπου αρμόζει, αναλόγως της φύσεως του. Επίσης, πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά τα πληρωτέα ποσά στη μητρική επιχείρηση, στις θυγατρικές και σε άλλα συνδεδεμένα μέρη, καθώς και οι απαιτήσεις από αυτές. Οι γνωστοποιήσεις θα ποικίλουν για κάθε στοιχείο ανάλογα:

- Τα άυλα πάγια στοιχεία κατατάσσονται κατά κατηγορία
- Οι απαιτήσεις αναλύονται σε ποσά από άλλα μέλη του ομίλου, από εισπρακτέους λογαριασμούς συνδεδεμένων μερών, από προκαταβολές και λοιπά ποσά

- Τα αποθέματα υποταξινομούνται, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. αριθμός 2 που θα αναλύσουμε παρακάτω, σε κατηγορίες όπως τα εμπορεύματα, υλικά παραγωγής, ύλες, και έτοιμα αγαθά
- Οι προβλέψεις αναλύονται για να δείχνουν ξεχωριστά τις προβλέψεις για δαπάνες παροχών προς τους εργαζομένους ενώ κάθε στοιχείο κατατάσσεται κατά τον κατάλληλο τρόπο προς τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως
- Τα ίδια κεφάλαια αναλύονται για να δείχνουν ξεχωριστά τις διάφορες κατηγορίες του καταβεβλημένου κεφαλαίου, της διαφοράς υπέρ το άρτιο και των αποθεματικών.

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στον πίνακα του ισολογισμού και στο προσάρτημα:

- ✓ Τον αριθμό των εγκεκριμένων μετοχών
- ✓ Τον αριθμό των μετοχών που εκδόθηκαν και έχουν εξοφληθεί και των μετοχών που εκδόθηκαν αλλά δεν έχουν εξοφληθεί
- ✓ Την ονομαστική αξία κατά μετοχή ή ότι μετοχές δεν έχουν ονομαστική αξία
- ✓ Συμφωνία του αριθμού των μετοχών που κυκλοφορούν στην αρχή και στο τέλος του έτους
- ✓ Τα δικαιώματα, προνόμια, και περιορισμούς που αφορούν στην κατηγορία μετοχών, που συμπεριλαμβάνει περιορισμούς στη διανομή μερισμάτων και στην επιστροφή του κεφαλαίου
- ✓ Μετοχές υπό έκδοση
- ✓ Περιγραφή της φύσεως και του σκοπού κάθε αποθεματικού που περιλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια
- ✓ Όταν έχουν προταθεί μερίσματα, αλλά τυπικά δεν έχουν εγκριθεί για πληρωμή, το ποσό που περιλαμβάνεται στις υποχρεώσεις
- ✓ Τα ποσά των σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών τα οποία δεν έχουν λογιστεί.

Κατάσταση αποτελεσμάτων:

Ο πίνακας της κατάστασης αποτελεσμάτων πρέπει να περιλαμβάνει θέσεις στοιχείων που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια:

- ❖ Έσοδα
- ❖ Τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
- ❖ Χρηματοοικονομικά έξοδα
- ❖ Μεριδίο κερδών και ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με την χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσεως
- ❖ Δαπάνη φόρου
- ❖ Κέρδος ή ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες
- ❖ Έκτακτα στοιχεία
- ❖ Δικαιώματα μειωτηφίας

❖ Καθαρό κέρδος ή ζημιά

Πληροφορίες που παρουσιάζονται ή στο πίνακα κατάστασης αποτελεσμάτων ή στο προσάρτημα

Η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει, ή στο πίνακα κατάστασης αποτελεσμάτων ή στο σχετικό προσάρτημα μία ανάλυση των δαπανών χρησιμοποιώντας μία κατάταξη που βασίζεται η στο είδος των δαπανών ή στη λειτουργία τους μέσα στην επιχείρηση.

Τα στοιχεία των δαπανών υποταξινομούνται για να επισημάνουν μια σειρά στοιχείων της οικονομικής απόδοσης, τα οποία μπορεί να διαφέρουν σε σταθερότητα, σε πιθανότητα κέρδους ή ζημιάς και σε προβλεπτικότητα. Η πρώτη ανάλυση αναφέρεται ως μέθοδος κατά είδος δαπανών. Οι δαπάνες συγκεντρώνονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, και δεν ανακατανέμονται μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών μέσα στην επιχείρηση. Ένα παράδειγμα κατατάξεως, έχει ως ακολούθως:

Έσοδα εργασιών	X
Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	X
Μεταβολές στα αποθέματα ετοιμών προϊόντων και εργασιών υπό εκτέλεση	X
Αναλώσεις πρώτων υλών και υλικών	X
Δαπάνες προσωπικού	X
Αποσβέσεις ενσώματων και άυλων στοιχείων	X
Άλλα έξοδα εκμεταλλεύσεως	X
Σύνολο δαπανών εκμεταλλεύσεως	(X)
Κέρδος από την εκμετάλλευση	X.

Η μεταβολή στα έτοιμα προϊόντα και στις εργασίες υπό εκτέλεση κατά τη διάρκεια της χρήσεως αντιπροσωπεύει μια προσαρμογή στις παραγωγικές δαπάνες, για να αντικατοπτρίζει το γεγονός, ότι δηλαδή η παραγωγή έχει αυξήσει τα επίπεδα αποθεμάτων ή οι πλέον της παραγωγής πωλήσεις έχουν μειώσει τα επίπεδα αποθεμάτων.

Η δεύτερη ανάλυση αναφέρεται ως μέθοδος της λειτουργίας των δαπανών ή του κόστους πωλήσεων και κατατάσσει τις δαπάνες σύμφωνα με την λειτουργία τους, Ένα παράδειγμα κατατάξεως με τη μέθοδο αυτή έχει ως ακολούθως:

Έσοδα	X
Κόστος πωλήσεων	X
Μικτό κέρδος	X
Άλλα έσοδα εκμ/σεως	X
Έξοδα διαθέσεως	X
Έξοδα διοικήσεως	X
Άλλα έξοδα εκμ/σεως	X
Κέρδος εκμ/σεως	X

Οι επιχειρήσεις που κατατάσσουν τις δαπάνες κατά λειτουργία πρέπει να γνωστοποιούν πρόσθετες πληροφορίες ως προς την φύση των δαπανών, συμπεριλαμβάνοντας τις δαπάνες αποσβέσεων και τις δαπάνες μισθοδοσίας. Η επιλογή της ανάλυσης με μία από τις μεθόδους του κόστους πωλήσεων ή των κατά είδος δαπανών εξαρτάται από ιστορικούς και επιχειρηματικούς παράγοντες. Επειδή όμως, οι πληροφορίες ως προς το είδος των δαπανών είναι χρήσιμες για την πρόβλεψη των μελλοντικών ταμιακών ροών, απαιτούνται πρόσθετες γνωστοποιήσεις, όταν χρησιμοποιείται η κατάταξη με τη μέθοδο του κόστους πωλήσεων.

Μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων:

Η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει ως ιδιαίτερο στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων της μία κατάσταση που να δείχνει:

- το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσεως
- κάθε έσοδο και έξοδο, κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια
- τη σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των βασικών λαθών
- μετατροπές κεφαλαίων από ή προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων στους ιδιοκτήτες
- το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημιάς στην αρχή της χρήση έως και την ημερομηνία του ισολογισμού
- συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως και κάθε κατηγορία κεφαλαίου, για τη διαφορά υπέρ το άρτιο και για κάθε αποθεματικό, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

Προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων:

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείσεως πρέπει:

- να παρουσιάζει πληροφορίες για τις βάσεις καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επιλέχθηκαν και εφαρμόστηκαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα
- να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τα Δ.Λ.Π., οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις
- να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες, οι οποίες δεν παρουσιάζονται στον πίνακα των οικονομικών καταστάσεων, αλλά είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση. Δηλαδή παρέχει επεξηγήσεις ή πιο λεπτομερείς αναλύσεις των κονδυλίων που εμφανίζονται στον πίνακα του ισολογισμού, της καταστάσεως αποτελεσμάτων, της κατάστασης ταμιακών ροών και της κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.

Οι σημειώσεις του προσαρτήματος παρουσιάζονται κατά την ακόλουθη σειρά που βοηθά τους χρήστες να κατανοήσουν τις οικονομικές καταστάσεις και να τις συγκρίνουν με τις καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων:

- σημείωση συμμορφώσεως προς τα Δ.Λ.Π.
- σημείωση των μεθόδων αποτιμήσεως και των λογιστικών μεθόδων που εφαρμόστηκαν

- επεξηγηματικές ή συμπληρωματικές πληροφορίες για στοιχεία που παρουσιάζονται στον πίνακα κάθε μιας από τις οικονομικές καταστάσεις, με τη σειρά που παρουσιάζεται κάθε θέση στοιχείου και κάθε οικονομική κατάσταση
- άλλες γνωστοποιήσεις που περιλαμβάνουν: α)ενδεχόμενες υποχρεώσεις, δεσμεύσεις και άλλες οικονομικές γνωστοποιήσεις β) μη οικονομικές γνωστοποιήσεις.

Παρουσίαση των λογιστικών μεθόδων:

Στις λογιστικές μεθόδους πρέπει να περιγράφονται τα ακόλουθα:

1. οι μέθοδοι αποτιμήσεων που χρησιμοποιήθηκαν για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων
2. κάθε ειδικότερη λογιστική μέθοδος ή χειρισμός, που είναι απαραίτητος για την ορθή κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Για να αποφασιστεί αν μια συγκεκριμένη λογιστική μέθοδος πρέπει να γνωστοποιηθεί, η διοίκηση λαμβάνει υπόψη αν η γνωστοποίηση θα βοηθούσε τους χρήστες στο να αντιληφθούν τον τρόπο με τον οποίο οι συναλλαγές και τα γεγονότα αντικατοπτρίζονται στην εμφανιζόμενη απόδοση και οικονομική θέση. Οι λογιστικές μέθοδοι που μια επιχείρηση θα μπορούσε να παρουσιάσει περιλαμβάνουν :

- ❖ λογισμός εσόδων
- ❖ αρχές ενοποίησης
- ❖ ενοποιήσεις επιχειρήσεων
- ❖ κοινοπραξίες
- ❖ καταχώρηση και απόσβεση των ενσώματων και άλλων στοιχείων
- ❖ μεταφορά στους λογαριασμούς πολυετούς αποσβέσεως και άλλων δαπανών
- ❖ συμβάσεις κατασκευών
- ❖ επενδύσεις σε ακίνητα
- ❖ χρηματοπιστωτικά μέσα και επενδύσεις
- ❖ μισθώσεις
- ❖ δαπάνες έρευνας και αναπτύξεως
- ❖ αποθέματα
- ❖ φόροι, που συμπεριλαμβάνουν τους αναβαλλόμενους για επόμενες χρήσεις
- ❖ προβλέψεις
- ❖ κόστος παροχών στο προσωπικό
- ❖ μετατροπή των ξένων νομισμάτων και αντιστάθμιση συναλλαγματικών κινδύνων
- ❖ ορισμός των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδύναμων
- ❖ λογιστική πληθωρισμού

❖ κρατικές επιχορηγήσεις.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 2

Αποθέματα

(αναθεωρημένο 1993)

ΣΚΟΠΟΣ :

Σκοπός αυτού του προτύπου, είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων με το σύστημα του ιστορικού κόστους. Ένα βασικό θέμα της ⁶³λογιστικής των αποθεμάτων, αποτελεί το ποσό του κόστους που καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται από χρήση σε χρήση ώστε να καταχωρηθούν τα αντίστοιχα έσοδα. Παρέχει πρακτικές οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και καταχώρηση του ως δαπάνης, καθώς και τυχόν υποτίμηση μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τις κοστολογικές μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στο πλαίσιο του συστήματος του ιστορικού κόστους για την λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων, με εξαίρεση τα εξής:

- εργασίες σε εξέλιξη οι οποίες προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, που συμπεριλαμβάνουν άμεσα σχετιζόμενες συμβάσεις υπηρεσιών
- χρηματοπιστωτικά μέσα
- αποθέματα παραγωγής ζώων, γεωργικών και δασικών προϊόντων και μεταλλευμάτων από εξόρυξη, κατά την έκταση που αυτά αποτιμούνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές σε ορισμένες βιομηχανίες .

Τα αποθέματα αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σε ορισμένα στάδια της παραγωγής. Αυτό σημαίνει, για παράδειγμα, όταν οι αγροτικές σοδειές έχουν συλλεγεί, ή τα μεταλλεύματα για παράδειγμα έχουν εξορυχτεί και η πώληση είναι εξασφαλισμένη μέσω κρατικής εγγύησης, ή όταν υπάρχει μια ομοιογενής αγορά και ο κίνδυνος να μην πωληθούν είναι αμελητέος. Αυτά τα πρότυπα εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής αυτού του προτύπου.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Αποθέματα είναι τα περιουσιακά στοιχεία :

- που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης
- που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για μια τέτοια πώληση

⁶³ Έκδοση από το ΣΟΕΛ – Δ.Λ.Π. αριθμός 2 – Αποθέματα

- που είναι με την μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησεως κατά την συνήθη πορεία της επιχειρήσεως μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος παραγωγικής ολοκλήρωσεως και το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση. Στα αποθέματα περιλαμβάνονται αγαθά που αγοράστηκαν και κατέχονται για μεταπώληση, όπως τα εμπορεύματα που αγόρασε λιανοπωλητής και τα έχει για μεταπώληση ή τα οικόπεδα που κατέχονται για μεταπώληση. Επίσης στα αποθέματα περιλαμβάνονται και τα έτοιμα αγαθά παραχθέντα από την επιχείρηση καθώς και οι ύλες και υλικά που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν στη διαδικασία της παραγωγής.

Αποτίμηση αποθεμάτων

Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Κόστος αποθεμάτων

Το κόστος αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στη παρούσα θέση και κατάσταση.

Κόστος αγοράς

Το κόστος αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους καθώς και μεταφορικά, έξοδα παραδόσεως και άλλα έξοδα, άμεσα επιστρεπτέα στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Οι εκπτώσεις επί των αγορών εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

Το κόστος αγοράς μπορεί να συμπεριλαμβάνει συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες προκύπτουν άμεσα κατά την πρόσφατη αγορά αποθεμάτων που τιμολογήθηκαν σε ξένο νόμισμα και οι οποίες περιορίζονται σε εκείνες που είναι αποτέλεσμα μιας σοβαρής υποτίμησης ή διολίσθησης ενός νομίσματος, έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντισταθμίσεως της ζημιάς, γεγονός που επηρεάζει τις υποχρεώσεις οι οποίες δεν μπορεί να διακανονιστούν και προέκυψαν από μία πρόσφατη αγορά αποθεμάτων.

Κόστος μετατροπής

Το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων συμπεριλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα προς τις παραγόμενες μονάδες όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης, συμπεριλαμβάνει, μια συστηματική κατανομή των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά την μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σχετικώς σταθερές όπως π.χ. οι αποσβέσεις και συντηρήσεις εργοστασιακών κτιρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος διοικήσεως και διευθύνσεως. Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής, είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής, που μεταβάλλονται άμεσα όπως π.χ. τα έμμεσα υλικά και η έμμεση εργασία.

Η κατανομή των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής, στο κόστος μετατροπής, βασίζεται στη κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Κανονική δυναμικότητα, είναι η αναμενόμενη να επιτευχθεί

παραγωγή κατά μέσο όρο στη διάρκεια ενός αριθμού χρήσεων ή περιόδων με κανονικές συνθήκες. Το ποσό των σταθερών γενικών εξόδων, που κατανέμεται σε παραγόμενη μονάδα, δεν αυξάνεται ως συνέπεια της χαμηλής παραγωγής ή πρόσκαιρης αδράνειας. Τα μη κατανεμηθέντα γενικά έξοδα, καταχωρούνται ως δαπάνη στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Μία παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν παράγονται κοινά προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν οι δαπάνες μετατροπής δεν μπορεί να εξατομικευτούν κατά προϊόν, κατανέμονται μεταξύ των προϊόντων με ένα ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Η κατανομή μπορεί να βασίζεται για παράδειγμα, στη σχετική αξία πωλήσεων κάθε προϊόντος ή κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, , όταν τα προϊόντα καθίστανται αναγνωρίσιμα, ή κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής. Ως αποτέλεσμα, η λογιστική αξία του κύριου προϊόντος δεν είναι ουσιαστικά διαφορετική από το κόστος του.

Λοιπές δαπάνες

Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση τους. Για παράδειγμα, μπορεί να αρμόζει να συμπεριληφθούν στο κόστος των αποθεμάτων μη παραγωγικά γενικά έξοδα ή δαπάνες του σχεδιασμού προϊόντων για ειδικούς πελάτες.

Παραδείγματα δαπανών που δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων αλλά καταχωρούνται ως έξοδα της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται αποτελούν:

- υπερβολικά ποσά άχρηστων υλικών, εργασίας ή άλλων παραγωγικών δαπανών
- δαπάνες αποθηκείσεως
- γενικά έξοδα διοικήσεως που δεν συμβάλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση
- έξοδα διαθέσεως.

Κοστολογικές μέθοδοι

Το κόστος αποθεμάτων, των ειδών που δεν αντικαθίστανται με μια κανονική ροή, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρησιμοποίηση της μεθόδου του εξατομικευμένου κόστους. Εξατομικευμένο κόστος σημαίνει, ότι συγκεκριμένες δαπάνες επιρρίπτονται σε συγκεκριμένα είδη του αποθέματος. Αυτό είναι μια κατάλληλη αντιμετώπιση για τα είδη που έχουν διαχωριστεί για ένα ειδικό σκοπό. Όμως το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με μια κανονική ροή, επειδή σε τέτοιες περιπτώσεις με μια μεθοδική επιλογή των αποθεματοποιημένων ειδών, θα μπορούσε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του καθαρού κέρδους ή ζημιάς της χρήσεως.

Βασική Μέθοδος

Το κόστος των αποθεμάτων, πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου FIFO (first in first out), ή του μέσου σταθμικού κόστους. Με τη μέθοδο FIFO υποτίθεται ότι τα είδη αποθεμάτων, που αγοράστηκαν πρώτα, πωλούνται

και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της χρήσεως είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα. Με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, το κόστος κάθε είδους, προσδιορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος των ομοίων ειδών στην αρχή της χρήσης και το κόστος των όμοιων ειδών αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Εναλλακτική μέθοδος

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου LIFO (last in first out). Με τη μέθοδο LIFO υποτίθεται ότι τα είδη αποθεμάτων, που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν τελευταία, πωλήθηκαν πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της χρήσεως, είναι εκείνα τα οποία αγοράστηκαν ή παρήχθησαν πρώτα.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

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 πωλήσεώς του έχουν μειωθεί. Το κόστος ενός αποθέματος μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν οι προβλεπόμενες δαπάνες ολοκλήρωσεως ή πωλήσεως του έχουν αυξηθεί. Η πρακτική της υποτιμήσεως των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να καταχωρούνται με επιπλέον ποσά από τα αναμενόμενα να πραγματοποιηθούν από την πώληση ή τη χρήση τους.

Τα αποθέματα αποτιμώνται με βάση την κατ είδος αποτίμηση. Σε πολλές περιπτώσεις, μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και δεν μπορεί πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής.

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 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, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, της πλέον ποσότητας, βασίζεται στις γενικές τιμές πωλήσεως.

Οι ύλες και τα λοιπά υλικά, που διατηρούνται για χρήση στην παραγωγή αποθεμάτων, δεν αποτιμώνται κάτω του κόστους, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Όμως όταν μία μείωση της τιμής των υλών παρέχει ένδειξη ότι το κόστος ετοιμών προϊόντων θα υπερβεί την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα υλών αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Μια νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνεται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Όταν οι συνθήκες που προηγουμένως ήταν η αιτία, να αποτιμηθούν τα αποθέματα κάτω του

κόστους, δεν υπάρχουν πλέον, τότε το ποσό της αποτιμήσεως αναστρέφεται ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της αναθεωρημένης ρευστοποιήσιμης αξίας.

Καταχώρηση στα έξοδα

Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία αυτών, πρέπει να καταχωρείται στα έξοδα κατά την οποία καταχωρίσθηκε το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε αποτιμήσεως των αποθεμάτων, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημιές των αποθεμάτων, πρέπει να καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε η αποτίμηση ή η ζημιά. Το ποσό κάθε αναστροφής της αποτιμήσεως των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να καταχωρείται σε μείωση του ποσού της αποτιμήσεως των αποθεμάτων που βάρυνε τα έξοδα, κατά την χρήση στην οποία συνέβη η αναστροφή.

Μερικά αποθέματα μπορεί να κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς περιουσιακών στοιχείων, για παράδειγμα, το απόθεμα που χρησιμοποιεί στις ιδιοκατασκευαζόμενες ενσώματες ακινητοποιήσεις. Αποθέματα κατανέμονται σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με αυτό τον τρόπο, καταχωρούνται ως δαπάνη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης διάρκειας ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

Γνωστοποίηση

Με τις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να γνωστοποιούνται:

- οι λογιστικές μέθοδοι που υιοθετούνται για την αποτίμηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένης της μεθόδου του προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε
- η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων, και η λογιστική αξία κατά κατηγορία αποθεμάτων, όπως προσιδιάζει στην επιχείρηση
- η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία
- το ποσό της κάθε αναστροφής υποτιμήσεως που θεωρείται ως έσοδο της χρήσεως
- οι συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αναστροφή της αποτιμήσεως των αποθεμάτων
- η λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Όταν το κόστος των αποθεμάτων, προσδιορίζεται με την χρήση της μεθόδου LIFO, σύμφωνα με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο, οι οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να αποκαλύπτουν την διαφορά μεταξύ του ποσού των αποθεμάτων που εμφανίζεται στον ισολογισμό και ενός από τα δύο παρακάτω ποσά:

- του μικρότερου ποσού μεταξύ αυτού του ποσού και της καθαρής αξίας
- του μικρότερου ποσού μεταξύ του τρέχοντος κόστους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Οι οικονομικές πρέπει να αποκαλύπτουν:

1. Η το κόστος των αποθεμάτων που βάρυνε τα αποτελέσματα κατά την διάρκεια της χρήσης,
2. Η τις δαπάνες εκμεταλλεύσεως που αντιστοιχούν στα έσοδα και οι οποίες βάρυναν τα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της χρήσης, ταξινομημένης κατά είδος δαπάνης.

Το κόστος των αποθεμάτων που βάρυνε τα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της χρήσεως, αποτελείται από τα κόστη εκείνα τα οποία προηγουμένως συμπεριλαμβάνονταν στην αποτίμηση των πωληθέντων αποθεμάτων καθώς και από τα ακατανέμητα γενικά έξοδα παραγωγής και τα μη κανονικά ποσά του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων. Μερικές επιχειρήσεις υιοθετούν ένα διαφορετικό τύπο καταστάσεως, αποτελεσμάτων, που καταλήγει σε γνωστοποίηση ποσών διαφορετικών από το κόστος των αποθεμάτων το οποίο καταχωρήθηκε ως δαπάνη κατά την διάρκεια της χρήσεως. Σύμφωνα με αυτό το διαφορετικό τύπο, μία επιχείρηση γνωστοποιεί τα ποσά του κόστους εκμεταλλεύσεως που αντιστοιχούν στα έσοδα της περιόδου ταξινομημένα κατά το είδος τους.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 4

Λογιστική αποσβέσεων

(αναθεωρημένο το 1994)

Αυτό το αναμορφωμένο Δ.Λ.Π., αντικαθιστά το πρότυπο που αρχικά εγκρίθηκε από το Συμβούλιο το Νοέμβρη του 1974. Παρουσιάζεται στην αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Δ.Λ.Π., από το 1991, και μετέπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιώδεις μεταβολές, στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη ορολογία έχει αλλάξει για να ευθυγραμμιστεί με την τρέχουσα πρακτική της IASC και όλες οι παραπομπές έχουν προσαρμοστεί στα νέα δεδομένα.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλα τα αποσβεστέα περιουσιακά στοιχεία εκτός από:⁶⁴

- ενσώματες ακινητοποιήσεις
- δάση και όμοιοι ανανεώσιμοι φυσικοί πόροι

⁶⁴ Έκδοση από το ΣΟΕΛ – Δ.Λ.Π. αριθμός 4 : Λογιστική αποσβέσεων

- δαπάνες για εξερεύνηση και εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων
- δαπάνες έρευνας και αναπτύξεως
- υπεραξία επιχειρήσεως

Τα αποσβεστέα περιουσιακά στοιχεία συνιστούν ένα σημαντικό τμήμα του ενεργητικού πολλών επιχειρήσεων. Συνεπώς οι αποσβέσεις μπορεί να ασκήσουν σημαντική επίδραση στον προσδιορισμό και στην παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως των επιχειρήσεων αυτών.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Απόσβεση: είναι ο επιμερισμός του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου στο χρόνο της υπολογιζόμενης ωφέλιμης διάρκειας ζωής του. Οι αποσβέσεις για κάθε λογιστική περίοδο, επιβαρύνουν το καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως ή άμεσα ή έμμεσα.

Αποσβεστέα περιουσιακά στοιχεία: είναι τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία:

- ✓ αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά την διάρκεια περισσότερων της μιας λογιστικών περιόδων
- ✓ έχουν περιορισμένη διάρκεια ωφέλιμης ζωής
- ✓ παράγονται από την επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών και υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς.

Ωφέλιμη ζωή:

- είναι η χρονική περίοδος κατά την διάρκεια της οποίας ένα αποσβεστέο περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση,
- ή ο αριθμός των μονάδων παραγωγής, ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να αποκομίσει η επιχείρηση από το περιουσιακό στοιχείο.

Αποσβεστέο ποσό: ενός αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το ιστορικό κόστος στις οικονομικές καταστάσεις μειωμένο κατά την υπολογιζόμενη υπολειμματική αξία.

Απόσβεση:

Το αποσβεστέο ποσό ενός αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να επιμερίζεται συστηματικά σε κάθε λογιστική περίοδο κατά την διάρκεια της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Εκφράζεται η άποψη ότι, αν η αξία ενός περιουσιακού στοιχείου έχει αυξηθεί πάνω από το ποσό με το οποίο απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις, είναι περιττό να υποβάλλεται σε απόσβεση. Γίνεται αποδεκτό ότι, η απόσβεση πρέπει

να επιβαρύνει κάθε λογιστική περίοδο, με βάση το αποσβεστέο ποσό και ανεξάρτητα από μία αύξηση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

Ωφέλιμη ζωή:

Η ωφέλιμη διάρκεια ζωής ενός αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να υπολογίζεται, αφού ληφθούν υπόψη οι παρακάτω παράγοντες:

- η αναμενόμενη φυσική φθορά
- απαξίωση
- νομικοί ή άλλοι περιορισμοί στη χρήση του περιουσιακού στοιχείου

Οι ωφέλιμες διάρκειες ζωής των κυριότερων αποσβεστέων περιουσιακών στοιχείων ή κατηγοριών αποσβεστέων περιουσιακών στοιχείων, πρέπει να αναθεωρούνται περιοδικά και οι συντελεστές αποσβέσεων να αναπροσαρμόζονται για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις, αν οι προβλέψεις είναι σημαντικά διαφορετικές από τις εκτιμήσεις που προηγήθηκαν. Το αποτέλεσμα της μεταβολής, πρέπει να γνωστοποιείται κατά τη χρήση στην οποία πραγματοποιείται η μεταβολή. Η ωφέλιμη διάρκεια ενός περιουσιακού στοιχείου, μπορεί για μια επιχείρηση να είναι βραχύτερη από την φυσική ζωή του και εξαρτάται από επιχειρησιακούς παράγοντες όπως το πρόγραμμα επισκευών και συντηρήσεως της επιχείρησης. Αυτοί οι παράγοντες, συμπεριλαμβάνουν την απαξίωση που προέρχεται από τεχνολογικές μεταβολές ή βελτιώσεις στην παραγωγή, την απαξίωση που προέρχεται από αλλαγή ζήτησεως στην αγορά του προϊόντος ή υπηρεσίας που παράγεται από το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και από νομικούς περιορισμούς όπως η λήξη προθεσμιών των σχετικών συμβάσεων μισθώσεως.

Υπολειμματική αξία:

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι συχνά ασήμαντη και μπορεί να αγνοηθεί στον υπολογισμό του αποσβεστέου ποσού. Αν πιθανολογείται ότι θα είναι σημαντική, υπολογίζεται κατά το χρόνο της κτήσεως ή κατά την τυχόν μεταγενέστερη επανεκτίμηση του περιουσιακού στοιχείου. Ο υπολογισμός γίνεται με βάση την 'ρευστοποιήσιμη αξία που ισχύει, κατά τον πιο πάνω χρόνο, για όμοια περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν φθάσει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους και έχουν χρησιμοποιηθεί κάτω από συνθήκες όμοιες προς αυτές στις οποίες το περιουσιακό στοιχείο θα χρησιμοποιηθεί. Σε κάθε περίπτωση η μικτή υπολειμματική αξία μειώνεται κατά το αναμενόμενο κόστος διαθέσεως του περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης διάρκειας ζωής του.

Μέθοδοι αποσβέσεως:

Η μέθοδος αποσβέσεως που επιλέχθηκε πρέπει να εφαρμόζεται παγίως από χρήση σε χρήση, εκτός αν διαφοροποιημένες συνθήκες δικαιολογούν αλλαγή. Για την χρήση στην οποία μεταβάλλεται η μέθοδος, πρέπει να προσδιορίζεται η επίδραση και να γνωστοποιείται μαζί με το λόγο της μεταβολής.

Τα αποσβεστέα ποσά επιμερίζονται σε κάθε χρήση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου με μια ποικιλία συστηματικών μεθόδων. Οποιαδήποτε μέθοδος αποσβέσεως επιλέγεται, η πάγια χρήση της είναι αναγκαία, ανεξάρτητα από το επίπεδο κερδοφορίας της επιχειρήσεως και των φορολογικών συνελπειών, ώστε να παρέχεται συγκρισιμότητα των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως από χρήση σε χρήση.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ:

Οι βάσεις αποτιμήσεως, που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της αξίας στην οποία τα αποσβεστέα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στη γνωστοποίηση των λογιστικών μεθόδων.

Για κάθε μεγάλη κύρια κατηγορία αποσβεστέων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

- ❖ οι μέθοδοι αποσβέσεων που χρησιμοποιήθηκαν
- ❖ η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής ή οι συντελεστές των αποσβέσεων που χρησιμοποιήθηκαν
- ❖ το σύνολο των αποσβέσεων που επιβάρυναν τη χρήση
- ❖ το συνολικό ποσό των αποσβέσεων περιουσιακών στοιχείων και των αντίστοιχων συσσωρευμένων αποσβέσεων.

Η γνωστοποίηση των μεθόδων οι οποίες υιοθετήθηκαν και των εκτιμήσεων που έγιναν για τις ωφέλιμες ζωές, παρέχει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφόρηση, η οποία επιτρέπει σε αυτούς να εξετάζουν τις μεθόδους που επιλέχθηκαν από τη διοίκηση και καθιστά δυνατόν να γίνονται συγκρίσεις με άλλες επιχειρήσεις. Για όμοιους λόγους είναι αναγκαίο να γνωστοποιείται το αποσβεστέο ποσό που βάρυνε τη χρήση και η σωρευμένη απόσβεση στο τέλος αυτής της χρήσεως.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 5

Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις

(αναθεωρημένο 1994)

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο, πρέπει να εφαρμόζεται για τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις, στις οποίες περιλαμβάνονται ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων, οι σημειώσεις του προσαρτήματος και άλλες σημειώσεις του προσαρτήματος και άλλες καταστάσεις και επεξηγηματικό υλικό, που θεωρούνται αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων, όπως αναφέραμε και στο πρότυπο αριθμός 1. Αυτή το πρότυπο δεν προτείνει ένα ειδικό τύπο για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Η διάταξη και οι ομαδοποιήσεις που χρησιμοποιούνται βασίζονται σε σημαντικά στοιχεία τα οποία επηρεάζουν τις οικονομικές καταστάσεις των περισσότερων βιομηχανικών και εμπορικών επιχειρήσεων. Μια διαφορετική διάταξη και

ομαδοποίηση μπορεί να αρμόζει για επιχειρήσεις όπως οι χρηματοπιστωτικές και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις.⁶⁵

Γενικές γνωστοποιήσεις:

Γενικά πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

- περιορισμοί στην κυριότητα των περιουσιακών στοιχείων
- ασφάλειες που έχουν δοθεί για υφιστάμενες υποχρεώσεις
- οι μέθοδοι συνταξιοδότησεως και σχηματισμού προβλέψεων για αποζημίωση του αποχωρούντος από την επιχείρηση προσωπικού
- ενδεχόμενες απαιτήσεις και ενδεχόμενες υποχρεώσεις με αναφορά των ποσών
- ποσά των υποχρεώσεων που έχουν αναληφθεί από συμβάσεις για μελλοντικές κεφαλαιουχικές δαπάνες

Ενσώματες ακινητοποιήσεις:

Τα ακόλουθα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- γήπεδα και κτίρια
- μηχανήματα και εξοπλισμός
- άλλες κατηγορίες περιουσιακών στοιχείων
- σωρευμένες αποσβέσεις

Πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται ιδιαίτερος τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία από μακροχρόνιες μισθώσεις όπως, και περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν βάσει προγραμμάτων τμηματικής αγοράς.

Άλλες κινητοποιήσεις:

Τα ακόλουθα στοιχεία πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά καθώς συμπεριλαμβάνουν την μέθοδο αποσβέσεως, όπως και κάθε ασυνήθιστη διαγραφή κατά την διάρκεια της χρήσεως:

Μακροπρόθεσμες επενδύσεις:

- Επενδύσεις σε θυγατρικές επιχειρήσεις
- Επενδύσεις σε συγγενείς εταιρείες
- Άλλες επενδύσεις, απεικονίζοντας την τρέχουσα χρηματιστηριακή αξία αυτών, αν είναι διαφορετική από εκείνη με την οποία έχουν καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις:

- Λογαριασμοί και γραμμάτια εισπρακτέα από πελάτες
- Απαιτήσεις εισπρακτέες από διευθυντές της επιχείσεως
- Διεταιρικές εισπρακτέες από συγγενείς εταιρείες

⁶⁵ Έκδοση από το ΣΟΕΛ – Δ.Λ.Π. αριθμός 5 : Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις

- Λοιπές απαιτήσεις

Υπεραξία επιχειρήσεως

Προνόμια ευρεσιτεχνίας, κατατεθέντα σήματα και όμοια περιουσιακά στοιχεία

Δαπάνες επόμενων χρήσεων ή πολυετούς απόσβεσης, για παράδειγμα προκαταρκτικές δαπάνες, δαπάνες αναδιοργάνωσης και φόροι επόμενων χρήσεων.

Κυκλοφορούν ενεργητικό:

Τα ακόλουθα πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά:

Διαθέσιμα:

- Τα διαθέσιμα περιλαμβάνουν μετρητά στο ταμείο, και σε λογαριασμούς καταθέσεων (όψεως και προθεσμίας) στις τράπεζες. Επίσης, διαθέσιμα τα οποία δεν είναι άμεσα ρευστοποιήσιμα, π.χ. υπόλοιπα δεσμευμένα σε ξένες τράπεζες λόγω συναλλαγματικών περιορισμών.
- Χρεόγραφα διαπραγματεύσιμα, εφόσον δεν έχουν αποκτηθεί για μακροπρόθεσμη επένδυση. Η τρέχουσα αξία αυτών, πρέπει να γνωστοποιείται αν είναι διαφορετική από τη λογιστική αξία που έχει καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις.
- Απαιτήσεις:
 1. λογαριασμοί και γραμμάτια εισπρακτέα από πελάτες
 2. απαιτήσεις εισπρακτέες από διευθυντές της επιχείσεως
 3. διεταιρικές εισπρακτέες απαιτήσεις
 4. απαιτήσεις εισπρακτέες από συγγενείς εταιρείες
 5. άλλες εισπρακτέες απαιτήσεις και προπληρωμένα έξοδα
- Αποθέματα

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις:

Τα ακόλουθα στοιχεία πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά, εκτός από το τμήμα των υποχρεώσεων που είναι πληρωτέο μέσα σε ένα έτος.

- ❖ Δάνεια με εμπράγματα ασφάλεια
- ❖ Δάνεια ανοικτά
- ❖ Διεταιρικά δάνεια
- ❖ Δάνεια από συγγενείς εταιρείες

Πρέπει να γνωστοποιούνται επίσης, περιληπτικά, τα επιτόκια, οι όροι εξοφλήσεως, οι νόμιμες συμβάσεις, οι προτεραιότητες εξυπηρέτησεως, οι όροι μετατροπής των ξένων νομισμάτων και τα μη εξοφληθέντα υπέρ ή υπό το άρτιο.

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις:

Τα ακόλουθα στοιχεία πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά:

- Τραπεζικά δάνεια και υπεραναλήψεις
- Βραχυπρόθεσμες δόσεις μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων
- Πληρωτέοι λογαριασμοί:
 1. λογαριασμοί και γραμμάτια πληρωτέα σε προμηθευτές
 2. υποχρεώσεις προς διευθυντές της επιχειρήσεως
 3. διαιτητικές υποχρεώσεις
 4. υποχρεώσεις προς συγγενείς εταιρείες
 5. φόροι εισοδήματος
 6. μερίσματα πληρωτέα
 7. λοιποί πληρωτέοι λογαριασμοί και δουλεμένα έξοδα

Δικαιώματα μετόχων:

Τα ακόλουθα πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά:

1. Μετοχικό κεφάλαιο:

Για κάθε κατηγορία μετοχικού κεφαλαίου:

- ο αριθμός ή το ποσό των εγκεκριμένων προς έκδοση μετοχών, των εκδοθέντων μετοχών, και των μη διατεθειμένων

Το μη εξοφληθέν κεφάλαιο:

- η ονομαστική αξία ή η νόμιμη κάθε μετοχής
 - η κίνηση του λογαριασμού του μετοχικού κεφαλαίου κατά τη διάρκεια της χρήσεως
 - τα δικαιώματα, τα προνόμια και οι περιορισμοί που έχουν σχέση με την διανομή μερισμάτων και την επιστροφή του κεφαλαίου
 - σωρευμένα μερίσματα προνομιούχων μετοχών σωρευτικού μερίσματος
 - επαναποκτηθείσες μετοχές
 - μετοχές υπό έκδοση σύμφωνα με συμβάσεις άσκησης δικαιωμάτων ή πωλήσεων, περιλαμβανομένων των όρων και των ποσών τους.
2. Άλλοι λογαριασμοί ιδίων κεφαλαίων, που εμφανίζουν κίνηση κατά την διάρκεια της χρήσεως, με τους τυχόν περιορισμούς στη διανομή:
- καταβληθείσα διαφορά υπέρ το άρτιο
 - διαφορές αναπροσαρμογής
 - αποθεματικά
 - μη διανεμηθέντα κέρδη

Κατάσταση αποτελεσμάτων:

- Οι ακόλουθες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιούνται :
- ✓ Πωλήσεις ή άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως
 - ✓ Αποσβέσεις
 - ✓ Τόκοι πιστωτικοί
 - ✓ Έσοδα από επενδύσεις
 - ✓ Τόκοι χρεωστικοί
 - ✓ Φόροι εισοδήματος
 - ✓ Έκτακτες δαπάνες
 - ✓ Έκτακτα έσοδα
 - ✓ Σημαντικές διεταιρικές συναλλαγές
 - ✓ Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 7

Καταστάσεις ταμιακών ροών

ΣΚΟΠΟΣ:

Οι πληροφορίες ως προς τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης, είναι χρήσιμες για την παροχή, στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, μιας βάσης να εκτιμούν την δυνατότητα της επιχειρήσεως να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, αλλά και τις ανάγκες της επιχειρήσεως να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Οι οικονομικές καταστάσεις, που λαμβάνονται από τους χρήστες απαιτούν, μια εκτίμηση της δυνατότητα μιας επιχειρήσεως να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και του χρόνου και της βεβαιότητας της δημιουργίας των διαθεσίμων αυτών.⁶⁶

Σκοπός του προτύπου αυτού, είναι να απαιτεί την παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα και στα ταμιακά ισοδύναμα μιας επιχειρήσεως, μέσω της καταστάσεως ταμιακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμιακές ροές της χρήσεως σε ροές από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει μια κατάσταση ταμιακών ροών, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου, και να παρουσιάζει αυτή ως αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεών της για κάθε περίοδο, για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις.

⁶⁶ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Λ.Π. αριθμός 7 : Καταστάσεις ταμιακών ροών

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, μιας επιχειρήσεως, ενδιαφέρονται για το πώς η επιχείρηση δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμιακά της διαθέσιμα. Οι επιχειρήσεις χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα, για να διεξάγουν τις επιχειρηματικές δραστηριότητές τους, που δημιουργούν έσοδα, καθώς και για να πληρώνουν τις υποχρεώσεις τους και να παρέχουν οφέλη στους επενδυτές τους. Συνεπώς αυτό το πρότυπο επιβάλλει σε όλες τις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν μια κατάσταση ταμιακών ροών.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Οι ακόλουθοι ορισμοί χρησιμοποιούνται σε αυτό το πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Ταμιακά διαθέσιμα: είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης, και από καταθέσεις αυτής, 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 οι εισροές και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων.

Επιχειρηματικές δραστηριότητες: είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές.

Επενδυτικές δραστηριότητες: είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμιακά ισοδύναμα.

Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες: είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση των ίδιων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης.

Παρουσίαση της κατάστασης ταμιακών ροών

Η κατάσταση ταμιακών ροών πρέπει να απεικονίζει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της χρήσεως, ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Μια επιχείρηση παρουσιάζει τις ταμιακές ροές της από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, κατά τρόπο ο οποίος αρμόζει περισσότερο προς την επιχειρηματική μορφή της. Η κατάταξη κατά δραστηριότητα παρέχει πληροφορίες, που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν την επίδραση των δραστηριοτήτων στην οικονομική θέση της επιχείρησης, και το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων αυτής. Μια απλή συναλλαγή μπορεί να περιλαμβάνει, ταμιακές ροές που διαφέρουν στον τρόπο κατάταξης. Για παράδειγμα, όταν η ταμιακή εξόφληση ενός δανείου περιλαμβάνει τόκο και κεφάλαιο, το στοιχείο του τόκου μπορεί να καταταγεί ως

επιχειρηματική δραστηριότητα και το στοιχείο του κεφαλαίου ως χρηματοοικονομική δραστηριότητα.

Επιχειρηματικές δραστηριότητες:

Το ποσό των ταμιακών ροών που προέρχεται από επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης της έκτασης στην οποία αυτού του είδους οι δραστηριότητες της επιχείρησης, έχουν δημιουργήσει επαρκείς ταμιακές ροές για να εξοφλούν δάνεια, χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησεως. Οι ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες, προέρχονται από τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης. Παραδείγματα ταμιακών ροών είναι:

- ❖ Εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών
- ❖ Εισπράξεις από δικαιώματα, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα
- ❖ Πληρωμές προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών
- ❖ Πληρωμές προς εργαζομένους και για λογαριασμό αυτών
- ❖ Εισπράξεις και πληρωμές μιας ασφαλιστικής επιχείρησης για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, συντάξεις και άλλες ασφαλιστικές παροχές.
- ❖ Πληρωμές ή επιστροφές φόρων εισοδήματος
- ❖ Εισπράξεις ή πληρωμές από συμβάσεις ανταλλαγής ή μεταπώλησης

Επενδυτικές δραστηριότητες:

Σύμφωνα με αυτή τη γνωστοποίηση ταμιακών ροών, οι οποίες αντιπροσωπεύουν την έκταση κατά την οποία έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές. Μερικά παραδείγματα αυτών των ταμιακών ροών είναι:

- ❖ Πληρωμές για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων, πάγιων στοιχείων και μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.
- ❖ Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων και λοιπών μακροπρόθεσμων στοιχείων.
- ❖ Πληρωμές για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες
- ❖ Εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων ή χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων
- ❖ Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίνονται σε τρίτους
- ❖ Εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων
- ❖ Πληρωμές για προθεσμιακές και μελλοντικές συμβάσεις
- ❖ Εισπράξεις από προθεσμιακές και μελλοντικές συμβάσεις.

Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες:

Η γνωστοποίηση των ταμιακών ροών από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, είναι σημαντική γιατί είναι χρήσιμη στη προεκτίμηση των

απαιτήσεων σε μελλοντικές ταμιακές ροές από τους χρηματοδότες της επιχειρήσεως. Παραδείγματα ταμιακών ροών είναι:

- ❖ Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων μέσω κεφαλαιακής συμμετοχής
- ❖ Πληρωμές στους μετόχους ή εταιρούς για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν μετοχές
- ❖ Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση δανείων, ομολογιών, και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων
- ❖ Εκταμιεύσεις για επιστροφή δανείων
- ❖ Πληρωμές του μισθωτή για μείωση υπολοίπου χρηματοδοτικής μισθώσεως.

Εμφάνιση καθαρών ταμιακών ροών:

Οι ταμιακές ροές που προκύπτουν από τις ακόλουθες επιχειρηματικές και επενδυτικές δραστηριότητες, μπορεί να εμφανίζονται καθαρές:

- εισπράξεις και πληρωμές για λογαριασμό πελατών, όταν οι ταμιακές ροές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη παρά της επιχειρήσεως
- εισπράξεις και πληρωμές, για στοιχεία των οποίων η ταχύτητα κυκλοφορίας είναι υψηλή, τα ποσά και οι λήξεις αυτών είναι σύντομες.

Παραδείγματα της πρώτης περίπτωσης είναι:

- η αποδοχή και η επιστροφή καταθέσεων μιας τράπεζας
- κεφάλαια που κατέχονται για λογαριασμό τρίτων από μία επιχείρηση επενδύσεων
- μισθώματα εισπραχθέντα για λογαριασμό των ιδιοκτητών και αποδοθέντα σε αυτούς

Παραδείγματα της δεύτερης περίπτωσης είναι:

- ποσά κεφαλαίου που αφορούν πιστωτικές κάρτες πελατών
- αγορά και πώληση επενδύσεων
- λοιπός βραχυπρόθεσμος δανεισμός, όπως για ένα τρίμηνο.

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από κάθε μία από τις ακόλουθες δραστηριότητες ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος μπορεί να εμφανίζονται καθαρές:

- εισπράξεις και πληρωμές για την αποδοχή και επιστροφή καταθέσεων με ορισμένη ημερομηνία λήξεως
- οι ανακαταθέσεις σε άλλα πιστωτικά ιδρύματα και η απόσυρση ανακαταθέσεων άλλων πιστωτικών ιδρυμάτων
- ταμιακές προκαταβολές και δάνεια προς πελάτες και η επιστροφή αυτών των προκαταβολών και δανείων.

Φόροι εισοδήματος:

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από φόρους εισοδήματος πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά και να κατατάσσονται ως ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες, εκτός αν συσχετιστούν με τις χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες. Οι σχετικές ταμιακές ροές φόρου είναι συχνά πρακτικά αδύνατον να εξατομικεύονται και μπορεί να προκύπτουν σε διαφορετική περίοδο από εκείνη των ταμιακών ροών της βασικής συναλλαγής. Για το λόγο αυτό, οι πληρωθέντες φόροι κατατάσσονται ως ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Πρακτικά είναι αδύνατον να συσχετισθούν οι ταμιακές ροές φόρου, άμεσα προς μία ιδιαίτερη συναλλαγή, η οποία δημιουργεί ταμιακές ροές που κατατάσσονται στις επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Όταν οι ταμιακές ροές φόρου κατανέμονται σε περισσότερες από μία δραστηριότητες, πρέπει να γνωστοποιείται το συνολικό ποσό των φόρων που πληρώθηκε.

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. Και αυτό συμβαίνει διότι, πολλές δραστηριότητες δεν έχουν άμεσο αντίκτυπο στις ταμιακές ροές παρόλο που επηρεάζουν την κεφαλαιακή διάρθρωση και περιουσιακή δομή. Παραδείγματα μη ταμιακών συναλλαγών είναι:

- η απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή με την ανάληψη άμεσα συνδεόμενων υποχρεώσεων ή μέσω χρηματοδοτικής μισθώσεως
- η απόκτηση μιας επιχειρήσεως με έκδοση μετοχών και
- η μετατροπή υποχρεώσεων σε κεφάλαια.

Άλλες γνωστοποιήσεις:

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί μαζί με ένα σχόλιο της διοικήσεως, τα ποσά των σημαντικών υπολοίπων ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που κατέχονται από την επιχείρηση. Πρόσθετες πληροφορίες που είναι απαραίτητες στους χρήστες για την κατανόηση της οικονομικής θέσης και της ρευστότητας της επιχείρησης είναι :

- τα ποσά των μη αναληφθέντων εγκεκριμένων δανείων, τα οποία μπορεί να είναι διαθέσιμα για μελλοντικές επιχειρηματικές δραστηριότητες και για διακανονισμό κεφαλαιακών δεσμεύσεων
- τα συνολικά ποσά των ταμιακών ροών από κάθε μία από τις επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, που σχετίζονται με δικαιώματα σε κοινοπραξίες τα οποία εμφανίζονται με την χρησιμοποίηση της αναλογικής ενοποίησης
- το συνολικό ποσό των ταμιακών ροών, που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην επιχειρηματική δυναμικότητα

- ο το ποσό των ταμιακών ροών που προκύπτει από τις επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες για κάθε αναφερόμενο επιχειρηματικό και γεωγραφικό τομέα.

Η γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που αντιπροσωπεύουν αυξήσεις στην επιχειρηματική δυναμικότητα και των ταμιακών ροών που απαιτούνται για να διατηρείται η επιχειρηματική δυναμικότητα είναι χρήσιμη για να επιτρέπει στο χρήστη να προσδιορίσει αν η επιχείρηση επενδύει επαρκώς για την διατήρηση αυτής.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 8

Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους

(αναθεωρημένο 1993)

ΣΚΟΠΟΣ:

Σκοπός αυτού του προτύπου, είναι να προδιαγράψει την κατάταξη, γνωστοποίηση και λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων στοιχείων της κατάστασης αποτελεσμάτων, ώστε οι επιχειρήσεις να παρουσιάζουν την κατάσταση αυτή με ομοιόμορφο τρόπο. Αυτό ενισχύει την συγκρισιμότητα με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης των προηγούμενων χρήσεων όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις των άλλων επιχειρήσεων. Επίσης αυτό το πρότυπο καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους γνωστοποιεί στοιχεία κέρδους ή ζημιάς κι έκτακτα κονδύλια από συνήθεις δραστηριότητες.⁶⁷

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο, πρέπει να εφαρμόζεται για την απεικόνιση στην κατάσταση αποτελεσμάτων, του κέρδους ή της ζημιάς από τις συνήθεις δραστηριότητες και των έκτακτων κονδυλίων και για την λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις των βασικών λαθών και των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους. Δεν ασχολείται με θέματα καταχώρησης και αποτίμησης που σχετίζονται με διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες. Οι φορολογικές επιδράσεις των έκτακτων κονδυλίων, των βασικών λαθών, και των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους, λογιστικοποιούνται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. αριθμός 12 που αναλύσουμε παρακάτω.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Έκτακτα κονδύλια: είναι έσοδα ή έξοδα που προκύπτουν από γεγονότα ή συναλλαγές, οι οποίες σαφώς διακρίνονται από τις συνήθεις δραστηριότητες της

⁶⁷ Έκδοση από το ΣΟΕΛ- Δ.Λ.Π. αριθμός 8 : καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους

επιχειρήσεως και συνεπώς δεν αναμένεται να επαναλαμβάνονται συχνά ή σε τακτά διαστήματα.

Συνήθεις δραστηριότητες: είναι όλες οι δραστηριότητες που αναλαμβάνονται από μία επιχείρηση ως μέρος των επιχειρηματικών επιδιώξεων της και όσες σχετικές δραστηριότητες αναλαμβάνει η επιχείρηση για τη διεύρυνση των κύριων δραστηριοτήτων της.

Διακοπείσα επιχειρηματική δραστηριότητα: είναι το αποτέλεσμα της πώλησης ή εγκατάλειψης μιας δραστηριότητας, που αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό και μεγάλο τομέας εργασιών μιας επιχείρησης, του οποίου τα περιουσιακά στοιχεία, το καθαρό κέρδος ή η ζημιά και οι δραστηριότητες, μπορεί να διαχωριστούν φυσικά και για σκοπούς οικονομικής παρουσιάσεως.

Βασικά λάθη: είναι λάθη αποκαλυπτόμενα κατά την τρέχουσα χρήση, τα οποία είναι τέτοιας σημασίας ώστε οι οικονομικές καταστάσεις μιας ή περισσότερων προγενέστερων χρήσεων να μη μπορεί να θεωρούνται ότι υπήρξαν αξιόπιστες κατά την ημερομηνία της εκδόσεως τους.

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

Κέρδος ή ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες

Όταν τα κονδύλια των εσόδων και εξόδων, που συγκροτούν το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά, από συνήθεις δραστηριότητες είναι τέτοιου μεγέθους, φύσεως ή περιπτώσεως, που η γνωστοποίησή τους είναι απαραίτητη για να εξηγήει την απόδοση της επιχείρησης για τη χρήση, και το ποσό των κονδυλίων πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά.

Οι περιπτώσεις που γνωστοποιούνται ξεχωριστά τα στοιχεία των εσόδων και εξόδων, είναι:

- υλοτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην ανακτήσιμη αξία
- την αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και την αντιστροφή των προβλέψεων για δαπάνες αναδιαρθρώσεως
- διαθέσεις στοιχείων από τις ενσώματες ακινητοποιήσεις
- διαθέσεις μακροπρόθεσμων επενδύσεων
- διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες
- δικαστικούς συμβιβασμούς
- άλλες αντιστροφές προβλέψεων

Σχετικά με τις διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες, πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

- η φύση της διακοπείσας δραστηριότητας
- ο επιχειρηματικός και γεωγραφικός τομέας
- η πραγματική ημερομηνία διακοπής για λογιστικούς σκοπούς
- ο τρόπος της διακοπής

- το κέρδος ή η ζημιά από τη διακοπή και η λογιστική μέθοδος που χρησιμοποιήθηκε για την αποτίμηση του κέρδους ή της ζημιάς
- το έσοδο και το κέρδος ή ζημιά από τις συνήθεις επιχειρηματικές δραστηριότητες της χρήσεως, μαζί με τα αντίστοιχα κονδύλια για κάθε προηγούμενη χρήση που παρουσιάζεται

Όμως στις περιπτώσεις που η διακοπή οφείλεται σε γεγονότα που είναι διακριτά από τις συνήθεις δραστηριότητες, της επιχειρήσεως, τα έσοδα ή έξοδα που προκύπτουν από την διακοπή αντιμετωπίζονται ως έκτακτα κονδύλια.

Μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις:

Ως αποτέλεσμα των αβεβαιοτήτων που συνυπάρχουν στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, πολλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, δεν μπορεί να αποτιμηθούν με ακρίβεια αλλά μπορεί μόνο να εκτιμηθούν κατά προσέγγιση. Για παράδειγμα, εκτιμήσεις των επισφαλών απαιτήσεων, των απαξιωμένων αποθεμάτων, ή της ωφέλιμης διάρκειας ζωής των αποσβεστέων περιουσιακών στοιχείων ή του αναμενόμενου τρόπου αναλώσεως των οικονομικών ωφελειών των στοιχείων αυτών. Μερικές φορές, είναι δύσκολο να γίνει διάκριση μεταξύ μιας μεταβολής λογιστικής εκτίμησης και μιας μεταβολής λογιστικής μεθόδου. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η μεταβολή αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης με κατάλληλη γνωστοποίηση.

Το αποτέλεσμα μιας μεταβολής, λογιστικής εκτίμησης, πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς:

- της χρήσεως στην οποία έγινε η μεταβολή, αν η μεταβολή επιδρά μόνο στη χρήση αυτή
- της χρήσεως στην οποία έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών χρήσεων αν η μεταβολή επιδρά και στις μελλοντικές χρήσεις.

Μια μεταβολή λογιστικής εκτίμησης, μπορεί να επιδρά στην τρέχουσα χρήση μόνο ή στην τρέχουσα και στις μελλοντικές χρήσεις. Συνεπώς:

Το αποτέλεσμα της μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην ίδια κατηγορία της καταστάσεως αποτελεσμάτων, που είχε χρησιμοποιηθεί για την λογιστική εκτίμηση. Καθώς και το ποσό της μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης που έχει ουσιώδη επίδραση στην τρέχουσα χρήση, πρέπει να γνωστοποιείται.

Μέθοδοι διορθώσεως βασικών λαθών:

Κύρια μέθοδος:

Το ποσό της διορθώσεως ενός βασικού λάθους που σχετίζεται με τις προηγούμενες χρήσεις, πρέπει να φέρεται σε διόρθωση του υπολοίπου ενάρξεως του λογαριασμού κέρδη εις νέο. Οι οικονομικές καταστάσεις και η συγκριτική πληροφόρηση, (για προηγούμενες χρήσεις) παρουσιάζονται αν το βασικό λάθος είχε διορθωθεί κατά την χρήση στην οποία είχε γίνει. Συνεπώς, το ποσό της διορθώσεως, το οποίο σχετίζεται με κάθε παρουσιαζόμενη χρήση, συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως αυτής. Το ποσό της διορθώσεως που σχετίζεται με χρήσεις προηγούμενες εκείνων που

συμπεριλαμβάνονται στην συγκριτική πληροφόρηση, των οικονομικών καταστάσεων, φέρεται σε διόρθωση του υπολοίπου ενάρξεως των αποτελεσμάτων εις νέο της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες χρήσεις.

Η επαναδιατύπωση της συγκριτικής πληροφόρησης δεν συνεπάγεται και με τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων, που έχουν εγκριθεί από τους μετόχους ή έχουν κατατεθεί στο μητρώο ή έχουν υποβληθεί στις αρμόδιες αρχές.

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- τη φύση του βασικού λάθους
- το ποσό της διορθώσεως για την τρέχουσα χρήση και για κάθε προηγούμενη που παρουσιάζεται
- το ποσό της διορθώσεως που σχετίζεται με χρήσεις που προηγούνται εκείνων που περιλαμβάνονται στη συγκριτική πληροφόρηση
- ότι η συγκριτική πληροφόρηση έχει επαναδιατυπωθεί.

Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος:

Το ποσό της διορθώσεως, ενός βασικού λάθους, πρέπει να λαμβάνεται κατά τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς για την τρέχουσα χρήση. Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να παρουσιάζεται όπως απεικονίστηκε στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσεως.

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- τη φύση του βασικού λάθους
- το ποσό της διορθώσεως που λήφθηκε για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους, ή της ζημιάς της τρέχουσας χρήσεως
- το ποσό της διορθώσεως που συμπεριλαμβάνεται σε κάθε χρήση, για την οποία παρέχεται άτυπη πληροφόρηση καθώς και το ποσό της διορθώσεως που αφορά σε χρήσεις που προηγούνται εκείνων που περιλαμβάνονται στην άτυπη πληροφόρηση.

Επίσης, πρέπει οποιαδήποτε μεταβολή στις λογιστικές μεθόδους, πρέπει να γίνεται μόνο όταν αυτό απαιτείται από το νόμο, ή από όργανο θεσπίσεως, λογιστικών προτύπων, ή όταν η μεταβολή θα καταλήξει σε μια ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών στις οικονομικές καταστάσεις της επιχειρήσεως.

Τα ακόλουθα δεν αποτελούν μεταβολές λογιστικής μεθόδου:

- η υιοθέτηση μιας λογιστικής μεθόδου για γεγονότα ή συναλλαγές που διαφέρουν από προηγούμενα γεγονότα ή συναλλαγές
- η υιοθέτηση μιας νέας λογιστικής μεθόδου για γεγονότα ή συναλλαγές που δεν συνέβαιναν προηγουμένως ή ήταν επουσιώδη.

Άλλες μεταβολές Λογιστικών μεθόδων:

Μια μεταβολή λογιστικής μεθόδου, πρέπει να έχει αναδρομική εφαρμογή, εκτός αν το ποσό κάθε προκύπτουσας προσαρμογής, που σχετίζεται με προηγούμενες χρήσεις, δεν είναι προσδιορισμό. Κάθε προκύπτουσα προσαρμογή,

πρέπει να καταχωρείται ως διόρθωση στο υπόλοιπο ενάρξεως των αποτελεσμάτων εις νέο.

Όταν μία μεταβολή, λογιστικής μεθόδου, έχει ουσιώδη επίδραση στην τρέχουσα χρήση, ή σε κάποια παρουσιαζόμενη προηγούμενη χρήση, ή μπορεί να έχει ουσιώδη επίδραση στις επόμενες χρήσεις, τότε πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

- ❖ τους λόγους της μεταβολής
- ❖ το ποσό της προσαρμογής για την τρέχουσα χρήση και για κάθε χρήση που παρουσιάζεται
- ❖ το ποσό της προσαρμογής που σχετίζεται με τις χρήσεις που προηγούνται αυτών που περιλαμβάνονται στην συγκριτική πληροφόρηση
- ❖ το γεγονός ότι η συγκριτική πληροφόρηση έχει επαναδιατυπωθεί

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 9

Δαπάνες έρευνας και αναπτύξεως

ΣΚΟΠΟΣ:

Σκοπός αυτού του προτύπου, είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των δαπανών έρευνας και αναπτύξεως. Το βασικό θέμα στην λογιστική καταχώρηση των δαπανών των δραστηριοτήτων έρευνας και αναπτύξεως, είναι αν οι δαπάνες αυτές πρέπει να καταχωρούνται στο ενεργητικό ή στα αποτελέσματα. Αυτό το πρότυπο, χρησιμοποιεί τα κριτήρια καταχώρησης που καθιερώνονται στο πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, για να προσδιορίζει πότε οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα και πότε ως στοιχείο του ενεργητικού.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο, μπορεί δεν εφαρμόζεται στις δαπάνες εξερευνησεως και αναπτύξεως αποθεμάτων πετρελαίου, αερίων και μεταλλευμάτων των εξορυκτικών βιομηχανιών. Μια επιχείρηση μπορεί να διεξαγάγει δραστηριότητες έρευνας και αναπτύξεως, βάσει συμβάσεως για μια άλλη επιχείρηση. Όταν οι κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με τις δραστηριότητες έρευνας και αναπτύξεως μεταβιβάζονται ή θα μεταβιβαστούν στην άλλη επιχείρηση, η επιχείρηση που διεξάγει τις δραστηριότητες έρευνας και αναπτύξεως λογιστικοποιεί το κόστος σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. αριθμός 2(αποθέματα) και το Δ.Λ.Π. αριθμός 11(συμβάσεις κατασκευής έργων), που θα αναφέρουμε πιο κάτω.

Όταν όμως, οι κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με τις δραστηριότητες έρευνας και αναπτύξεως, δεν μεταβιβάζονται ή δεν θα μεταβιβαστούν η επιχείρηση που διεξάγει τις δραστηριότητες έρευνας και αναπτύξεως λογιστικοποιεί το κόστος σύμφωνα με αυτό το πρότυπο. Μεταξύ των παραγόντων που δείχνουν ότι οι κίνδυνοι και τα οφέλη των δραστηριοτήτων έρευνας και αναπτύξεως, δεν μεταβιβάζονται σε άλλους περιλαμβάνονται:⁶⁸

⁶⁸ Έκδοση από το ΣΟΕΛ- Δ.Λ.Π. αριθμός 9 Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης

- η επιχείρηση που διεξάγει τις δραστηριότητες έρευνας και αναπτύξεως υποχρεούται συμβατικά να επιστρέψει όλα τα κεφάλαια που παρέχονται από την άλλη επιχείρηση
- αν η σύμβαση δεν απαιτεί από την επιχείρηση που διεξάγει τις δραστηριότητες έρευνας και αναπτύξεως να επιστρέψει όλα τα κεφάλαια που παρέχονται από την άλλη επιχείρηση, θα μπορούσε να απαιτηθεί κατά το διακριτικό δικαίωμα της άλλης επιχείρησης η επιστροφή.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Έρευνα: είναι πρωτότυπη και σχεδιασμένη αναζήτηση που αναλαμβάνεται με την προοπτική κατακτήσεως νέων επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων και αντιλήψεων.

Ανάπτυξη: είναι η εφαρμογή των επιτευγμάτων της έρευνας ή άλλων γνώσεων σε ένα σχέδιο ή πρόγραμμα για την παραγωγή νέων ή βελτιωμένων υλών, συσκευών, προϊόντων, μεθόδων παραγωγής, συστημάτων ή υπηρεσιών, πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσεως.

Τυπικά παραδείγματα δραστηριοτήτων που εντάσσονται στην έρευνα

- δραστηριότητες που αποσκοπούν στην κατάκτηση νέων γνώσεων
- η αναζήτηση τρόπων υλοποίησης των ερευνητικών επιτευγμάτων
- η αναζήτηση εναλλακτικών προϊόντων ή μεθόδων παραγωγής
- η διαμόρφωση και ο σχεδιασμός πιθανών νέων ή βελτιωμένων προϊόντων ή εναλλακτικών μεθόδων παραγωγής.

Τυπικά παραδείγματα δραστηριοτήτων που εντάσσονται στην ανάπτυξη

- η αξιολόγηση εναλλακτικών προϊόντων ή μεθόδων παραγωγής
- ο σχεδιασμός κατασκευή και δοκιμή πρωτοτύπων και μοντέλων πριν τη παραγωγή τους
- ο σχεδιασμός, εργαλείων, καλουπιών, προτύπων που προϋποθέτουν νέα τεχνολογία
- ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία εγκαταστάσεων που δεν είναι σε επίπεδο οικονομικής εκμεταλλεύσεως για εμπορική παραγωγή.

Παραδείγματα δραστηριοτήτων που συνδέονται με δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης αλλά δεν αποτελούν έρευνα και ανάπτυξη

- μηχανολογική παρακολούθηση στην φάση της εμπορικής παραγωγής
- ποιοτικός έλεγχος κατά την διάρκεια της εμπορικής παραγωγής
- αντιμετώπιση προβλημάτων σε σχέση με βλάβες κατά τη διάρκεια της εμπορικής παραγωγής
- συνεχείς προσπάθειες εξευγενισμού, εμπλουτισμού ή άλλων βελτιώσεων στην ποιότητα ενός υπάρχοντος προϊόντος
- προσαρμογή μιας υπάρχουσας δυναμικότητας σε συγκεκριμένη ανάγκη

- εποχιακές ή άλλες περιοδικές αλλαγές σχεδίων σε υπάρχοντα προϊόντα
- συνεχείς σχεδιασμοί εργαλείων, καλουπιών, προτύπων
- δραστηριότητες που περιλαμβάνουν σχεδιασμό, κατασκευή, επαναδιευθέτηση ή έναρξη λειτουργίας των εγκαταστάσεων ή του εξοπλισμού.

Σύνθετικά στοιχεία των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης

Οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης, πρέπει να περιλαμβάνουν όλες τις δαπάνες που άμεσα αφορούν στις δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης, ή μπορεί να καταλογιστούν στις δραστηριότητες αυτές.

Γενικότερα οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης περιλαμβάνουν:

- ❖ μισθούς, ημερομίσθια και άλλες δαπάνες συνδεδεμένες με την απασχόληση προσωπικού
- ❖ αξία υλικών και υπηρεσιών που αναλώθηκαν στις δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης
- ❖ απόσβεση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, κατά την έκταση που τα πάγια αυτά χρησιμοποιούνται
- ❖ γενικά έξοδα που σχετίζονται με τις δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης
- ❖ Άλλα έξοδα όπως η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών, κατά την έκταση που αυτά τα περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται σε δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης.

Καταχώρηση των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης

Οι δαπάνες έρευνας, πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται και να μη μεταφέρονται ως ενεργητικό στοιχείο σε επόμενη χρήση.

Οι δαπάνες ανάπτυξης, ενός προγράμματος πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται. Ενώ αν δαπάνες ανάπτυξης, που βάρυναν αρχικά τα αποτελέσματα δεν πρέπει στην επόμενη χρήση να καταχωρούνται στο ενεργητικό.

Οι δαπάνες ανάπτυξης ενός προγράμματος πρέπει να καταχωρούνται ως στοιχείο του ενεργητικού, όταν υπάρχουν τα ακόλουθα κριτήρια:

- ✓ Το προϊόν ή η παραγωγική διαδικασία είναι επακριβώς καθορισμένα και οι δαπάνες που αντιστοιχούν στο προϊόν ή στη διαδικασία αυτή μπορεί να εξατομικευτούν και να υπολογιστούν
- ✓ Να αποδειχθεί η δυνατότητα τεχνικής αξιοποίησεως του προϊόντος της διαδικασίας
- ✓ Η επιχείρηση προτίθεται να παράγει και να εμπορευθεί ή να χρησιμοποιήσει το προϊόν ή τη διαδικασία
- ✓ Να αποδειχθεί ότι υπάρχει αγορά για το προϊόν ή τη διαδικασία ή ότι το προϊόν θα είναι χρήσιμα για την επιχείρηση, στην περίπτωση που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από αυτή

- ✓ Υπάρχουν πόροι, ή η διαθεσιμότητά τους μπορεί να αποδειχθεί για την ολοκλήρωση του προγράμματος και την εμπορία ή χρήση του προϊόντος ή της διαδικασίας.

Οι δαπάνες αναπτύξεως ενός προγράμματος, δεν πρέπει να υπερβαίνουν το ποσό που πιθανολογείται ότι θα καλυφθεί από τα σχετικά μελλοντικά οικονομικά οφέλη μετά την αφαίρεση των δαπανών αναπτύξεως του σχετικού κόστους παραγωγής, και των εξόδων διαθέσεως και διοικήσεως, που συνδέονται άμεσα με την εμπορία του προϊόντος.

Απόσβεση των δαπανών αναπτύξεως

Το ποσό των δαπανών αναπτύξεως που καταχωρείται ως ενεργητικό πρέπει να αποσβένεται σε βάρος των αποτελεσμάτων με τρόπο, συστηματικό που να βρίσκεται σε αντιστοιχία με τη λογιστική καταχώρηση των σχετικών οικονομικών ωφελειών.

Η σχέση μεταξύ των δαπανών αναπτύξεως και των οικονομικών ωφελειών, που η επιχείρηση αναμένει να προκύψουν, μπορεί να προσδιοριστεί λόγω της φύσεως των δραστηριοτήτων αναπτύξεως. Κατά την απόσβεση αυτών, η επιχείρηση αναφέρεται :

- στα έσοδα ή άλλα οφέλη από την πώληση ή χρήση του προϊόντος ή της διαδικασίας
- στη χρονική περίοδο κατά την οποία το προϊόν αναμένεται να πωληθεί ή να χρησιμοποιηθεί.

Η τεχνολογική και οικονομική απαξίωση δημιουργεί αβεβαιότητες που περιορίζουν τον αριθμό των μονάδων και τη χρονική περίοδο κατά την οποία οι δαπάνες αναπτύξεως πρέπει να αποσβεστούν. Για αυτό το λόγο οι δαπάνες αναπτύξεως αποσβένονται κανονικά κατά τη διάρκεια μιας περιόδου που δεν ξεπερνά τα πέντε έτη.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ:

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αποκαλύπτουν:

- τις υιοθετημένες λογιστικές μεθόδους για τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης
- το ποσό των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης που βάρυνε τα αποτελέσματα της χρήσης
- τις μεθόδους αποσβέσεως που χρησιμοποιούνται
- την ωφέλιμη ζωή
- τη συσχέτιση του αναπόσβεστου υπολοίπου των δαπανών αναπτύξεως στην αρχή και στο τέλος της χρήσεως δείχνοντας:
 - τις δαπάνες αναπτύξεως που καταχωρήθηκαν ως ενεργητικό στοιχείο
 - τις δαπάνες αναπτύξεως που βάρυναν τα αποτελέσματα
 - τις δαπάνες αναπτύξεως που επιρρίφθηκαν σε άλλους λογαριασμούς ενεργητικού

- τις δαπάνες αναπτύξεως που επαναφέρθηκαν.

Επίσης οι επιχειρήσεις προτιρόνται να γνωστοποιούν τα γεγονότα που οδήγησαν στην καταχώρηση μιας δαπάνης στα αποτελέσματα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 10

*Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
(αναμορφωμένο 1994)*

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο, πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση και γνωστοποίηση των ενδεχομένων και των γεγονότων που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.⁶⁹

Τα ακόλουθα θέματα δεν συμπεριλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής αυτού του προτύπου:

- Υποχρεώσεις των ασφαλιστικών εταιρειών ζωής που προέρχονται από ασφαλιστήρια που έχουν εκδώσει
- Υποχρεώσεις από προγράμματα παροχών αποχωρήσεως
- Υποχρεώσεις που προκύπτουν από μακροπρόθεσμες συμβάσεις μισθώσεως
- Φόροι εισοδήματος

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Ενδεχόμενο: είναι μια συνθήκη ή κατάσταση της οποίας η τελική έκβαση, κέρδος ή ζημιά θα επιβεβαιωθεί μόνο κατά την επέλευση ή τη μη επέλευση ενός ή περισσοτέρων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων.

Γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού: είναι εκείνα τα γεγονότα, που επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού, και της ημερομηνίας κατά την οποία εγκρίνεται η έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Τα γεγονότα αυτά μπορεί να διακριθούν σε δύο κατηγορίες:

- σε αυτά που παρέχουν περαιτέρω απόδειξη των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού
- σε αυτά που είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Ενδεχόμενες ζημιές:

Το ποσό μιας ενδεχόμενης ζημιάς πρέπει να καταχωρείται ως δαπάνη και ως υποχρέωση εφόσον:

- πιθανολογείται ότι μελλοντικά θα επιβεβαιώσουν, αφού ληφθεί υπόψη κάθε σχετική πιθανή ανάκτηση, ένα περιουσιακό στοιχείο

⁶⁹ Έκδοση από το ΣΟΕΑ - Δ.Λ.Π. αριθμός 10 : Ενδεχόμενα και γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

έχει υποστεί μείωση της αξίας του ή μία υποχρέωση έχει δημιουργηθεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού

- μπορεί να γίνει μία εύλογη εκτίμηση του ποσού της προκύπτουσας ζημιάς

Η ύπαρξη μιας ενδεχόμενης ζημιάς πρέπει να γνωστοποιείται με τις οικονομικές καταστάσεις, ακόμη και αν η πιθανότητα της ζημιάς είναι πολύ απομακρυσμένη. Επίσης ο λογιστικός χειρισμός μιας ενδεχόμενης ζημιάς, προσδιορίζεται από την αναμενόμενη έκβαση του ενδεχόμενου γεγονότος. Δηλαδή αν πιθανολογείται ότι ένα ενδεχόμενο θα καταλήξει σε ζημιά για την επιχείρηση, τότε είναι φρόνιμο να γίνει πρόβλεψη για τη ζημιά αυτή στις οικονομικές καταστάσεις.

Η εκτίμηση του ποσού αυτής, που θα καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, μπορεί να βασίζεται σε πληροφορίες που καταλήγουν σε διάφορα ποσά για τη ζημιά που θα μπορούσε να προκύψει από το ενδεχόμενο γεγονός. Για την καλύτερη εκτίμηση της ζημιάς, γίνεται πρόβλεψη, και όταν κανένα από τα ποσά αυτά δεν ενδείκνυται ως η καλύτερη εκτίμηση από κάθε άλλο ποσό, τότε καταχωρείται το μικρότερο από αυτά. Αν πάλι, υπάρχει πιθανότητα η ζημιά να είναι μεγαλύτερη από το ποσό που καταχωρήθηκε, τότε γνωστοποιείται με τις οικονομικές καταστάσεις. Μία πιθανή ζημιά, για την επιχείρηση μπορεί να περιοριστεί ή να αποφευχθεί, επειδή η ενδεχόμενη υποχρέωση αντισταθμίζεται από μία σχετική απαίτηση ή αντισταίτηση κατά τρίτου. Στις περιπτώσεις, αυτές, το ποσό που καταχωρείται ως δαπάνη προβλέψεως μπορεί να προσδιορίζεται αφού ληφθεί υπόψη η πιθανή ανάκτηση με βάση την αιτιότητα.

Στις οικονομικές καταστάσεις γενικά, αποκαλύπτονται με σημειώσει η ύπαρξη και τα ποσά των εγγυήσεων, των υποχρεώσεων από προεξοφλημένες συναλλαγματικές και των όμοιων υποχρεώσεων, που έχουν αναληφθεί από μία επιχείρηση.

Ενδεχόμενα κέρδη:

Ενδεχόμενα κέρδη δεν πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα ή στο ενεργητικό των οικονομικών καταστάσεων. Η ύπαρξη ενδεχόμενων κερδών πρέπει να γνωστοποιείται όταν πιθανολογείται ότι τα κέρδη θα πραγματοποιηθούν. Δεν καταχωρούνται τα ενδεχόμενα κέρδη στις οικονομικές καταστάσεις, δεδομένου ότι αυτό μπορεί να καταλήξει στην καταχώρηση εσόδων τα οποία ενδέχεται να μη πραγματοποιηθούν ποτέ. Όταν η πραγματοποίηση του κέρδους είναι βέβαιη, τότε το κέρδος αυτό δεν αποτελεί ενδεχόμενο και πρέπει να καταχωρείται.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ :

Όταν απαιτείται γνωστοποίηση των ζημιών ή κερδών, πρέπει να παρέχεται η ακόλουθη πληροφορία :

- η φύση του ενδεχόμενου γεγονότος
- οι βέβαιοι παράγοντες που μπορεί να επηρεάζουν την μελλοντική έκβαση
- μία εκτίμηση της οικονομικής συνέπειας.

Γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού:

Τα γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας εγκρίσεως για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να υπαγορεύουν την ανάγκη διορθώσεως των περιουσιακών στοιχείων ή των υποχρεώσεων. Η διαδικασία που ακολουθείται για την έγκριση της εκδόσεως των οικονομικών καταστάσεων ποικίλει αναλόγως με την διάρθρωση της διοικήσεως και τις διαδικασίες που ακολουθούνται για την κατάρτιση και την οριστικοποίηση τους.

Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις πρέπει να διορθώνονται με βάση τα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και τα οποία παρέχουν πρόσθετα στοιχεία για να βοηθήσουν στην εκτίμηση των ποσών που έχουν σχέση με συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία αυτή ή που φανερώνουν ότι δεν είναι κατάλληλη η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας για το σύνολο της επιχειρήσεως.

Είναι απαραίτητο να γίνονται διορθώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων για γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και τα οποία παρέχουν πρόσθετες πληροφορίες για τον προσδιορισμό των ποσών που έχουν σχέση με συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία αυτή. Γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μπορεί να φανερώνουν ότι η επιχείρηση στο σύνολο της παύει να είναι επιχείρηση με συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

Δεν χρειάζεται να γίνονται διορθώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, παρά μόνο γνωστοποίηση για όσα γεγονότα συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και τα οποία δεν επηρεάζουν την κατάσταση του ενεργητικού ή του παθητικού κατά την ημερομηνία αυτή αλλά όμως είναι τέτοιας σπουδαιότητας ώστε η μη γνωστοποίησή τους θα επηρέαζε την ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να προβούν σε σωστές εκτιμήσεις. Παράδειγμα αποτελεί η μείωση της αξίας των χρεογράφων μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού, και εκείνης που εγκρίνονται για έκδοση οι οικονομικές καταστάσεις. Η πτώση της αξίας, αντικατοπτρίζει καταστάσεις που συνέβησαν στην περίοδο που ακολούθησε. Και ένα ακόμα παράδειγμα είναι η καταστροφή από πυρκαγιά μιας μεγάλης παραγωγικής εγκαταστάσεως μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Επίσης, μερίσματα που αφορούν τη χρήση την οποία καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις και προτείνονται ή αναγγέλλονται για διανομή μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά πριν από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει να περιλαμβάνονται ή να αποκαλύπτονται σε αυτές.

Αν η γνωστοποίηση των γεγονότων που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού απαιτείται, πρέπει να παρέχονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

- η φύση του γεγονότος
- μία εκτίμηση της οικονομικής επιδράσεως.

Αριθμός 10

Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
(αναθεωρημένο 1999)

ΣΚΟΠΟΣ:

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει:

- ❖ πότε μία επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
- ❖ τις γνωστοποιήσεις που μια επιχείρηση πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.⁷⁰
- ❖ δεν πρέπει μία επιχείρηση να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της πάνω στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern), αν γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση και γνωστοποίηση των γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι εκείνα τα γεγονότα που επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση.

Τα γεγονότα αυτά μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες:

- σε αυτά που παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού (διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού)
- σε αυτά που είναι ενδεικτικά των συνθηκών που προέκυψαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού).

Καταχώρηση και αποτίμηση

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, τα οποία απαιτούν μία επιχείρηση να αναπροσαρμόζει τα ποσά που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Μία επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόζει τα ποσά που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της για να αντανακλούν τα γεγονότα που αναπροσαρμόζουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

⁷⁰ Έκδοση από το ΣΟΦ.Λ - Δ.Λ.Π. αριθμός 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

- 1) Η επίλυση μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, μιας δικαστικής υποθέσεως η οποία, επειδή επιβεβαιώνει ότι μία επιχείρηση είχε μία δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, απαιτεί να αναπροσαρμόσει μία πρόβλεψη ήδη καταχωρημένη ή να καταχωρήσει μία πρόβλεψη αντί της γνωστοποίησεως
- 2) Η λήψη της πληροφορίας μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, που δείχνει, ότι ένα περιουσιακό στοιχείο ήταν απομειωμένο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, ή ότι το ποσό μιας προηγούμενης καταχωρημένης ζημιάς απομειώσεως για αυτό το περιουσιακό στοιχείο χρειάζεται να αναπροσαρμοστεί. Για παράδειγμα:
 - η πτώχευση ενός πελάτη που συμβαίνει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, επιβεβαιώνει ότι μια ζημιά υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, από ένα εισπρακτέο λογαριασμό και ότι η επιχείρηση χρειάζεται να αναπροσαρμόσει τη λογιστική αξία των εισπρακτέων εμπορικών λογαριασμών
 - η πώληση μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που αγοράστηκαν ή του προϊόντος από τα περιουσιακά στοιχεία που πωλήθηκαν πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού
- 3) Ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που αγοράστηκαν ή του προϊόντος από τα περιουσιακά στοιχεία που πωλήθηκαν πριν την ημερομηνία του ισολογισμού
- 4) Ο προσδιορισμός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού του ποσού του κέρδους που διαμένει ή των πληρωμών προς τους εργαζομένους, αν η επιχείρηση είχε μια παρούσα νόμιμη δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού να κάνει τέτοιες πληρωμές, ως αποτέλεσμα γεγονότων πριν από αυτήν την ημερομηνία.
- 5) Η αποκάλυψη απάτης ή λαθών που δείχνουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις ήταν λανθασμένες.

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

Μια επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόζει τα ποσά που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της για να αντανakλούν τα μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Ένα παράδειγμα μη διορθωτικού γεγονότος μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, είναι μια πτώση στην αξία των επενδύσεων μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση. Η πτώση στην αξία δεν αφορά περιστάσεις που έχουν ανακύψει στην περίοδο που ακολουθεί και συνεπώς μία επιχείρηση δεν αναπροσαρμόζει τα ποσά που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της για επενδύσεις.

Συνεχιζόμενη δραστηριότητα:

Μία επιχείρηση δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της πάνω στην βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητάς της, αν η διεύθυνση

προσδιορίζει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού ή ότι προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει να εμπορεύεται. Χειροτέρευση στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και στην οικονομική θέση μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μπορεί να δείχνει ανάγκη να ληφθεί υπόψη η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.

Το Δ.Λ.Π. 1, παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις:

- οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν καταρτιστεί πάνω στην βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας
- η διεύθυνση είναι ενήμερη των αβεβαιοτήτων που αφορούν σε γεγονότα ή συνθήκες σχετικά με την ικανότητα της επιχείρησης να εξακολουθεί μια συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ:

Μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση. Αν οι ιδιοκτήτες της επιχειρήσεως έχουν τη δύναμη να τροποποιούν τις οικονομικές καταστάσεις μετά την έκδοση, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός.

Επίσης, αν μία επιχείρηση λαμβάνει πληροφορίες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σχετικά με συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση πρέπει να ενημερώνει τις γνωστοποιήσεις που αφορούν αυτές τις συνθήκες.

Ένα παράδειγμα της ανάγκης ενημερώσεως των γνωστοποιήσεων, είναι όταν απόδειξη καθίσταται διαθέσιμη μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, σχετικά με μια ενδεχόμενη υποχρέωση που υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού

Όταν μη διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι τέτοιας σπουδαιότητας, που η μη γνωστοποίηση θα επηρέαζε την ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, να προβούν σε κατάλληλες εκτιμήσεις και αποφάσεις, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες για κάθε σημαντική κατηγορία αυτών των γεγονότων:

- τη φύση του γεγονότος
- μία εκτίμηση του οικονομικού αποτελέσματος.

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα μη διορθωτικών γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, τα οποία μπορεί να είναι τέτοιας σπουδαιότητας που η μη γνωστοποίηση θα επηρέαζε την ικανότητα των οικονομικών καταστάσεων να προβούν σε κατάλληλες εκτιμήσεις και αποφάσεις:

- I. μία μεγάλη ενοποίηση επιχειρήσεων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
- II. ανακοίνωση ενός προγράμματος για να διακοπεί μία εκμετάλλευση, διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή διακανονισμό υποχρεώσεων που αποδίδονται σε μια διακοπτόμενη εκμετάλλευση ή σύναψη συμφωνιών για πώληση περιουσιακών στοιχείων
- III. μεγάλες αγορές και πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων

- IV. η καταστροφή μιας μεγάλης παραγωγικής εγκατάστασής από πυρκαγιά μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
- V. ανακοίνωση ή έναρξη εφαρμογής μιας μεγάλης αναδιάρθρωσης
- VI. μεγάλες συναλλαγές κοινών μετοχών και δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
- VII. ανώμαλες μεταβολές μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σε τιμές περιουσιακών στοιχείων
- VIII. μεταβολές στους συντελεστές φόρου ή φορολογικοί νόμοι που ενεργοποιούνται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
- IX. ανάληψη δεσμεύσεων ή υποχρεώσεων για παράδειγμα έκδοση ουσιαστικών εγγυήσεων
- X. έναρξη μεγάλης δικαστικής αμφισβητήσεως που ανακύπτει από γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 11

Συμβάσεις κατασκευής έργων

(αναθεωρημένο 1993)

ΣΚΟΠΟΣ:

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και δαπανών που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων. Πάσης φύσεως της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής έργων, η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Συνεπώς το βασικό θέμα για τη παρακολούθηση των συμβάσεων κατασκευής έργων είναι η κατανομή των συμβατικών εσόδων και δαπανών στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο. Αυτό το πρότυπο, χρησιμοποιεί τα κριτήρια καταχωρήσεως που καθιερώνονται στο πλαίσιο κατάρτισης και παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων, για να καθορίσει πότε τα συμβατικά έσοδα και το συμβατικό κόστος πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.⁷¹

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων στις οικονομικές καταστάσεις των κατασκευαστικών.

⁷¹ Έκδοση από το ΣΟΕΑ -Δ.Λ.Π. αριθμός 11. Συμβάσεις Κατασκευής έργων

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Σύμβαση κατασκευής έργου: είναι μια σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεόμενα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ότι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους.

Σύμβαση σταθερής τιμής: είναι μία 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 υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.

Σύμβαση προστιθέμενης αμοιβής: είναι μία σύμβαση κατασκευής έργου κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το συμφωνημένο ή το καθορισμένο κόστος, πλέον ενός ποσοστού πάνω στο κόστος ή μιας σταθερής τιμής.

Οι συμβάσεις κατασκευής έργων περιλαμβάνουν:

- συμβάσεις για την παροχή υπηρεσιών, που άμεσα συνδέονται με την κατασκευή του περιουσιακού στοιχείου, για παράδειγμα, οι συμβάσεις για υπηρεσίες διεύθυνσεως του έργου και αρχιτέκτονας
- συμβάσεις για τη καθαίρεση ή την αποκατάσταση περιουσιακών στοιχείων

Ομαδοποιημένες και διασπασμένες συμβάσεις κατασκευής έργων

Όταν μια σύμβαση καλύπτει ένα πλήθος περιουσιακών στοιχείων, η κατασκευή του καθενός πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια ξεχωριστή σύμβαση κατασκευής εφόσον:

- ❖ έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προτάσεις για κάθε περιουσιακό στοιχείο
- ❖ κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε ιδιαίτερη διαπραγμάτευση και ο κατασκευαστής και ο πελάτης είναι σε θέση να αποδεχθούν ή να απορρίψουν το τμήμα της συμβάσεως που σχετίζεται με κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο
- ❖ δαπάνες και τα έσοδα από κάθε περιουσιακό στοιχείο μπορεί να εξατομικευτούν.

Επίσης μία ομάδα συμβάσεων, ή με ένα μόνο πελάτη ή με περισσότερους πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια απλή σύμβαση κατασκευής εφόσον:

- ❖ η ομάδα των συμβάσεων έχει συναφθεί ως ένα ενιαίο σύνολο
- ❖ οι συμβάσεις είναι τόσο στενά αλληλοσυνδεδεμένες που αποτελούν στην πραγματικότητα μέρος ενός ενιαίου προγράμματος με ένα γενικό όριο κέρδους
- ❖ οι συμβάσεις εκτελούνται συγχρόνως ή με μια συνεχή αλληλουχία

Μία τρίτη περίπτωση είναι μία σύμβαση να προβλέπει τη κατασκευή ενός πρόσθετου στοιχείου, κατά τη διακριτική ευχέρεια του πελάτη, ή μπορεί να τροποποιηθεί για να συμπεριλάβει την κατασκευή ενός πρόσθετου στοιχείου.

Δηλαδή:

- ❖ το περιουσιακό στοιχείο διαφέρει σε σχεδιασμό, τεχνολογία και λειτουργία από το περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία που καλύπτονται από την αρχική σύμβαση
- ❖ η τιμή του περιουσιακού στοιχείου συμφωνείται χωρίς αναφορά στην αρχική τιμή.

■ Συμβατικό έσοδο

Το συμβατικό έσοδο πρέπει να αποτελείται:

- από το αρχικό ποσό που συμφωνήθηκε στη σύμβαση
- από τις τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο, τις αποζημιώσεις και τα κίνητρα:
 - 1) κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι θα αποτελέσουν έσοδο
 - 2) μπορεί να υπολογιστούν βάσιμα.

Ο υπολογισμός του συμβατικού εσόδου, γίνεται με την πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος και επηρεάζεται από μία ποικιλία αβεβαιοτήτων οι οποίες εξαρτώνται από την έκβαση μελλοντικών γεγονότων. Συνεπώς το ποσό του συμβατικού εσόδου, μπορεί να αυξάνεται ή να μειώνεται από τη μία χρήση στην άλλη. Για παράδειγμα:

- ένας κατασκευαστής και ένας πελάτης μπορεί να συμφωνήσουν τροποποιήσεις που αυξάνουν ή μειώνουν το συμβατικό έσοδο σε μια επόμενη χρήση από εκείνη κατά την οποία συμφωνήθηκε στην αρχή
- το ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε σε μία σύμβαση σταθερής τιμής, μπορεί να αυξάνεται ως συνέπεια όρων κλιμακώσεως του κόστους
- το ποσό του συμβατικού εσόδου μπορεί να μειώνεται, ως αποτέλεσμα ποινών που προκύπτουν από καθυστερήσεις με υπαιτιότητα του κατασκευαστή κατά την ολοκλήρωση της συμβάσεως
- όταν μια σύμβαση σταθερής τιμής αφορά στη σταθερή τιμή κατά κατασκευαζόμενη μονάδα, το συμβατικό έσοδο αυξάνεται, καθώς αυξάνεται ο αριθμός των μονάδων.

Αποζημίωση είναι ένα ποσό που ο κατασκευαστής επιδιώκει να εισπράξει από τον πελάτη ή άλλο τρίτο, για κάλυψη δαπανών που δεν περιλαμβάνονται στη συμβατική τιμή. Μία αποζημίωση μπορεί να προκύπτει για παράδειγμα, από καθυστερήσεις με ευθύνη του πελάτη, από λάθη στις προδιαγραφές ή στο σχεδιασμό και από τροποποιήσεις στο έργο. Συνεπώς, οι αποζημιώσεις συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο εφόσον:

- πιθανολογείται ο πελάτης να δεχθεί την αποζημίωση

- ο το ποσό που πιθανολογείται ότι θα αποδεχθεί ο πελάτης, μπορεί να υπολογιστεί βάσιμα.

Κίνητρα, είναι πρόσθετα ποσά πληρωτέα στον κατασκευαστή, εφόσον καλύπτονται πρότυπα εκτελέσεως. Για παράδειγμα, μία σύμβαση μπορεί να προβλέπει την πληρωμή κινήτρων στον κατασκευαστή. Οι πληρωμές κινήτρων συμπεριλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο εφόσον:

- πιθανολογείται ότι θα καλυφθούν τα καθορισμένα πρότυπα εκτελέσεως
- το ποσό των κινήτρων μπορεί να υπολογιστεί βάσιμα.

■ Συμβατικό κόστος

Το συμβατικό κόστος, πρέπει να περιλαμβάνει:

- δαπάνες που αφορούν άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση
- δαπάνες που είναι επιρριπτές στις συμβατικές δραστηριότητες
- όσες άλλες δαπάνες επιβαρύνουν τον πελάτη σύμφωνα με τους όρους σύμβασης κατασκευής

Οι δαπάνες που αφορούν τη συγκεκριμένη σύμβαση περιλαμβάνουν:

- 1) άμεσα εργατικά, συμπεριλαμβανομένης και της επίβλεψης
- 2) κόστος υλικών που χρησιμοποιήθηκαν στην κατασκευή
- 3) αποσβέσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση της σύμβασης
- 4) δαπάνες μετακινήσεως μηχανημάτων και εξοπλισμού
- 5) δαπάνες μισθώσεως μηχανημάτων και εξοπλισμού
- 6) δαπάνες σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που άμεσα συνδέονται με την εκτέλεση της σύμβασης
- 7) υπολογιστικό κόστος εργασιών επιανορθώσεως και εγγυήσεως
- 8) αποζημιώσεις τρίτων.

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

- ασφάλιστρα
- δαπάνες σχεδιασμού και τεχνικής βοήθειας που δεν συνδέονται με συγκεκριμένη σύμβαση γενικά έξοδα κατασκευών

Δαπάνες που δεν μπορεί να επιρριφθούν στις συμβατικές δραστηριότητες ή δεν μπορεί να επιβαρύνουν μία σύμβαση, αποκλείονται από τις δαπάνες σύμβασης κατασκευής, στις οποίες και περιλαμβάνονται:

- ο γενικά έξοδα διοικήσεως για τα οποία δεν καθορίζεται στη σύμβαση η ανάκτηση τους
- ο έξοδα πωλήσεως

- έξοδα ερευνών και αναπτύξεως για τα οποία δεν καθορίζεται στη σύμβαση η ανάκτηση τους
- απόσβεση μηχανημάτων και εξοπλισμού σε αδράνεια.

Καταχώρηση συμβατικών εσόδων και εξόδων

Όταν η έκβαση μιας συμβάσεως κατασκευής έργου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα συμβατικά έσοδα και οι δαπάνες που συνδέονται με την σύμβαση, πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως, ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσεως της συμβατικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Στην περίπτωση της σύμβασης σταθερής τιμής, το αποτέλεσμα της συμβάσεως μπορεί να εκτιμηθεί όταν, πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- το συνολικό συμβατικό έσοδο μπορεί να υπολογιστεί βάσιμα
- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την σύμβαση θα εισρέουν στην επιχείρηση
- το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση του έργου και το στάδιο ολοκλήρωσεως κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να υπολογιστούν βάσιμα
- οι αναληφθείσες δαπάνες που θα επιρριφθούν στο έργο μπορεί να προσδιοριστούν με σαφήνεια και να υπολογιστούν βάσιμα, ώστε το πραγματικό συμβατικό κόστος που πραγματοποιείται να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις

Στην περίπτωση της σύμβασης προστιθέμενης αμοιβής το αποτέλεσμα της συμβάσεως μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την σύμβαση θα εισρέουν στην επιχείρηση
- οι αναληφθείσες δαπάνες που θα επιρριφθούν στο έργο, μπορεί να προσδιοριστούν με σαφήνεια και να υπολογιστούν βάσιμα.

Μία επιχείρηση είναι γενικά σε θέση να κάνει βάσιμες εκτιμήσεις, αφού έχει συμφωνήσει σε μία σύμβαση που ορίζει ότι:

- τα εν δυνάμει δικαιώματα κάθε συμβαλλόμενου μέρους
- τα ανταλλάγματα
- τον τρόπο και τους όρους του διακανονισμού.

Το στάδιο ολοκλήρωσεως μιας συμβάσεως μπορεί να προσδιορίζεται με μια ποικιλία τρόπων, ανάλογα με τη φύση της συμβάσεως, στις μεθόδους μπορεί να περιλαμβάνονται και οι εξής:

- η αναλογία του συμβατικού κόστους που πραγματοποιήθηκε για έργο που έχει εκτελεστεί σε δεδομένη ημερομηνία
- επιμετρήσεις του εκτελεσθέντος έργου
- ολοκλήρωση ενός αυτοτελούς μέρους του συμβατικού έργου.

Όταν το στάδιο ολοκληρώσεως προσδιορίζεται με βάση το συμβατικό κόστος μέχρι τη δεδομένη ημερομηνία, στο κόστος αυτό περιλαμβάνονται μόνο όσες δαπάνες αντιπροσωπεύουν το συγκεκριμένο έργο. Παραδείγματα συμβατικών δαπανών που αποκλείονται από ένα τέτοιο υπολογισμό αποτελούν:

- οι συμβατικές δαπάνες που αφορούν σε μελλοντική δραστηριότητα επί της συμβάσεως όπως το κόστος υλικών που έχουν παραδοθεί ή είναι σε αναμονή για χρήση σε μία σύμβαση ή δεν έχουν τοποθετηθεί κατά την εκτέλεση της συμβάσεως
- οι πληρωμές που έγιναν προκαταβολικά σε τρίτους .

Όταν το αποτέλεσμα μιας συμβάσεως κατασκευής έργου δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα τότε:

- το έσοδο πρέπει να καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που το πραγματοποιημένο συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί
- το συμβατικό κόστος πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται.

Μία αναμενόμενη ζημιά από τη σύμβαση κατασκευής έργου, πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα έγκαιρα.

Το συμβατικό κόστος που δεν πιθανολογείται να ανακτηθεί, βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα. Παράδειγμα τέτοιων περιπτώσεων, στις οποίες η ανάκτηση συμβατικού κόστους που πραγματοποιήθηκε μπορεί να μην είναι πιθανή :

- οι οποίες δεν είναι πλήρως εκτελεστές
- η ολοκλήρωση των οποίων εξαρτάται από το αποτέλεσμα νομοθετικής ρυθμίσεως
- οι οποίες αφορούν σε ιδιοκτησίες που είναι πιθανό να απαλλοτριωθούν
- όπου ο κατασκευαστής αδυνατεί να ολοκληρώσει τη σύμβαση ή ο πελάτης να αντιμετωπίσει τις υποχρεώσεις του.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ :

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- ❖ το ποσό του συμβατικού εσόδου που λογίστηκε για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που λογίστηκε στη χρήση
- ❖ τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκληρώσεως των σε εκτέλεση συμβάσεων.

Η επιχείρηση επίσης, πρέπει να γνωστοποιεί καθένα από τα ακόλουθα για τις σε εκτέλεση συμβάσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού:

- ❖ το συγκεντρωτικό ποσό των δαπανών που έγιναν και των κερδών που καταχωρήθηκαν μέχρι την ημερομηνία αυτή
- ❖ το ποσό των προκαταβολών που εισπράχθηκαν

❖ το ποσό των παρακρατήσεων.

Η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει:

- ✓ το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για συμβατικό έργο
- ✓ το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για συμβατικό έργο.

Δηλαδή, το μικτό ποσό είναι η διαφορά:

- του κόστους που πραγματοποιήθηκε πλέον των καταχωρηθέντων κερδών
- το ποσό των καταχωρηθείσων ζημιών και των τμηματικών τιμολογήσεων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 12

Φόροι εισοδήματος

ΣΚΟΠΟΣ:

Σκοπός αυτού του προτύπου, είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Δηλαδή η λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι ο τρόπος λογιστικής παρακολούθησης των τρεχουσών και μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από⁷²:

- ❖ τη μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας απαιτήσεων που απεικονίζεται στον ισολογισμό μιας επιχείρησης
- ❖ συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας χρήσεως που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Κατά την καταχώρηση μιας απαιτήσεως ή υποχρεώσεως η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να διακανονίσει αξία αυτής της απαιτήσεως ή της υποχρεώσεως. Αυτό το πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις. Επίσης, απαιτεί από την επιχείρηση να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο, με τον οποίο να λογιστικοποιεί τις λοιπές συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα.

Αυτό το πρότυπο επίσης, ασχολείται με την καταχώρηση των αναβαλλόμενων απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με την γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος.

⁷² Έκδοση από το ΣΟΕΑ - Δ.Α.Π. αριθμός 12: Φόροι εισοδήματος

Για τους σκοπούς αυτού του προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους εθνικούς και εξωτερικούς φόρους που βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι. Σε μερικές νομοθεσίες οι φόροι εισοδήματος είναι πληρωτέοι με ένα υψηλότερο ή χαμηλότερο συντελεστή, αν μέρος ή το σύνολο των καθαρών κερδών ή των αδιανέμητων κερδών καταβάλλεται σε μερίσματα. Σε μερικές νομοθεσίες, οι φόροι εισοδήματος μπορεί να είναι επιστρεπτέοι αν μέρος ή το σύνολο των καθαρών κερδών ή των αδιανέμητων κερδών καταβάλλεται σε μερίσματα. Αυτό το πρότυπο δεν καθορίζει τότε και με ποιο τρόπο μια επιχείρηση πρέπει να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων και λοιπών διανομών επιχείρησης.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Λογιστικό αποτέλεσμα: είναι το καθαρό κέρδος ή ζημιά μιας χρήσεως πριν από την αφαίρεση της δαπάνης του φόρου.

Φορολογητέο εισόδημα: είναι το ποσό του κέρδους μιας χρήσεως, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι οι φόροι εισοδήματος.

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

Τρέχον φόρος: είναι το ποσό των πληρωτέων φόρων εισοδήματος που αφορούν στο φορολογητέο κέρδος μιας χρήσεως.

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

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις: είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν:

- εκπεστέες χρονικές διαφορές
- μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές
- μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.

Προσωρινές διαφορές: είναι οι διάφορες μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρεώσεως στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσεώς του.

Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

- ή φορολογητέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογικά ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ή ζημιάς των μελλοντικών χρήσεων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρεώσεως ανακτάται ή διακανονίζεται
- ή οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ή ζημιάς των

μελλοντικών χρήσεων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρεώσεως ανακτάται ή διακανονίζεται.

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

Καταχώρηση τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων και τρεχουσών φορολογικών απαιτήσεων

Ο τρέχων φόρος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις, πρέπει να καταχωρείται ως υποχρέωση, κατά την έκταση που δεν έχει καταβληθεί. Αν το ποσό που ήδη καταβλήθηκε για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις, υπερβαίνει το οφειλόμενο ποσό για αυτές τις χρήσεις, το επιπλέον πρέπει να καταχωρείται ως απαίτηση.

Το όφελος που σχετίζεται με μια φορολογική ζημιά, η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση τρέχοντα φόρου, προηγούμενης χρήσεως, πρέπει να καταχωρείται ως απαίτηση. Όταν χρησιμοποιείται φορολογική ζημιά για την ανάκτηση φόρου, προηγούμενης χρήσεως, η επιχείρηση καταχωρεί την ωφέλεια ως απαίτηση στη χρήση στην οποία προκύπτει η φορολογική ζημιά, επειδή πιθανολογείται ότι η ωφέλεια θα εισρεύσει στην επιχείρηση και μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Υπεραξία

Υπεραξία είναι το επιπλέον κόστος μιας αγοράς, πάνω από τα δικαιώματα του αγοραστή στην ακριβοδίκαιη αξία των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν. Πολλές φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν την απόσβεση της υπεραξίας ως μιας εκπεστέας δαπάνης κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Σε αυτές τις νομοθεσίες, το κόστος υπεραξίας δεν είναι εκπεστέο όταν μία θυγατρική πωλεί της κυρίας επιχείρησής της. Σε αυτές τις υπεραξίες η φορολογική βάση έχει υπεραξία μηδέν. Κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της μηδενικής φορολογικής βάσεώς της είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά. Όμως αυτό το πρότυπο, δεν επιτρέπει την καταχώρηση της προκύπτουσας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρεώσεως, επειδή η υπεραξία είναι υπολειμματική και η καταχώρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρεώσεως θα αύξανε τη λογιστική αξία της υπεραξίας.

Αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι

Για τη μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων, πρέπει να καταχωρείται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι θα υπάρξει μελλοντικό κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν. Η ύπαρξη αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών αποτελεί ισχυρή απόδειξη ότι μελλοντικό φορολογητέο κέρδος μπορεί να μην υπάρξει. Συνεπώς, όταν μία επιχείρηση έχει ιστορικό πρόσφατων ζημιών, η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση που προκύπτει από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικούς φόρους, ή υπάρχει άλλη πειστική απόδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογικό κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικοί φόροι, μπορεί να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση.

Μία επιχείρηση, εξετάζει τα ακόλουθα κριτήρια κατά την εκτίμηση της πιθανότητας ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικοί φόροι, μπορεί να χρησιμοποιηθούν:

- αν η επιχείρηση έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές, που αφορούν την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα, οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά έναντι των οποίων οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικοί φόροι, μπορεί να χρησιμοποιηθούν πριν την εκπνοή τους
- αν πιθανολογείται ότι η επιχείρηση θα έχει φορολογητέα κέρδη πριν από την εκπνοή των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή πιστωτικών φόρων
- αν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές προέρχονται από συγκεκριμένες αιτίες, που είναι απίθανο να επανασυμβούν
- αν υπάρχει στην επιχείρηση φορολογικός προγραμματισμός που θα δημιουργήσει φορολογητέο κέρδος στην περίοδο στην οποία οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικοί φόροι, μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Αποτίμηση

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις πρέπει να αποτιμώνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί στις φορολογικές αρχές με τη χρήση φορολογικών συντελεστών που έχουν θεσπιστεί μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, πρέπει να αποτιμώνται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να εφαρμοστούν στην περίοδο κατά την οποία θα διακανονιστεί η απαίτηση ή η υποχρέωση λαμβάνοντας υπόψη τους φορολογικούς συντελεστές που έχουν θεσπιστεί μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όταν εφαρμόζονται διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές σε διαφορετικά επίπεδα φορολογητέου εισοδήματος, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τη χρήση των μέσων συντελεστών που αναμένονται να εφαρμοστούν στο φορολογητέο κέρδος ή ζημιά των χρήσεων στις οποίες οι προσωρινές διαφορές αναμένεται να αναστραφούν.

Η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων πρέπει να αντανακλά τις επακόλουθες φορολογικές συνέπειες του τρόπου με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, τη λογιστική αξία των απαιτήσεων και υποχρεώσεων της.

Σε μερικές νομοθεσίες ο τρόπος με τον οποίο μια επιχείρηση ανακτά τη λογιστική αξία μιας απαιτήσεως ή υποχρεώσεως, μπορεί να επηρεάζει ή το φορολογικό συντελεστή που είναι εφαρμοστέος όταν η επιχείρηση ανακτά τη λογιστική αξία αυτής, ή τη φορολογική βάση της απαιτήσεως ή υποχρεώσεως.

Κατάσταση αποτελεσμάτων

Ο τρέχον και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να καταχωρείται στα έσοδα ή στα έξοδα και να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως, πλην της έκτασης που ο φόρος προκύπτει από:

- συναλλαγή ή γεγονός καταχωρούμενο στα ίδια κεφάλαια και την ίδια ή διαφορετική χρήση
- ενοποίηση επιχειρήσεων που συνίσταται σε εξαγορά.

Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος καταχωρείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων :

- ❖ έσοδα από τόκους, δικαιώματα ή μερίσματα εισπράττονται καθυστερημένα και περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα με βάση μια χρονική αναλογία
- ❖ δαπάνες αναπτύξεως έχουν μεταφερθεί στο πύγιο ενεργητικό και αποσβένονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, αλλά είχαν εκπεσθεί για φορολογικούς σκοπούς όταν πραγματοποιήθηκαν.

Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων μπορεί να μεταβάλλεται και αν δεν υπάρχει μεταβολή στο ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών. Για παράδειγμα:

- μεταβολή στους φορολογικούς συντελεστές ή φορολογικούς νόμους
- επανεκτίμηση της ανακτησιμότητας των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων
- μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο της ανακτήσεως μιας απαιτήσεως.

Στοιχεία πιστούμενα ή χρεούμενα απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια

Ο τρέχον και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να χρεώνεται ή να πιστώνεται στα ίδια κεφάλαια, αν ο φόρος αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια στην ίδια ή σε διαφορετική χρήση.

Παραδείγματα:

- 1) μία μεταβολή στη λογιστική αξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων
- 2) μία διόρθωση στο υπόλοιπο ενάρξεως των αδιανέμητων κερδών που οφείλεται ή σε μεταβολή λογιστικής μεθόδου με αναδρομική εφαρμογή ή σε διόρθωση βασικού λάθους
- 3) συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής μονάδας εξωτερικού
- 4) ποσά που προκύπτουν κατά την ορχική καταχώρηση του συμμετοχικού στοιχείου ενός σύνθετου χρηματοπιστωτικού μέσου.

Επίσης, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσό του του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά

στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί στην καθαρή θέση. Παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων είναι:

- όταν υπάρχουν κλιμακωτοί συντελεστές φόρου εισοδήματος και είναι αδύνατο να προσδιοριστεί ο συντελεστής στον οποίο ένα συγκεκριμένο στοιχείο του φορολογητέου κέρδους έχει φορολογηθεί
- μία μεταβολή στο συντελεστή φόρου ή άλλων φορολογικών κανόνων επηρεάζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση που αφορά σε ένα στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια
- η επιχείρηση αποφασίζει να καταχωρήσει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή να μην καταχωρεί στο σύνολό της, και η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αφορά σε στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια.

Παρουσίαση

Οι φορολογικές απαιτήσεις και οι φορολογικές υποχρεώσεις, πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά από τις λοιπές απαιτήσεις και υποχρεώσεις στον ισολογισμό. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να διακρίνονται από τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

Όταν μία επιχείρηση, κάνει διάκριση μεταξύ τρεχουσών και μη τρεχουσών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, στις οικονομικές καταστάσεις, δεν πρέπει να εντάσσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις στην κατηγορία των τρεχουσών.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ :

Στις δαπάνες φόρου πρέπει να περιλαμβάνονται και :

- ✓ τρέχουσες δαπάνες φόρου
- ✓ κάθε προσαρμογή καταχωρούμενη στη χρήση για τρέχοντες φόρους προηγούμενων χρήσεων
- ✓ το ποσό των αναβαλλόμενων δαπανών φόρου που σχετίζεται με τη δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών
- ✓ το ποσό των αναβαλλόμενων δαπανών φόρου που σχετίζεται με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή επιβολή νέων φόρων
- ✓ το ποσό της ωφέλειας που προκύπτει από μη καταχωρημένη προηγουμένως φορολογική ζημιά, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης χρήσεως
- ✓ αναβαλλόμενη δαπάνη φόρου που προκύπτει από την υποτίμηση ή αναστροφή προηγούμενης υποτιμήσεως μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαιτήσεως

- ✓ το ποσό της δαπάνης φόρου που σχετίζεται με όσες μεταβολές των λογιστικών μεθόδων και βασικά λάθη περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς της χρήσεως.

Τα ακόλουθα πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται ξεχωριστά:

- ❖ το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στα ίδια κεφάλαια
- ❖ η δαπάνη φόρου που αφορά σε έκτακτα κονδύλια καταχωρημένα κατά τη διάρκεια της χρήσεως
- ❖ μία εξήγηση της σχέσεως μεταξύ δαπάνης φόρου και του λογιστικού κέρδους με ένα από τους παρακάτω τρόπους:
 - μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ δαπάνης φόρου και του γινόμενου του λογιστικού κέρδους πολλαπλασιαζόμενου με τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή, γνωστοποιώντας και τη βάση στην οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής
 - μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού φορολογικού συντελεστή και του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή, γνωστοποιώντας τη βάση στην οποία ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής υπολογίζεται
- ❖ μία εξήγηση των μεταβολών στον εφαρμοστέο συντελεστή σε σχέση με την προηγούμενη χρήση
- ❖ το ποσό των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων για τους οποίους καμιά αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση δεν καταχωρείται στον ισολογισμό
- ❖ το συγκεντρωτικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε υποκαταστήματα, θυγατρικές και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες για το οποίο δεν έχουν καταχωρηθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις
- ❖ σε σχέση με κάθε είδος προσωρινών διαφορών και σε σχέση με κάθε είδος αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων:
 - I. το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που καταχωρήθηκε στον ισολογισμό για κάθε παρουσιαζόμενη χρήση
 - II. το ποσό της αναβαλλόμενης επιστροφής ή δαπάνης φόρου που καταχωρήθηκε στην κατάσταση αποτελεσμάτων, ανά αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που καταχωρήθηκαν στον ισολογισμό
- ❖ σε σχέση με διακοπείσες εργασίες, η δαπάνη φόρου που αφορά:
 - στο κέρδος ή ζημιά από τη διακοπή
 - στο κέρδος ή ζημιά της χρήσεως από συνήθεις εργασίες της διακοπείσας δραστηριότητας, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε χρήση που παρουσιάζεται.

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και τη φύση της αποδείξεως που στηρίζει την καταχώρηση της, όταν:

- ✓ η χρησιμοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησεως εξαρτάται από μελλοντικά κέρδη πλέον των κερδών που προκύπτουν από την αναστροφή των υπάρχοντων φορολογικών προσωρινών διαφορών
- ✓ η επιχείρηση έχει υλοστεί μία ζημιά ή στην τρέχουσα ή στην προηγούμενη χρήση κατά την φορολογική νομοθεσία στην οποία υπάγεται η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Κατά την εξήγηση της σχέσεως μεταξύ δαπάνης φόρου και λογιστικού κέρδους, η επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή που παρέχει την πλέον κατανοητή πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της. Όμως, για μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε διάφορες χώρες, μπορεί να είναι πιο κατανοητή η συγκέντρωση ξεχωριστών συμφωνιών που καταρτίζονται με τη χρήση των εγχώριων συντελεστών για κάθε επί μέρους χώρα.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 13

Εμφάνιση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων

(αναμορφωμένο 1994)

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για την παρουσίαση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

Δεν ασχολείται με τον τρόπο αποτιμήσεως του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων διότι η χωριστή εμφάνιση τους έχει θεωρηθεί χρήσιμη πληροφορία στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην ανάλυση της οικονομικής θέσεως της μιας επιχειρήσεως.⁷³

Η θετική διαφορά μεταξύ κυκλοφορούντος ενεργητικού και βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων αναφέρεται ως καθαρό κυκλοφορούν ενεργητικό ή κεφάλαιο κίνησης.

Κυκλοφορούν ενεργητικό

- Μετρητά και καταθέσεις στις τράπεζες, διαθέσιμες για τις τρέχουσες συναλλαγές. Μετρητά και καταθέσεις στις τράπεζες που η χρησιμοποίησή τους για τρέχουσες συναλλαγές υπόκειται σε δεσμεύσεις, πρέπει να περιλαμβάνονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό μόνο όταν η διάρκεια των δεσμεύσεων περιορίζεται στο χρόνο εξοφλήσεως μιας υποχρεώσεως, η

⁷³ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Α.Π. αριθμός 13: Εμφάνιση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων

οποία περιλαμβάνεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ή αν οι δεσμεύσεις αυτές λήγουν μέσα σε ένα έτος

- Χρεόγραφα που δεν προορίζονται να παραμείνουν στην κατοχή της επιχειρήσεως και τα οποία είναι ευχερώς ρευστοποιήσιμα
- Απαιτήσεις από πελάτες και άλλες απαιτήσεις, που αναμένεται να ρευστοποιηθούν μέσα σε ένα έτος από την ημερομηνία του ισολογισμού. Οι απαιτήσεις από πελάτες μπορεί να περιλαμβάνονται στο σύνολό τους, στο κυκλοφορούν ενεργητικό, με την προϋπόθεση ότι θα αναφέρεται το ποσό που δεν αναμένεται να ρευστοποιηθεί μέσα σε ένα έτος
- Αποθέματα
- Προκαταβολές για αγορά κυκλοφοριακών στοιχείων
- Προπληρωθέντα έξοδα που αναμένεται να καταστούν δεδουλευμένα μέσα σε ένα έτος από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Μεταξύ των κονδυλίων που περιλαμβάνονται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, πρέπει να βρίσκονται οι υποχρεώσεις που είναι άμεσα πληρωτέες, όταν ζητηθεί από τους πιστωτές, καθώς και όσες από τις κατωτέρω υποχρεώσεις αναμένεται να εξοφληθούν μέσα σε ένα έτος από την ημερομηνία του ισολογισμού:

- Τραπεζικά και άλλα δάνεια. Αν ένα δάνειο είναι πληρωτέο σύμφωνα χρονοδιάγραμμα εξοφλήσεως, που έχει συμφωνηθεί με τον πιστωτή, το δάνειο μπορεί να κατατάσσεται ανάλογα με το χρονοδιάγραμμα, έστω και αν ο πιστωτής έχει δικαίωμα να ζητήσει άμεση εξόφληση
- Οι βραχυπρόθεσμες δόσεις των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων
- Υποχρεώσεις από συναλλαγές και δεδουλευμένα έξοδα πληρωτέα
- Προβλέψεις για φόρους πληρωτέους
- Μερίσματα πληρωτέα
- Έσοδα επόμενων χρήσεων και προκαταβολές πελατών
- Προβλέψεις για ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Το βραχυπρόθεσμο μέρος μιας μακροπρόθεσμης υποχρέωσης μπορεί να εξαιρεθεί από τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, αν η επιχείρηση προτίθεται να αναχρηματοδοτήσει την υποχρέωση σε μακροπρόθεσμη βάση και υπάρχει η βεβαιότητα ότι θα το κατορθώσει. Για επιβεβαίωση της δυνατότητας αυτής θα απαιτούνταν:

- ή αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ή των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
- ή μία συμφωνία χρηματοδοτήσεως, που δεν λήγει μέσα σε ένα έτος από την ημερομηνία του ισολογισμού και την οποία ο χρηματοδότης, δανειστής ή επενδυτής, έχει την οικονομική δυνατότητα να τηρήσει.

Εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις

Το συνολικό ποσό του κυκλοφορούντος ενεργητικού και το συνολικό ποσό των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις. Το ποσό με το οποίο ένα κυκλοφοριακό στοιχείο ή μία βραχυπρόθεσμη υποχρέωση εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις, δεν πρέπει να μειώνεται με το συμψηφισμό άλλης βραχυπρόθεσμης υποχρέωσης ή άλλου κυκλοφοριακού στοιχείου, εκτός αν υπάρχει νόμιμο δικαίωμα συμψηφισμού και ο συμψηφισμός αυτός αντιπροσωπεύει τον προσδοκώμενο τρόπο ρευστοποιήσεως του στοιχείου ή διακανονισμού της υποχρέωσης.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 14

Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα

(αναθεωρημένο 1997)

ΣΚΟΠΟΣ:

Σκοπός αυτού του προτύπου, είναι να καθιερώσει αρχές παροχής οικονομικών πληροφοριών κατά τομές, για τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών που μια επιχείρηση παράγει και τους διάφορους γεωγραφικούς χώρους στους οποίους λειτουργεί για να βοηθά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.⁷³

- να κατανοούν καλύτερα την προηγούμενη απόδοση της επιχειρήσεως
- να εκτιμούν τους κινδύνους και τα οφέλη της επιχειρήσεως
- να κρίνουν την επιχείρηση ως σύνολο.

Οι πληροφορίες για τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών μιας επιχειρήσεως και των λειτουργιών της σε διάφορους γεωγραφικούς χώρους, είναι απαραίτητες στην εκτίμηση των κινδύνων και των αποδόσεων μιας πολυσύνθετης ή πολυεθνικής επιχειρήσεως. Συνεπώς, η κατά κατηγορία πληροφόρηση, θεωρείται απαραίτητη για την αντιμετώπιση των αναγκών των οικονομικών καταστάσεων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τις πλήρεις σειρές των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων, που είναι σύμφωνες με τα Δ.Λ.Π.. Πρέπει να εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις των οποίων μετοχές και ομολογίες είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από τις επιχειρήσεις που είναι στη διαδικασία εκδόσεως μετοχών ή ομολογιών σε δημόσιες αγορές αξιόγραφων.

Αν μία επιχείρηση της οποίας αξιόγραφο δεν είναι διαπραγματεύσιμα δημόσιας, επιλέγει να γνωστοποιεί πληροφορίες κατά τομές με τις οικονομικές

⁷³ Έκδοση από το ΣΟΕΑ - Δ.Λ.Π. αριθμός 14 : Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα

καταστάσεις, που είναι σύμφωνες προς τα Δ.Λ.Π., αυτή η επιχείρηση πρέπει να συμμορφώνεται προς τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου.

Αν μία χρηματοοικονομική παρουσίαση περιέχει τόσο τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, όσο και τις ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, η κατά τομέα πληροφόρηση είναι ανάγκη να παρουσιάζεται μόνο στη βάση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Αν μία θυγατρική είναι η ίδια επιχείρηση της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, πρέπει να παρουσιάζει και αυτή μία κατά τομές πληροφόρηση στη δική της ξεχωριστή χρηματοοικονομική παρουσίαση.

Αν μία ενιαία χρηματοοικονομική παρουσίαση περιέχει τόσο τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, της οποίας αξιόγραφα είναι διαπραγματεύσιμα δημοσίως, όσο και τις ξεχωριστές οικονομικές καταστάσεις μιας θυγατρικής, που παρακολουθείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσεως, ή μιας κοινοπραξίας στην οποία η επιχείρηση έχει ένα οικονομικό δικαίωμα, η κατά τομέα πληροφόρηση είναι απαραίτητο να παρουσιάζεται μόνο στη βάση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Ορισμοί από άλλα Δ.Λ.Π.

Επιχειρηματικές δραστηριότητες:

Είναι οι κύριες δραστηριότητες που δημιουργούν έσοδα σε μια επιχείρηση και άλλες δραστηριότητες που είναι επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσεως.

Λογιστικές μέθοδοι:

Είναι οι συγκεκριμένες αρχές, τρόποι, παραδοχές, κανόνες, και πρακτικές, που υιοθετούνται από μία επιχείρηση για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Έσοδο:

Είναι η ακαθάριστη εισροή των οικονομικών ωφελειών, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, που προκύπτει από την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, όταν οι εισροές αυτές προκαλούν αυξήσεις των ίδιων κεφαλαίων, πέραν από τις αυξήσεις που σχετίζονται με συνεισφορές από τους μετέχοντες στο κεφάλαιο.

Επιχειρηματικός τομέας:

Είναι ένα μέρος μιας επιχείρησης, που ασχολείται με την παροχή ενός εξατομικευμένου προϊόντος υπηρεσίας ή μιας ομάδας σχετιζόμενων μεταξύ τους προϊόντων ή υπηρεσιών και που υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις, οι οποίες διαφέρουν από εκείνες των άλλων επιχειρηματικών τομέων. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται στον προσδιορισμό, αν τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες σχετίζονται μεταξύ τους, περιλαμβάνουν:

- το είδος των προϊόντων ή υπηρεσιών
- τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας
- τον τύπο ή την κατηγορία του πελάτη των προϊόντων ή υπηρεσιών

- τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για τη διανομή των προϊόντων ή την παροχή των υπηρεσιών
- το πλαίσιο του λειτουργικού περιβάλλοντος(τραπεζικό, ασφαλιστικό).

Γεωγραφικός τομέας:

Είναι ένα μέρος μιας επιχειρήσεως, που ασχολείται με την παροχή προϊόντων ή υπηρεσιών μέσα σε ένα ειδικό οικονομικό περιβάλλον και 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 περιλαμβάνουν:

- ομοιότητα οικονομικών και πολιτικών συνθηκών
- σχέσεις μεταξύ των εργασιών σε διάφορους γεωγραφικούς χώρους
- εγγύτητα των εργασιών
- ειδικοί κίνδυνοι
- κανόνες συναλλαγματικού ελέγχου
- οι επικρατούντες νομισματικοί κίνδυνοι

Τομέας προς παρουσίαση

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

Έσοδα τομέα

Είναι τα έσοδα που παρουσιάζονται στη κατάσταση αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως, τα οποία αφορούν άμεσα σε ένα τομέα, καθώς και η σχετική αναλογία των εσόδων της επιχειρήσεως, που μπορεί να κατανεμηθεί σε ένα τομέα, ή αυτά μπορεί να προέρχονται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες ή από συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας επιχειρήσεως.

Τα έσοδα τομέα περιλαμβάνουν:

- έκτακτα κονδύλια
- έσοδα από τόκους ή μερίσματα, που συμπεριλαμβάνουν τόκους δουλεμένους από προκαταβολές ή δάνεια σε άλλους τομείς
- κέρδη από πωλήσεις επενδύσεων ή κέρδη από απόσβεση χρεών.

Τα έσοδα τομέα, περιλαμβάνουν ένα μερίδιο της επιχειρήσεως από τα κέρδη ή τις ζημιές των κοινοπραξιών, ή άλλων επενδύσεων, που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσεως, άλλα μόνο όταν αυτά τα κονδύλια περιλαμβάνονται στα ενοποιημένα ή συνολικά έσοδα της επιχειρήσεως.

Έξοδα τομέα

Είναι τα έξοδα που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα, τα οποία αφορούν άμεσα στον τομέα, καθώς και η σχετική αναλογία μιας δαπάνης που μπορεί να κατανεμηθεί στον τομέα και η οποία συμπεριλαμβάνει δαπάνες σχετιζόμενες με πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και

με συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας επιχειρήσεως. Οι δαπάνες του τομέα περιλαμβάνουν:

- έκτακτα κονδύλια
- τόκους, περιλαμβανομένων και όσους προέκυψαν από προκαταβολές ή δάνεια από άλλους τομείς,
- ζημιές από πωλήσεις επενδύσεων ή από απόσβεση χρεών,
- το μερίδιο της επιχειρήσεως από ζημιές κοινοπραξιών ή άλλων επενδύσεων που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσεως
- επιβάρυνση φόρου εισοδήματος
- γενικά έξοδα διοικήσεως, που προκύπτουν σε επίπεδο επιχειρήσεως και αφορούν την επιχείρηση ως σύνολο.

Αποτέλεσμα τομέα

Είναι τα έσοδα του τομέα μείον τα έξοδα του τομέα. Τα αποτελέσματα του τομέα προσδιορίζεται πριν από κάθε προσαρμογή για δικαιώματα της μειοψηφίας.

Περιουσιακά στοιχεία τομέα

Είναι τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία, που απασχολούνται από ένα τομέα στις επιχειρηματικές δραστηριότητες του και τα οποία άμεσα αφορούν στον τομέα ή μπορεί να κατανεμηθούν σε αυτόν με τρόπο ορθολογικό.

Αν το αποτέλεσμα ενός τομέα περιλαμβάνει έσοδα από τόκους ή μερίσματα, τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα αυτού περιλαμβάνουν τις σχετικές απαιτήσεις, δάνεια, επενδύσεις, ή άλλα περιουσιακά στοιχεία που δημιουργούν τα αντίστοιχα έσοδα.

Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα περιλαμβάνουν επενδύσεις που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσεως, αλλά μόνο αν το κέρδος ή ζημιά από τέτοιες επενδύσεις συμπεριλαμβάνεται στα έσοδα του τομέα.

Υποχρεώσεις τομέα

Είναι εκείνες οι λειτουργικές υποχρεώσεις που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα που ή άμεσα αφορούν τον τομέα ή μπορεί να κατανεμηθούν στον τομέα με τρόπο ορθολογικό. Στις υποχρεώσεις το τομέα δεν περιλαμβάνονται υποχρεώσεις φόρου εισοδήματος.

Λογιστικές μέθοδοι τομέα

Είναι οι λογιστικές μέθοδοι που υιοθετούνται για την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων του ενοποιημένου ομίλου ή της επιχειρήσεως, όπως και όσες λογιστικές μέθοδοι αφορούν την παρουσίαση του τομέα.

Επιχειρηματικοί και γεωγραφικοί τομείς

Οι επιχειρηματικοί και γεωγραφικοί τομείς μιας επιχειρήσεως, για τους σκοπούς θα εξωτερικής παρουσιάσεως, πρέπει να είναι οι συγκεκριμένες οργανωτικές ενότητες για τις οποίες παρέχεται πληροφόρηση προς το διοικητικό

συμβούλιο και τη Γενική διεύθυνση για το σκοπό της εκτιμήσεως της παρελθούσας αποδόσεως της ενότητας και για τη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις μελλοντικές κατανομές των πόρων.

Αν η εσωτερική και η οργανωτική δομή μιας επιχειρήσεως και το σύστημα εσωτερικής οικονομικής παρουσιάσεως προς το διοικητικό συμβούλιο και τη γενική συνέλευση δεν βασίζονται ή σε συγκεκριμένα προϊόντα ή υπηρεσίες ή σε ομάδες σχετικών υπηρεσιών, αλλά ούτε και στο γεωγραφικό παράγοντα, η διοίκηση και η διεύθυνση της επιχειρήσεως, πρέπει να επιλέξουν ή τους επιχειρηματικούς ή τους γεωγραφικούς τομείς, ως τον πρωτεύοντα τύπο της επιχειρήσεως για την κατά τομέα παρουσίαση, βασιζόμενες στις εκτιμήσεις τους για το ποιος από τους δύο τύπους αντικατοπτρίζει την πρωτεύουσα πηγή των κινδύνων και αποδόσεων, της επιχειρήσεως. Σε αυτή την περίπτωση, η διοίκηση πρέπει να καθορίζουν τους επιχειρηματικούς και γεωγραφικούς τομείς για τους σκοπούς της εξωτερικής παρουσιάσεως.

Πρωτεύων τύπος παρουσιάσεως

Οι επιβαλλόμενες γνωστοποιήσεις πρέπει να εφαρμόζονται για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα μιας επιχειρήσεως, με βάση τον πρωτεύοντα τύπο παρουσιάσεως. Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα έσοδα του κάθε παρουσιαζόμενου τομέα από πωλήσεις, σε εξωτερικούς πελάτες, καθώς και τα έσοδα από συναλλαγές με άλλους τομείς πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά.

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το μικτό αποτέλεσμα του κάθε παρουσιαζόμενου τομέα. Αν μία επιχείρηση, εκτός από το μικτό αποτέλεσμα ενός τομέα, μπορεί να υπολογίζει και το καθαρό κέρδος ή ζημιά, χωρίς να προσφεύγει σε αυθαίρετες κατανομές, προτιμάται στην παρουσίαση και αυτών των κονδυλίων. Παράδειγμα ενός μέτρου της απόδοσης ενός τομέα, που παρατίθεται πριν από το μικτό αποτέλεσμα του τομέα στην ανάλυση αποτελεσμάτων, είναι το μικτό κέρδος πωλήσεων.

Επίσης η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του κάθε παρουσιαζόμενου τομέα, καθώς και τις υποχρεώσεις.

Για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό κόστος που πραγματοποιήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσεως, για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων του τομέα, που αναμένονται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεως.

Για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το είδος και το ποσό κάθε στοιχείου των κατά τομέα εσόδων και εξόδων, τα οποία είναι τέτοιου μεγέθους που η γνωστοποίησή τους είναι απαραίτητη για να εξηγηθεί η απόδοση του κάθε παρουσιαζόμενου τομέα για τη χρήση.

Αν το συνολικό μερίδιο μιας επιχειρήσεως, στο καθαρό κέρδος ή ζημιά των κοινοπραξιών ή άλλων συμμετοχών που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσεως, γνωστοποιείται από τον παρουσιαζόμενο τομέα, τότε, πρέπει να γνωστοποιείται από τον τομέα αυτό και η συνολική επένδυση στις κοινοπραξίες αυτές.

Η επιχείρηση, πρέπει να παρουσιάζει, μια συμφωνία μεταξύ των πληροφοριών που γνωστοποιούνται για τους παρουσιαζόμενους τομείς και των συγκεντρωτικών πληροφοριών των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της

επιχειρήσεως. Κατά την παρουσίαση, τα έσοδα και τα έξοδα, πρέπει να συμφωνηθούν με τα έσοδα της επιχειρήσεως από εξωτερικούς πελάτες. Το αποτέλεσμα, του τομέα, πρέπει να συμφωνηθεί προς ένα συγκρίσιμο μέτρο του κέρδους ή της ζημιάς, εκμεταλλεύσεως, της επιχειρήσεως, όπως και με το καθαρό κέρδος ή ζημιά της επιχείρησης. Τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως πρέπει να συμφωνηθούν με τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα.

Δευτερεύουσα κατά τομέα πληροφόρηση

Οι κανόνες γνωστοποίησης που εφαρμόζονται για κάθε παρουσιαζόμενο τομέα με βάση το δευτερεύοντα τύπο παρουσιάσεως, που ακολουθεί η επιχείρηση είναι ως εξής:

- ❖ αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχειρήσεως, είναι οι επιχειρηματικοί τομείς
- ❖ αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχειρήσεως, είναι οι γεωγραφικοί τομείς που βασίζονται στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων
- ❖ αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχειρήσεως, είναι οι γεωγραφικοί τομείς που βασίζονται στην τοποθεσία των πελατών της .

1) στην πρώτη περίπτωση πρέπει να παρουσιάζονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

- τα έσοδα του τομέα από εξωτερικούς πελάτες κατά γεωγραφική περιοχή
- τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του τομέα κατά γεωγραφική τοποθεσία αυτών
- το συνολικό κόστος που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως για τη αγορά περιουσιακών στοιχείων του τομέα, που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μίας χρήσεως

2) στην δεύτερη περίπτωση πρέπει να παρουσιάζονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

- έσοδα τομέα από εξωτερικούς πελάτες
- τη συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του τομέα
- το συνολικό κόστος που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων του τομέα, που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων από μία χρήσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο, πρέπει να εφαρμόζεται για να φανερώνει τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών πάνω στις αποτιμήσεις που πραγματοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως, της επιχειρήσεως και της χρηματοοικονομικής θέσεως. Το κείμενο αυτού του προτύπου, εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις, των οποίων τα επίπεδα εσόδων, κερδών, ενεργητικού ή απασχολούμενου προσωπικού, είναι σημαντικά σε σχέση με το οικονομικό περιβάλλον, στο οποίο αυτές λειτουργούν.⁷⁵

Οι τιμές μεταβάλλονται με το χρόνο εξαιτίας διαφόρων ειδικών ή γενικών οικονομικών και κοινωνικών παραγόντων. Ειδικοί παράγοντες, όπως οι διακυμάνσεις της προσφοράς και ζήτησης, και οι τεχνολογικές μεταβολές, μπορεί να προκαλέσουν αυξήσεις ή μειώσεις των τιμών.

Στις περισσότερες χώρες, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, γίνεται με βάση το ιστορικό κόστος, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι μεταβολές του γενικού επιπέδου των τιμών ή οι μεταβολές των επιμέρους τιμών των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Οι πληροφορίες αυτές, σκοπεύουν στη ενημέρωση κάθε ενδιαφερόμενου για τις οικονομικές καταστάσεις, της επιχείρησης αναφορικά με τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών στα αποτελέσματα των εργασιών της.

Αντιμετώπιση των μεταβολών των τιμών

Οι επιχειρήσεις, στις οποίες έχει εφαρμογή αυτό το πρότυπο, πρέπει να παρέχουν πληροφορίες χρησιμοποιώντας μία λογιστική μέθοδο που λαμβάνει υπόψη τις επιδράσεις στις μεταβολές των τιμών.

Υπάρχουν αρκετοί τρόποι κατάρτισης των οικονομικών πληροφοριών, στις οποίες αντιμετωπίζεται το θέμα των επιδράσεων από τις μεταβολές των τιμών. Σύμφωνα με ένα από αυτούς τους τρόπους, οι οικονομικές πληροφορίες παρουσιάζονται με βάση τη γενική αγοραστική δύναμη, ή την παρουσίαση του τρέχοντος κόστους, αντί του ιστορικού, ή συνδυασμός των χαρακτηριστικών των δύο προηγούμενων μεθόδων.

Με οποιοδήποτε από αυτούς τους τρόπους, οι βασικές μέθοδοι για τον προσδιορισμό του εισοδήματος είναι οι δύο. Η μία δέχεται ως εισόδημα εκείνο που προκύπτει, αφού προηγουμένως θα έχει διατηρηθεί η γενική αγοραστική δύναμη των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης, και η άλλη δέχεται ως εισόδημα, εκείνο που προκύπτει αφού προηγουμένως, θα έχει διατηρηθεί η λειτουργική ικανότητα της επιχείρησης και μπορεί να περιλαμβάνει το γενικό επίπεδο των τιμών.

⁷⁵ Έκδοση από το ΣΟΕΛ- Δ.Α.Π. αριθμός 15 Πληροφορίες που φανερώνουν επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών

Μέθοδος αγοραστικής δύναμης

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. Οι επαναπροσδιορισμοί με βάση το γενικό επίπεδο τιμών, μεταβάλλουν τη λογιστική μονάδα, χωρίς να αλλάξουν οι βασικές μέθοδοι μέτρησης των αξιών. Με τη χρησιμοποίηση ενός κατάλληλου δείκτη, το εισόδημα εμπεριέχει την επίδραση από τις μεταβολές του γενικού επιπέδου τιμών, στις αποσβέσεις, στο κόστος πωλήσεων, και στα καθαρά νομισματικά στοιχεία, και καταχωρείται αφού προηγουμένως έχει διατηρηθεί η γενική αγοραστική δύναμη των ίδιων κεφαλαίων της επιχείρησης.

Μέθοδος τρέχοντος κόστους

Η μέθοδος του τρέχοντος κόστους βρίσκεται σε ένα αριθμό διαφορετικών μεθόδων. Αυτοί οι μέθοδοι, χρησιμοποιούν το κόστος αντικατάστασης ως κύρια βάση αποτιμήσεως. Σε περίπτωση όμως, που το κόστος αντικατάστασης, είναι υψηλότερο από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία όσο και από την παρούσα, ως βάση αποτιμήσεως, χρησιμοποιείται η υψηλότερη από τις αξίες αυτές.

Το κόστος αντικατάστασης, ενός συγκεκριμένου στοιχείου προσδιορίζεται με βάση το τρέχον κόστος κτήσης ενός όμοιου καινούριου ή μεταχειρισμένου, στοιχείου ή ισοδύναμης παραγωγής, ή παροχής υπηρεσιών. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, αντιπροσωπεύει την καθαρή τιμή πώλησης ενώ η παρούσα αξία αντιπροσωπεύει την τρέχουσα εκτίμηση μελλοντικών καθαρών εισπράξεων, που αναμένεται να προκύψουν από το στοιχείο αυτό, οι οποίες πρέπει να μειωθούν με ανάλογο προεξοφλητικό τόκο.

Κατά κανόνα, στις μεθόδους τρέχοντος κόστους, επιβάλλεται να λαμβάνονται υπόψη οι επιδράσεις στις αποσβέσεις και στο κόστος πωλήσεων, από τις μεταβολές των τιμών, που αφορούν ειδικότερα την επιχείρηση. Στις περισσότερες από τις μεθόδους αυτές επιβάλλεται η εφαρμογή κάποιων διορθώσεων, που κοινό γνώρισμα έχουν τη γενική αναγνώριση της αλληλεπίδρασης μεταξύ μεταβαλλόμενων τιμών και της χρηματοδότησης της επιχείρησης.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ:

Τα στοιχεία που πρέπει να παρέχονται είναι :

- ❖ το ποσό της διόρθωσης ή το διορθωμένο ποσό των αποσβέσεων, των ενσώματων ακινητοποιήσεων
- ❖ το ποσό της διόρθωσης ή το διορθωμένο ποσό του κόστους των πωλήσεων
- ❖ οι διορθώσεις που σχετίζονται με νομισματικά στοιχεία ή με τις επιδράσεις στα ξένα ή στα ίδια κεφάλαια,
- ❖ η συνολική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης, από διορθώσεις που αναφέρονται στα πιο πάνω σημεία,
- ❖ εφόσον ακολουθείται μία μέθοδος του τρέχοντος κόστους, πρέπει να γνωστοποιείται το τρέχον κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων και των αποθεμάτων

- ❖ οι επιχειρήσεις πρέπει να περιγράψουν τους μεθόδους που ακολούθησαν, και το είδος των δεικτών που χρησιμοποίησαν για να διαμορφώσουν τις απαιτούμενες πληροφορίες

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 16

Ενσώματες ακινητοποιήσεις

(αναθεωρημένο 1993)

ΣΚΟΠΟΣ:

Σκοπός αυτού του προτύπου, είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό, των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αποτελούν ο σωστός χρόνος της καταχωρήσεως, των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους και η δαπάνη αποσβέσεων που πρέπει να λογιστεί για τα στοιχεία αυτά, καθώς και ο λογιστικός χειρισμός άλλων επιπτώσεων στις λογιστικές αξίες.⁷⁶

Αυτό το πρότυπο, απαιτεί την καταχώρηση ενός ενσώματου πάγιου ως στοιχείου του ενεργητικού, όταν πληρεί τον ορισμό και τα κριτήρια καταχωρήσεως, ως περιουσιακού στοιχείου.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός αν ένα άλλο Δ.Λ.Π., απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση.

Αυτό το πρότυπο δεν εφαρμόζεται για:

- ❖ τα δάση και παρόμοιους φυσικούς πόρους
- ❖ τα δικαιώματα ορυχείων – μεταλλείων, την αναζήτηση και εξόρυξη ορυκτών, και άντληση πετρελαίου, καθώς και φυσικού αερίου.

Δηλαδή, αυτό το πρότυπο, εφαρμόζεται, για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή στη διατήρηση των δραστηριοτήτων, ή των περιουσιακών στοιχείων.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Ενσώματες ακινητοποιήσεις:

Είναι τα υλικά πάγια στοιχεία που:

- κατέχονται από μία επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους
- αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεων.

⁷⁶ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Λ.Π. αριθμός 16 Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Απόσβεση:

Είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Αποσβεστέο ποσό:

Είναι το κόστος ενός παγίου στοιχείου, ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

Ωφέλιμη ζωή :

Είναι :

- ή το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση
- ή ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων, που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.

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 της αποκτήσεως ή της κατασκευής του στοιχείου.

Υπολειμματική αξία:

Είναι το καθαρό ποσό που προσδοκά η επιχείρηση να λάβει για ένα πάγιο στοιχείο 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 θέληση τους σε μια αντικειμενική συναλλαγή.

Λογιστική αξία:

Είναι το ποσό στο οποίο ένα πάγιο στοιχείο περιλαμβάνεται στον ισολογισμό μετά την αφαίρεση των σωρευμένων αποσβέσεων του.

Ανακτήσιμο ποσό:

Είναι το ποσό που η επιχείρηση προσδοκά να ανακτήσει από τη μελλοντική χρήση ενός παγίου στοιχείου, συμπεριλαμβανομένης και της αξίας πωλήσεώς του.

Αρχική αποτίμηση ενσώματων ακινητοποιήσεων:

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

Κοστολογικά στοιχεία:

Το κόστος ενός στοιχείου, των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αποτελείται από την τιμή αγοράς του, στην οποία περιλαμβάνονται οι εισαγωγικού δασμοί, και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς, καθώς και από κάθε άμεσα επιρριπτέο έξοδο για να φθάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας, σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται. Παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων είναι:

- το κόστος διαμόρφωσης χώρου
- τα αρχικά έξοδα παραδόσεως και μεταφοράς
- τα έξοδα εγκατάστασης
- επαγγελματικές αμοιβές.

Τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα, δεν αποτελούν κοστολογικό στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός αν συσχετιστούν με την απόκτηση του παγίου στοιχείου.

Μεταγενέστερες δαπάνες:

Μεταγενέστερες δαπάνες σχετιζόμενες με ήδη καταχωρημένο στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, πρέπει να προστίθενται στη λογιστική αξία του στοιχείου αυτού, όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που θα εισρέουν στην επιχείρηση, θα υπερβούν την αρχικά προσδιορισμένη κανονική απόδοση του πιο πάνω στοιχείου.

Μεταγενέστερες δαπάνες, σε ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο καταχωρούνται στο ενεργητικό, όταν οι δαπάνες αυτές βελτιώνουν την κατάσταση του περιουσιακού στοιχείου πέραν της αρχικώς προσδιορισμένης κανονικής αποδόσεως του. Παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων είναι:

- 1) μετατροπή μιας εγκαταστάσεως για να παραταθεί η ωφέλιμη ζωή της, συμπεριλαμβανομένης και της αυξήσεως της δυναμικότητάς της
- 2) αντικατάσταση μερών μηχανής για να επιτευχθεί μια ουσιαστική βελτίωση στην ποιότητα των παραγόμενων
- 3) εφαρμογή νέων παραγωγικών διαδικασιών που επιτρέπουν ουσιαστική μείωση του προηγουμένως υπολογιζόμενου κόστους εκμεταλλεύσεως.

Ο κατάλληλος λογιστικός χειρισμός για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται μεταγενέστερα από την απόκτηση ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εξαρτάται από τις συνθήκες που είχαν ληφθεί υπόψη κατά την αρχική αποτίμηση και καταχώρηση του σχετικού στοιχείου, και από το αν οι δαπάνες αυτές είναι ανακτήσιμες.

Αποτίμηση μεταγενέστερη από την αρχική καταχώρηση

Βασική μέθοδος

Ύστερα από την αρχική καταχώρηση στο ενεργητικό, ένα στοιχεί των ενσώματων ακινητοποιήσεων, πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεως, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις.

Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος

Ύστερα από την αρχική καταχώρηση στο ενεργητικό, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την πραγματική αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής μειωμένη με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις. Οι αναπροσαρμογές της αξίας πρέπει να γίνονται τακτικά, ώστε οι λογιστικές αξίες να μη προσδιοριστούν με βάση τις πραγματικές αξίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Αναπροσαρμογές αξίας

Η πραγματική αξία των γηπέδων και των κτιρίων, συνήθως είναι η αγοραία αξία για τη δεδομένη χρησιμότητά τους που προϋποθέτει συνεχή χρήση του πάγιου από την ίδια ή όμοια επιχείρηση. Η πραγματική αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων, είναι η αγοραία αξία τους, προσδιοριζόμενη με εκτίμηση.

Κατά τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας, ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο, αποτιμάται με βάση τη δεδομένη χρησιμότητά του. Όμως ένα πάγιο στοιχείο για το οποίο πιθανολογείται αλλαγή στη χρήση του, αποτιμάται στην ίδια βάση, όπως και τα άλλα πάγια.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τις διακυμάνσεις της πραγματικής αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων που υπόκεινται σε αναπροσαρμογή. Όταν η πραγματική αξία ενός πάγιου στοιχείου, που έχει αναπροσαρμοστεί, διαφέρει από το λογιστική αξία του, είναι αναγκαία μία περαιτέρω αναπροσαρμογή.

Όταν ένα πάγιο στοιχείο αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα αναπροσαρμογής πρέπει:

- ή να αναπροσαρμόζονται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του πάγιου στοιχείου, ώστε η λογιστική αξία του μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη
- ή να συμψηφίζονται με την προ αποσβέσεων αξία του πάγιου στοιχείου και η καθαρή αξία να αναμορφώνεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του πάγιου στοιχείου.

Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα κατηγοριών ενσώματων ακινητοποιήσεων:

- εδαφικές εκτάσεις
- γήπεδα και κτίρια
- μηχανήματα
- πλοία
- αεροπλάνα
- οχήματα
- έπιπλα και σκεύη
- εξοπλισμός γραφείου.

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

Όταν η λογιστική αξία ενός πάγιου στοιχείου, μειώνεται λόγω της υποτιμήσεως, η μείωση πρέπει να καταχωρείται ως δαπάνη. Όμως, μία 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 αυτό το πάγιο στοιχείο.

Απόσβεση:

Το αποσβεστέο ποσό ενός στοιχείου ενσώματων ακινητοποιήσεων, πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη τη ωφέλιμη ζωή του. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος αποσβέσεως, πρέπει να αντικατοπτρίζει το ρυθμό αναλώσεως των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου από την επιχείρηση. Η δαπάνη για κάθε χρήση πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα εκτός, αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

Οι ακόλουθοι παράγοντες πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός πάγιου στοιχείου:

- η αναμενόμενη φυσική φθορά που εξαρτάται από παράγοντες εκμεταλλεύσεως
- η αναμενόμενη χρήση του πάγιου στοιχείου από την επιχείρηση
- 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 πάγιου στοιχείου.

Όταν η αγορά ενός πάγιου στοιχείου θα συνεπάγεται μια σημαντική δαπάνη κατεδαφίσεως, μετακινήσεως, ή αποκαταστάσεως, στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, η δαπάνη αυτή βαρύνει τα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια ζωής του στοιχείου με ένα από τους δύο τρόπους:

- με αφαίρεση της εκτιμώμενης δαπάνης από την προσδιοριζόμενη υπολειμματική αξία του πάγιου, όταν αυξάνεται η ετήσια δαπάνη αποσβέσεως του.
- Όταν η εκτιμώμενη δαπάνη δεν αφαιρείται από την υπολειμματική αξία, με χρέωση των δαπανών σε ιδιαίτερο λογαριασμό αποτελεσμάτων, κατά τη διάρκεια της ζωής του πάγιου, ώστε η υποχρέωση για αυτή τη δαπάνη, να έχει προβλεφθεί πλήρως στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του πάγιου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ:

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν σε σχέση με κάθε κατηγορία ενσώματων ακινητοποιήσεων:

- ✓ Τις βάσεις αποτιμήσεως που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας.
- ✓ Οι μέθοδοι αποσβέσεως που χρησιμοποιήθηκαν
- ✓ Οι ωφέλιμες ζωές ή οι συντελεστές αποσβέσεων που χρησιμοποιήθηκαν
- ✓ Η προ αποσβέσεων λογιστική αξία και η σωρευμένη απόσβεση ενάρξεως και τέλους χρήσεως
- ✓ Μία συμφωνία της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως που να δείχνει:
 - προσθήκες
 - διαθέσεις
 - αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών ενοποιήσεων
 - αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από επανεκτιμήσεις
 - μειώσει στη λογιστική αξία
 - κονδύλια που επαναφέρθηκαν
 - απόσβεση
 - την καθαρή συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει από την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας αλλοδαπής οικονομικής μονάδας
 - άλλες μεταβολές
- ✓ αν κατά τον προσδιορισμό της ανακτήσιμης αξίας των στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων οι αναμενόμενες μελλοντικές ταμιακές ροές έχουν προεξοφληθεί στην παρούσα αξία τους
- ✓ την ύπαρξη και ποσά περιορισμών στους τίτλους και τις ενσώματες ακινητοποιήσεις που φέρουν βάρη για εξασφάλιση υποχρεώσεων
- ✓ τη λογιστική μέθοδο των δαπανών αποκατάστασης αναφορικά με τα στοιχεία ακινητοποιήσεων
- ✓ το ποσό των δαπανών που χρησιμοποιήθηκαν για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις κατά το στάδιο της κατασκευής
- ✓ τα ποσά των δεσμεύσεων που έχουν αναληφθεί για την απόκτηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Όταν στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων εμφανίζονται με αναπροσαρμοσμένες αξίες, πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

- η χρησιμοποιηθείσα βάση επανεκτίμησης των στοιχείων
- η ημερομηνία από την οποία ισχύει η επανεκτίμηση
- αν χρησιμοποιήθηκε ανεξάρτητος εκτιμητής
- οι τυχόν δείκτες που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το κόστος αντικαταστάσεως
- η λογιστική αξία κάθε μιας κατηγορίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων

- οι διαφορές αναπροσαρμογής .

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, πληροφορούνται για τα εξής:

- ❖ τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε πρόσκαιρη αδράνεια
- ❖ την προ αποσβέσεων λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων
- ❖ τη λογιστική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων που έχουν αποσυρθεί από την εκμετάλλευση και βρίσκονται προς διάθεση
- ❖ την πραγματική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων .

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 17

Μισθώσεις

(αναθεωρημένο 1997)

ΣΚΟΠΟΣ:

Σκοπός αυτού του προτύπου, είναι να περιγράψει για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές μεθόδους και γνωστοποιήσεις για εφαρμογή σε σχέση με τις χρηματοοικονομικές και τις λειτουργικές μισθώσεις.

ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο, πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση όλων των μισθωμάτων εκτός από:⁷⁷

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

Επίσης, αυτό το πρότυπο, δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που συνίστανται σε συμβάσεις για υπηρεσίες, που δεν μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσεως περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Μίσθωση:

Είναι μία συμφωνία όπου ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή, με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών, το δικαίωμα χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου για μία 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 του τίτλου κυριότητας.

⁷⁷ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Α.Π. αριθμός 17: Μισθώσεις

Λειτουργική μίσθωση :

Είναι μια μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

Μη ακυρωτέα μίσθωση:

Είναι μια μίσθωση που μπορεί να ακυρωθεί μόνο:

- με την επέλευση κάποιου γεγονότος
- με την έγκριση του εκμισθωτή
- εφόσον συνάψει μία νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή
- με την πληρωμή από το μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού.

Έναρξη μισθώσεως:

Είναι η ημερομηνία της μισθωτικής συμφωνίας, ή ημερομηνία της δέσμευσης των μερών ως προς τους κύριους όρους της μισθώσεως.

Διάρκεια της μισθώσεως:

Είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο καθώς και κάθε παρατέρα περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να παρατείνει τη μίσθωση του περιουσιακού στοιχείου με ή χωρίς αύξηση του μισθώματος εφόσον είναι βέβαιο ότι θα ασκήσει κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης ότι ο μισθωτής θα ασκήσει το δικαίωμα αυτό.

Ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων:

Είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής οφείλει , να καταβάλει κατά τη διάρκεια της μίσθωσης μη περιλαμβανομένων του ενδεχόμενου μισθώματος των δαπανών επισκευής και συντήρησης και των φόρων που καταβάλλονται από τον εκμισθωτή και επιστρέφονται σε αυτόν, καθώς και:

- από πλευράς μισθωτή, κάθε ποσό εγγυημένο από τον ίδιο ή από τρίτο με το μισθωτή
- από πλευράς εκμισθωτή κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από :
- τον μισθωτή
- ένα τρίτο συνδεδεμένο με το μισθωτή
- ένα ανεξάρτητο τρίτο μέρος που έχει την οικονομική δυνατότητα να αντιμετωπίσει αυτή την εγγύηση .

Πραγματική αξία:

Είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση σε μία αντικειμενική συναλλαγή.

Οικονομική ζωή:

Είναι η εκτιμώμενη απομένουσα χρονική περίοδος, μετά την έναρξη του χρόνου της μισθώσεως κατά τη διάρκεια της οποίας τα οικονομικά οφέλη που

είναι ενσωματωμένα στο περιουσιακό στοιχείο αναμένονται να αναλωθούν από την επιχείρηση εφόσον το επιτρέπει η διάρκεια μισθώσεως.

Εγγυημένη υπολειμματική αξία:

Είναι :

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

Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία:

Είναι το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου δεν είναι εξασφαλισμένη για τον εκμισθωτή ή είναι εγγυημένη μόνο από ένα τρίτο συνδεόμενο με τον εκμισθωτή.

Ενδεχόμενο μίσθωμα:

Είναι το μέρος του μισθώματος που δεν έχει καθοριστεί σε συγκεκριμένο ποσό, αλλά που υπολογίζεται με κριτήρια διαφορετικά από την απλή παρέλευση του χρόνου.

Οι μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Οι μισθωτές πρέπει να καταχωρούν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στους ισολογισμούς τους, με ίσο ποσό 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.

Η χρηματοδοτική μίσθωση συνεπάγεται για την κάθε χρήση, μια δαπάνη απόσβεσης του μισθωμένου στοιχείου, καθώς και ένα χρηματοοικονομικό βάρος. Η μέθοδος αποσβέσεων, των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων, πρέπει να είναι όμοια με τη μέθοδο που ακολουθείται για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην επιχείρηση και ο υπολογισμός της σχετικής δαπάνης, πρέπει να γίνεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. αριθμός 4 – Λογιστική αποσβέσεων. Αν δεν υπάρχει μια βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μίσθωσης ο μισθωτής θα αποκτήσει τη κυριότητα του στοιχείου, τότε η πλήρης απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου, αυτού πρέπει να γίνει στο συντομότερο χρόνο μεταξύ της διάρκειας μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.



Οι μισθωτές πρέπει επιπρόσθετα να προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:

- ✓ Για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων την καθαρή λογιστική αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού
- ✓ Μια συμφωνία μεταξύ του συνόλου των ελάχιστων μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της παρούσας αξίας τους. Επιπρόσθετα η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το σύνολο των ελαχίστων μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και την παρούσα αξία τους, για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
 - I. μέχρι ένα έτος
 - II. από ένα έτος μέχρι πέντε
 - III. ύστερα από πέντε έτη.
- ✓ Ενδεχόμενα μισθώματα που καταχωρήθηκαν στα αποτελέσματα της χρήσεως
- ✓ Το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων εισπράξεων υπομισθωμάτων που αναμένεται να γίνουν, σύμφωνα με μη ακυρωτέες υπομισθώσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού
- ✓ Μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνουν τα ακόλουθα:
 - τη βάση των ενδεχόμενων μισθωμάτων
 - την ύπαρξη και τους όρους ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμακώσεως
 - περιορισμούς τιθέμενους από μισθωτικές συμφωνίες όπως νέες μισθώσεις και αύξηση υποχρεώσεων.

Λειτουργικές μισθώσεις:

Οι πληρωμές μισθωμάτων βάσει μιας λειτουργικής μίσθωσης, πρέπει να λογίζονται σε βάρος των αποτελεσμάτων, με την ευθεία μέθοδο, σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν μία άλλη συστηματική βάση είναι αντιπροσωπευτική του τρόπου ης χρονικής κατανομής του οφέλους για το χρήστη.

Οι μισθωτές πρέπει να γνωστοποιούν τα ακόλουθα:

- ❖ Το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων μισθωμάτων βάσει μη ακυρωτέων λειτουργικών μισθώσεων για κάθε μία από τις ακόλουθες περιόδους:
 - μέχρι ένα έτος
 - από ένα μέχρι πέντε έτη
 - ύστερα από πέντε έτη
- ❖ το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων εισπράξεων υπομισθωμάτων που αναμένονται να γίνουν βάσει μη ακυρωτέας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού

- ❖ πληρωμές και εισπράξεις υπομισθωμάτων που λογίστηκαν στα αποτελέσματα χρήσεως, με διαχωρισμό των ποσών των ελάχιστων και των ενδεχόμενων μισθωμάτων και των εισπράξεων υπομισθωμάτων
- ❖ μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή συμπεριλαμβανομένων των ακόλουθων:
 - i. της βάσης στην οποία προσδιορίζονται ενδεχόμενα μισθώματα
 - ii. της ύπαρξης και των όρων δικαιωμάτων ανανεώσεως
 - iii. των περιορισμών που τίθενται από τις μισθωτικές συμφωνίες.

Οι μισθώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των εκμισθωτών

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Οι εκμισθωτές πρέπει να καταχωρούν στον ισολογισμό, τους τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία που τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση και να τα παρουσιάζουν ως απαίτηση με ποσό ίσο με την καθαρή επένδυση στη μίσθωση.

Οι εκμισθωτές πρέπει να προβαίνουν και στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για χρηματοδοτικές μισθώσεις:

- i. Μία συμφωνία μεταξύ της συνολικής επένδυσης στη μίσθωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της παρούσης αξίας των ελάχιστων εισπρακτέων μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- ii. Το μη πραγματοποιημένο χρηματοοικονομικό έσοδο
- iii. Τις μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που δικαιούνται ο εκμισθωτής
- iv. Τη σωρευμένη πρόβλεψη για ανεπίδεκτες εισπράξεις απαιτήσεων ελάχιστων μισθωμάτων
- v. Τα ενδεχόμενα μισθώματα που λογίστηκαν στα έσοδα
- vi. Μία γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του εκμισθωτή.

Λειτουργικές μισθώσεις

Οι εκμισθωτές, πρέπει να παρουσιάζουν στον ισολογισμό τους, τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για λειτουργικές εκμισθώσεις σύμφωνα με τη φύση του κάθε στοιχείου.

Τα έσοδα μισθωμάτων από λειτουργικές μισθώσεις, πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα με μία μέθοδο σε ολόκληρη τη διάρκεια της μισθώσεως.

Οι εκμισθωτές θα πρέπει να προβαίνουν στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις λειτουργικές μισθώσεις:

- Για κάθε κατηγορία στοιχείων, τη μικτή λογιστική αξία, τη σωρευμένη απόσβεση και τις σωρευμένες ζημιές απαξιώσεως κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μαζί με:
 - την απόσβεση που καταχωρήθηκε στα αποτελέσματα της χρήσεως
 - τις ζημιές απαξιώσεως που βάρυναν τα αποτελέσματα χρήσεως
 - τις ζημιές απαξιώσεως που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα χρήσεως.
- Τα μελλοντικά ελάχιστα μισθώματα από μη ακυρωτές λειτουργικές μισθώσεις τόσο συνολικά όσο και για κάθε μία από τις περιόδους του ενός έτους, των πέντε ετών και από πέντε και πάνω.
- Το σύνολο των ενδεχόμενων μισθωμάτων που καταχωρήθηκαν στα αποτελέσματα
- Μια γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του εκμισθωτή.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 18

Έσοδα

(αναθεωρημένο 1993)

ΣΚΟΠΟΣ:

Στο πλαίσιο της κατάρτισης και παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της χρήσεως με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων, των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων. Τα έσοδα, εμπεριέχουν και τα κέρδη και προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας επιχειρήσεως. Σκοπός αυτού του προτύπου, είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων.

Βασικό θέμα, στη λογιστική των εσόδων, αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησης του εσόδου. Τα έσοδα, λογίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αυτά τα οφέλη θα αποτιμηθούν βάσιμα.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:

- την πώληση αγαθών
- την παροχή υπηρεσιών
- την από μέρους χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.⁷⁸

Η χρησιμοποίηση από τρίτους περιουσιακών στοιχείων, της επιχειρήσεως αποφέρει έσοδα με τις ακόλουθες μορφές:

- τόκοι και καταλογισμοί για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων ή ποσών ορισμένων στην επιχείρηση
- δικαιώματα και καταλογισμοί για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως
- μερίσματα και διανομές κερδών σε μετόχους ή εταιίρους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

Αυτό το πρότυπο δεν αναφέρεται σε έσοδα που προκύπτουν από:

- μισθωτήρια συμβόλαια
- μερίσματα που προέρχονται από επενδύσεις
- ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών επιχειρήσεων
- μεταβολές στην πραγματική αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού ή από την πώληση τους
- μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφοριακών στοιχείων
- φυσική αύξηση κυκλοφοριακών στοιχείων
- φυσική αύξηση κτηνοτροφικών, αγροτικών και δασικών προϊόντων
- εξόρυξη ορυκτών μεταλλευμάτων.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Έσοδο:

Είναι η μικτή εισροή οικονομικών ωφελημάτων στην διάρκεια της χρήσης, που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχειρήσεως, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ίδιων κεφαλαίων, εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από μετόχους ή εταιίρους.

⁷⁸ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Λ.Π. αριθμός 18: Έσοδα

Πραγματική αξία:

Είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ μερών που έχουν πλήρη γνώση και συμμετέχουν με τη θέλησή τους σε μια αντικειμενική συναλλαγή.

Το έσοδο περιλαμβάνει μόνο τις μικτές εισροές των οικονομικών ωφελειών που εισπράχθηκαν και είναι εισπρακτέες από την επιχείρηση για δικό της λογαριασμό.

Αποτίμηση εσόδου:

Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος.

Το ποσό του εσόδου που προκύπτει από μία συναλλαγή προσδιορίζεται μεταξύ της επιχειρήσεως, και του αγοραστή, του περιουσιακού στοιχείου. Αποτιμάται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος, λαμβάνοντας υπόψη, κάθε είδους έκπτωση που παρέχει η επιχείρηση. Στις περισσότερες περιπτώσεις, το ανάλλαγμα έχει τη μορφή μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Όταν ο διακανονισμός συνιστά παροχή πιστώσεως, η πραγματική αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλοντικών εισπράξεων εφαρμόζοντας ένα τεκμαρτό επιτόκιο, που μπορεί να προσδιορίζεται με τον περισσότερο προσιτό από τους ακόλουθους δύο τρόπους:

- με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοια πιστωτικά αξιόγραφα
- με το επιτόκιο που προεξοφλεί το ονομαστικό ποσό του πιστωτικού αξιόγραφου στην τρέχουσα τιμή πώλησεως μετρητοίς των αγαθών ή υπηρεσιών.

Πώληση αγαθών :

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

- η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες από την κυριότητα των αγαθών
- η επιχείρηση δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, 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 πρόκειται να πραγματοποιηθούν σε σχέση με τη συναλλαγή μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα.

Αν η επιχείρηση διατηρεί τους ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας, η συναλλαγή δεν αποτελεί πώληση και δεν λογίζεται έσοδο. Μια επιχείρηση μπορεί να διατηρεί ένα ουσιαστικό κίνδυνο, της κυριότητας με πολλούς τρόπους. Παραδείγματα τέτοιων περιστάσεων είναι:

- i. όταν η επιχείρηση διατηρεί υποχρεώσεις για μη ικανοποιητική λειτουργία
- ii. όταν η είσπραξη του εσόδου από μια συγκεκριμένη πώληση τελεί υπό την αίρεση της πραγματοποίησης εσόδου πωλήσεως των αγαθών από τον αγοραστή
- iii. όταν τα αγαθά αποστέλλονται με τον όρο της εγκαταστάσεως, και η εγκατάσταση αποτελεί ουσιώδες μέρος της συμφωνίας που δεν έχει ακόμη εκπληρωθεί από την επιχείρηση
- iv. όταν ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει την αγορά για λόγο καθορισμένο στη συμφωνία πωλήσεως και η επιχείρηση είναι αβέβαιη για την πιθανότητα επιστροφής.

Παροχή υπηρεσιών:

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 ημερομηνία του ισολογισμού. Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- 1) το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα
- 2) πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη συναλλαγή θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- 3) το στάδιο της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα
- 4) οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη συναλλαγή και αυτές που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα.

Η επιχείρηση μπορεί να κάνει βάσιμες εκτιμήσεις, αφού έχει συμφωνήσει στα ακόλουθα με τα άλλα συμβαλλόμενα μέρη της συναλλαγής:

- τα δικαιώματα που μπορεί να ασκήσει κάθε συμβαλλόμενο μέρος σχετικά με τις υπηρεσίες που πρόκειται να παρασχεθούν και να ληφθούν από τα μέρη
- την αμοιβή των υπηρεσιών
- τον τρόπο και τους όρους του διακανονισμού.

Ο βαθμός ολοκλήρωσεως μιας συναλλαγής μπορεί να προσδιοριστεί με μια ποικιλία μεθόδων. Η επιχείρηση χρησιμοποιεί τη μέθοδο που αποτιμά βάσιμα τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν. Αναλόγως της φύσεως της συναλλαγής οι μέθοδοι μπορεί να συμπεριλαμβάνουν:

- επιθεωρήσεις του εκτελεσθέντος έργου
- υπηρεσίες εκτελεσθείσες μέχρι σήμερα
- την αναλογία την οποία μέχρι σήμερα πραγματοποιημένες δαπάνες έχουν καλύψει από το εκτιμώμενο συνολικό κόστος της συναλλαγής. Μόνο οι δαπάνες που αφορούν σε ήδη εκτελεσθείσες

υπηρεσίες περιλαμβάνονται στις δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι σήμερα.

Όταν το αποτέλεσμα της συναλλαγής που αφορά παροχή υπηρεσιών δεν μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα, το έσοδο πρέπει να λογίζεται μόνο κατά την έκταση που λογιζόμενα έξοδα είναι ανακτήσιμα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ :

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί :

- τις λογιστικές μεθόδους που εφαρμόζει για την καταχώρηση των εσόδων καθώς και τις μεθόδους προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσεως των συναλλαγών που αφορούν σε παροχή υπηρεσιών
- το ποσό της κάθε σημαντικής κατηγορίας εσόδων που έχουν λογιστεί κατά την διάρκεια της χρήσεως συμπεριλαμβανομένων των εσόδων που προκύπτουν από:
 - πώληση αγαθών
 - παροχή υπηρεσιών
 - τόκους
 - δικαιώματα
 - μερίσματα
- το ποσό των εσόδων που προκύπτει από ανταλλαγή αγαθών ή υπηρεσιών, το οποίο συμπεριλαμβάνεται σε κάθε σημαντική κατηγορία εσόδων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 19

Παροχές σε εργαζομένους

(αναθεωρημένο 1998)

ΣΚΟΠΟΣ:

Ο σκοπός αυτού του προτύπου, είναι να προδιαγράψει τη λογιστική απεικόνιση και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζομένους και απαιτεί από μια επιχείρηση να γνωστοποιεί:

- μία υποχρέωση όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα τις παροχές σε εργαζομένους που πληρώνονται στο μέλλον
- μια δαπάνη όταν η επιχείρηση αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από ένα εργαζόμενο με αντάλλαγμα τις παροχές σε εργαζομένους.⁷⁹

⁷⁹ Έκδοση από το ΣΟΕΛ- Δ.Λ.Π. αριθμός 19 : Παροχές σε εργαζομένους

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Το παρόν πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από ένα εργοδότη για τη λογιστική απεικόνιση των παροχών σε εργαζομένους.

Εφαρμόζεται σε εργαζομένους συμπεριλαμβάνοντας εκείνες τις παροχές που παρέχονται:

- ◆ σύμφωνα με τυπικά προγράμματα ή άλλες τυπικές συμφωνίες μεταξύ μιας επιχειρήσεως και των μεμονωμένων εργαζομένων
- ◆ σύμφωνα με νομοθετικούς κανόνες όπου οι επιχειρήσεις, χρειάζεται να συνεισφέρουν σε εθνικά, κρατικά, κλαδικά ή άλλα προγράμματα
- ◆ από εκείνες τις άτυπες πρακτικές που καταλήγουν σε μια δέσμευση. Άτυπες πρακτικές καταλήγουν σε μία τεκμηριωμένη δέσμευση όταν η επιχείρηση δεν έχει άλλη πραγματική εναλλακτική λύση, από το να πληρώσει τις παροχές εργαζομένων.

Οι παροχές σε εργαζομένους περιλαμβάνουν:

- ◆ βραχύχρονες παροχές σε εργαζομένους όπως ημερομίσθια, μισθοί, και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, ετήσια άδεια με αποδοχές και άδεια ασθενείας με αποδοχές, διανομή κερδών, και έκτακτες παροχές, και ιατρική περίθαλψη και άλλες νομισματικές παροχές
- ◆ παροχές μετά την απασχόληση όπως συντάξεις, ασφάλεια ζωής και ιατρική περίθαλψη και άλλες παροχές αποχωρήσεως
- ◆ άλλες μακροχρόνιες παροχές, όπως άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας, ή άδεια Σαββάτου, παροχές μακρόχρονης ανικανότητας και δουλεμένη αποζημίωση
- ◆ παροχές λήξεως εργασιακής σχέσης
- ◆ παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Παροχές σε εργαζομένους

Είναι όλες οι μορφές αντυπαροχής που δίδεται από μία επιχείρηση σε αντάλλαγμα για την παρεχόμενη από τους εργαζόμενους υπηρεσία.

Βραχύχρονες παροχές σε εργαζομένους:

Είναι παροχές σε εργαζομένους που λήγουν στο σύνολο τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά από το τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις σχετικές υπηρεσίες.

Παροχές μετά την απασχόληση :

Είναι παροχές σε εργαζομένους που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχολήσεως.

Προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση:

Είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες μετά τις οποίες μια επιχείρηση χορηγεί παροχές μετά την απασχόληση σε ένα ή περισσότερους εργαζομένους.

Προγράμματα καθορισμένων εισφορών:

Είναι προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση κατά την οποία μία επιχείρηση πληρώνει καθορισμένες εισφορές σε ένα ιδιαίτερο φορέα και δεν έχει καμία νομικά υποχρέωση να πληρώνει περαιτέρω εισφορές, αν το ταμείο δεν κατέχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία για να πληρώνει όλες τις παροχές σε εργαζομένους που αφορούν στην υπηρεσία του εργαζόμενου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις.

Προγράμματα καθορισμένων παροχών:

Είναι προγράμματα παροχών 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 συνεισφέροντα από διάφορες επιχειρήσεις, τα οποία δεν είναι κάτω από κοινό έλεγχο
- χρησιμοποιούν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία για να χορηγούν παροχές σε εργαζομένους περισσότερων από μιας επιχειρήσεων, πάνω στη βάση ότι τα επίπεδα εισφορών και παροχών προσδιορίζονται στην ταυτότητα της επιχείρησης.

Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζομένους:

Είναι παροχές σε εργαζομένους, οι οποίες δεν λήγουν στο σύνολο μέσα στους δώδεκα μήνες μετά το τέλος της χρήσεως στην οποία οι απασχολούμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.

Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως:

Είναι παροχές σε εργαζομένους πληρωτέες ως αποτέλεσμα :

- αποφάσεως μιας επιχείρησης να τερματίσει μια απασχόληση εργαζομένου πριν τη κανονική ημερομηνία αποχωρήσεως
- αποφάσεως ενός εργαζομένου να αποδεχθεί εθελοντικά απόλυση με αντάλλαγμα για αυτές τις παροχές.

Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους:

Είναι παροχές σε εργαζομένους σύμφωνα με τις οποίες:

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

Η 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 διακανονιστούν την υποχρέωση που προέρχεται από υπηρεσία εργαζομένου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις.

Περιουσιακά στοιχεία προγράμματος:

Είναι περιουσιακά στοιχεία που κρατούνται από ένα ταμείο που πληρεί όλες τις προϋποθέσεις:

- ο φορέας είναι νομικά ιδιαίτερος από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις
- τα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνο για να διακανονίζουν τις υποχρεώσεις των παροχών εργαζομένων
- κατά την έκταση που επαρκή περιουσιακά στοιχεία είναι στο ταμείο η επιχείρηση δεν θα έχει καμία νομική υποχρέωση να πληρώσει τις σχετικές παροχές σε εργαζομένους.

Αναλογιστικά κέρδη και ζημιές περιλαμβάνουν:

- αναπροσαρμογές πείρας
- τα αποτελέσματα των μεταβολών σε αναλογιστικές παραδοχές.

Παροχές μετά την απασχόληση

Οι παροχές μετά την απασχόληση περιλαμβάνουν:

- παροχές αποχωρήσεως όπως συντάξεις
- άλλες παροχές μετά την απασχόληση όπως ασφάλεια και ιατρική περίθαλψη.

Τα προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση ταξινομούνται ή ως προγράμματα καθορισμένων εισφορών ως προγράμματα καθορισμένων παροχών. Κατά τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών :

- η νόμιμη υποχρέωση της επιχειρήσεως, να περιορίζεται στο ποσό που αυτή έχει να συνεισφέρει στο ταμείο.
- Ο αναλογιστικός κίνδυνος και ο επενδυτικός δηλαδή ότι τα περιουσιακά στοιχεία που είναι επενδυμένα θα είναι ανεπαρκή για να αντιμετωπίσουν τις αναμενόμενες παροχές, βαρύνουν τον εργαζόμενο.

Παραδείγματα περιπτώσεων που η υποχρέωση μιας επιχειρήσεως δεν περιορίζεται στο ποσό που δέχεται να εισφέρει στο ταμείο είναι όταν η επιχείρηση έχει μια νόμιμη δέσμευση μέσω:

- ενός τύπου προγράμματος παροχής που δεν συνδέεται μόνο προς το ποσό των εισφορών
- μιας εγγυήσεως ή έμμεσα ενός προγράμματος ή άμεσα μέσω μιας καθορισμένης απόδοσης πάνω στις εισφορές

- εκείνων των άτυπων πρακτικών εφαρμογών που δημιουργούν μια δέσμευση.

Κατά τα προγράμματα καθορισμένων παροχών:

- ❖ η υποχρέωση μιας επιχείρησης είναι να παρέχει τις συμφωνημένες παροχές στους εργαζομένους
- ❖ αναλογιστικός κίνδυνος και επενδυτικός που βαρύνουν την επιχείρηση.

Κρατικά προγράμματα:

Τα κρατικά προγράμματα καθιερώνονται με νόμο για να καλύπτουν όλες τις επιχειρήσεις και λειτουργούν από την κυβέρνηση ή τις τοπικές αυτοδιοικήσεις ή οποιοδήποτε άλλο σώμα το οποίο, δεν ελέγχεται ή επηρεάζεται από την επιχείρηση ου καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις.

Τα κρατικά προγράμματα χαρακτηρίζονται ως προγράμματα καθορισμένων παροχών βασιζόμενα στην υποχρέωση της επιχείρησης. Πολλά κρατικά προγράμματα χρηματοδοτούνται πάνω στη βάση πληρωμής των παροχών από τις εισφορές. Παρόλ' αυτά σε πολλά προγράμματα η επιχείρηση δεν έχει καμία νόμιμη δέσμευση να πληρώνει αυτές τις παροχές, η μόνη της υποχρέωση είναι να πληρώνει τις εισφορές κατά την λήξη τους και αν η επιχείρηση παύει να απασχολεί μέλη του κρατικού προγράμματος δεν θα έχει καμία υποχρέωση να πληρώνει παροχές που δικαιούνται οι εργαζόμενοι της σε προηγούμενα χρόνια. Για αυτό το λόγο τα κρατικά προγράμματα είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών.

Παροχές μετά την απασχόληση

Καταχώρηση και αποτίμηση

Όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία σε μια επιχείρηση κατά την διάρκεια μιας χρήσεως, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί την πληρωτέα εισφορά σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών σε αντάλλαγμα για αυτή

- ως μια υποχρέωση μετά την έκπτωση κάθε εισφοράς ήδη πληρωμένης. Αν η εισφορά που ήδη είναι πληρωμένη υπερβαίνει την οφειλόμενη εισφορά, για υπηρεσία πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού, μια επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί αυτό το υπερβάλλον ως περιουσιακό στοιχείο, κατά την έκταση που η προπληρωμή θα οδηγήσει σε μια έκπτωση σε μελλοντικές πληρωμές
- ως μια δαπάνη.

Παροχές μετά την αποχώρηση:

Καταχώρηση και αποτίμηση:

Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, μπορεί να μη χρηματοδοτούνται από μια επιχείρηση, και μερικές φορές από τους εργαζόμενους αυτής προς ένα φορέα που είναι νομικά ιδιαίτερος από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις και από τον οποίο πληρώνονται οι

παροχές σε εργαζομένους. Η πληρωμή χρηματοδοτούμενων παροχών εξαρτάται από την οικονομική κατάσταση και την επενδυτική απόδοση του ταμείου καθώς και την ικανότητα της επιχείρησης να αποκαταστήσει κάθε προσωρινό άνοιγμα στα κεφαλαιακά περιουσιακά στοιχεία του ταμείου.

Η λογιστική από μια επιχείρηση για προγράμματα καθορισμένων παροχών περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:

- χρησιμοποίηση αναλογιστικών τεχνικών για να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της παροχής που οι εργαζόμενοι δικαιούνται σε ανταπόδοση της υπηρεσίας τους κατά την τρέχουσα χρήση και τις προηγούμενες.
- Προεξόφληση αυτής της παροχής
- Προσδιορισμός της πραγματικής αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος
- Προσδιορισμός του συνολικού ποσού των αναλογιστικών κερδών ή ζημιών και του ποσού εκείνων των αναλογιστικών κερδών ή ζημιών που πρέπει να καταχωρούνται
- Προσδιορισμός του προκύπτοντος κόστους προϋπηρεσίας
- Προσδιορισμός του προκύπτοντος κέρδους ή ζημιάς.

Ισολογισμός :

Το ποσό που καταχωρείται ως υποχρέωση καθορισμένης παροχής πρέπει να είναι το καθαρό σύνολο των ακόλουθων ποσών:

- της παρούσης αξίας της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής κατά την ημερομηνία του ισολογισμού
- πλέον κάθε αναλογιστικό κέρδος μη καταχωρούμενο
- μείον κάθε κόστος προϋπηρεσίας που δεν έχει καταχωρηθεί ακόμα
- μείον την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος από τα οποία οι υποχρεώσεις πρέπει να διακανονιστούν άμεσα.

Κατάσταση Αποτελεσμάτων :

Μία επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το καθαρό σύνολο των ακόλουθων ποσών, ως δαπάνη ή ως έσοδο, εκτός από την περίπτωση που ένα άλλο Δ.Λ.Π., απαιτεί ή αποτρέπει τη συμπερίληψη τους στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου:

- κόστος τρέχουσας υπηρεσίας
- δαπάνη τόκου
- την αναμενόμενη απόδοση από κάθε περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος
- αναλογιστικά κέρδη και ζημιές, κατά την έκταση που καταχωρούνται

- κόστος προϋπηρεσίας
- το αποτέλεσμα οποιασδήποτε περικοπής ή διακανονισμού.

Αναλογιστικές παραδοχές:

Οι αναλογιστικές παραδοχές πρέπει να είναι αμερόληπτες και αμοιβαία συμβατές.

Αναλογιστικές παραδοχές, είναι οι ορθές εκτιμήσεις μιας επαχειρήσεως, για τις μεταβλητές που θα προσδιορίσουν το τελικό κόστος χορηγήσεως, των μετά την απασχόληση παροχών. Οι αναλογιστικές παραδοχές συνίστανται:

- από δημογραφικές παραδοχές σχετικά με τα μελλοντικά χαρακτηριστικά των τωρινών και πρώην εργαζομένων
 - ι. θνησιμότητα κατά τη διάρκεια και μετά την απασχόληση
 - ii. συντελεστές απασχολήσεως
 - iii. η αναλογία των μελών του προγράμματος που θα επιλεγούν για παροχές
 - iv. συντελεστές διεκδικήσεως σύμφωνα με ιατρικά προγράμματα
 - από οικονομικές παραδοχές
 - i. προεξοφλητικό επιτόκιο
 - ii. μελλοντικοί μισθοί και επίπεδα παροχών
 - iii. μελλοντικές ιατρικές δαπάνες
 - iv. τα αναμενόμενο ποσοστό αποδόσεως από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος

Οι οικονομικές παραδοχές πρέπει να βασίζονται στις προσδοκίες της αγοράς, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, για την περίοδο κατά την διάρκεια της οποίας οι υποχρεώσεις πρέπει να διακανονιστούν.

Αναλογιστικές παραδοχές: μισθοί, παροχές και ιατρικές δαπάνες:

Οι υποχρεώσεις των μετά την αποχώρηση παροχών πρέπει να αποτιμώνται πάνω σε μια βάση που αντανakλά :

- εκτιμώμενες μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις
- τις παροχές που τίθενται στους όρους του προγράμματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού
- εκτιμώμενες μελλοντικές μεταβολές στο επίπεδο οποιασδήποτε κρατικής παροχής, που επηρεάζει τις πληρωτέες παροχές κάτω από ένα πρόγραμμα καθορισμένης παροχής, όταν:
 - ή εκείνες οι μεταβολές νομιμοποιήθηκαν πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού

- ή παρελθούσα απόδειξη δείχνει ότι εκείνες οι κρατικές παροχές θα αλλάξουν με κάποιο κατηγορηματικό τρόπο.

Κόστος προϋπηρεσίας:

Μια επιχείρηση κατά την αμοτίμηση της υποχρέωσης της για καθορισμένη παροχή, πρέπει να καταχωρεί κόστος προϋπηρεσίας ως ένα έξοδο πάνω σε μια σταθερή βάση κατά τη διάρκεια της μέσης περιόδου μέχρι οι παροχές να καταστούν κατοχυρωμένες. Κατά την έκταση που οι παροχές είναι ήδη κατοχυρωμένες, άμεσα μια επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το κόστος προϋπηρεσίας άμεσα.

Το κόστος προϋπηρεσίας, δεν περιλαμβάνει:

- την επίδραση των διαφορών μεταξύ πραγματικών και υποτιθέμενων μισθολογικών αυξήσεων στην υποχρέωση να πληρώσει παροχές για υπηρεσία σε προηγούμενα χρόνια
- υπό και υπερεκτιμήσεις των ελεύθερων αυξήσεων των συντάξεων, όπου μια επιχείρηση έχει μια τεκμαιρόμενη υποχρέωση να χορηγεί τέτοιες αυξήσεις
- εκτιμήσεις των βελτιώσεων, της παροχής, που προέρχονται από αναλογικά κέρδη, τα οποία έχουν ήδη καταχωρηθεί στις οικονομικές καταστάσεις, αν η επιχείρηση υποχρεώνεται ή με του τυπικούς όρους ενός προγράμματος ή από τη νομοθεσία να χρησιμοποιεί κάθε πλεόνασμα στο πρόγραμμα
- την αύξηση σε κατοχυρωμένες παροχές όταν οι εργαζόμενοι πληρούν τις προϋποθέσεις κατοχυρώσεως
- την επίδραση των τροποποιήσεων του προγράμματος που μειώνει τις παροχές για μελλοντική υπηρεσία.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ:

Μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες σχετικά με τα προγράμματα καθορισμένης παροχής :

- ✓ Τις λογιστικές αρχές της επιχειρήσεως για την καταχώρηση αναλογιστικών κερδών ή ζημιών
- ✓ Μια γενική περιγραφή του τύπου του προγράμματος
- ✓ Μια λογιστική συμφωνία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό που να δείχνει:
 - την παρούσα αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού των υποχρεώσεων καθορισμένης παροχής
 - την παρούσα αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού των υποχρεώσεων παροχής που είναι στο σύνολο ή μερικώς χρηματοδοτούμενες
 - την πραγματική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού

- τα καθαρά αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές που δεν είναι καταχωρημένα
 - το κόστος προϋπηρεσίας που δεν είναι καταχωρημένο στον ισολογισμό
 - κάθε ποσό που δεν είναι καταχωρημένο ώστε ένα περιουσιακό στοιχείο
 - τα ποσά που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό.
- ✓ Τα ποσά συμπεριλαμβάνονται στην πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος για :
- κάθε κατηγορία των ίδιων χρηματοπιστωτικών μέσων της επιχειρήσεως που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις
 - κάθε ιδιοκτησία που κατέχεται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις
- ✓ Μία λογιστική συμφωνία που να δείχνει τις μεταβολές κατά την διάρκεια της χρήσεως στην καθαρή υποχρέωση που είναι καταχωρημένη στον ισολογισμό
- ✓ Τη συνολική δαπάνη που είναι καταχωρημένη στην κατάσταση αποτελεσμάτων για κάθε ένα από τα ακόλουθα και τη θέση του στοιχείου της καταστάσεως των αποτελεσμάτων στην οποία περιλαμβάνονται:
- το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας
 - δαπάνη τόκου
 - αναμενόμενη απόδοση περιουσιακών στοιχείων προγράμματος
 - αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές
 - κόστος προϋπηρεσίας
 - το αποτέλεσμα κάθε περικοπής ή διακανονισμού
- ✓ Την πραγματική απόδοση των περιουσιακών στοιχείων
- ✓ Τις βασικές αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, συμπεριλαμβάνοντας:
- τα προεξοφλητικά επιτόκια
 - τα αναμενόμενα ποσοστά αποδόσεως κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος για τις χρήσεις που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις
 - τα αναμενόμενα ποσοστά αυξήσεων των μισθών
 - τις τάσεις των συντελεστών των ιατρικών δαπανών
 - κάθε άλλη ουσιώδη αναλογιστική παραδοχή που χρησιμοποιείται.

Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσης:

Καταχώρηση:

Μία επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί τις παροχές της εργασιακής σχέσεως ως μια υποχρέωση και μια δαπάνη όταν, η επιχείρηση αποδεδειγμένα δεσμεύεται:

- ή να τερματίσει την απασχόληση ενός εργαζόμενου πριν από την κανονική ημερομηνία
- ή να χορηγήσει παροχές λήξεως της εργασιακής σχέσεως, ως ένα αποτέλεσμα μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει την απόλυση.

Μία επιχείρηση αποδεδειγμένα δεσμεύεται σε μια λήξη της εργασιακής σχέσεως, όταν η επιχείρηση έχει ένα λεπτομερειακό τυπικό πρόγραμμα για τη λύση αυτής, και είναι χωρίς πραγματική πιθανότητα αποσύρσεως. Το πρόγραμμα αυτό πρέπει να περιλαμβάνει:

- την εγκατάσταση, λειτουργία, και τον αριθμό των εργαζομένων των οποίων οι υπηρεσίες πρέπει να τερματιστούν
- τις παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως, για κάθε κατηγορία απασχολήσεως
- το χρόνο κατά τον οποίο το πρόγραμμα θα εφαρμόζεται.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ:

ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ

Οι γνωστοποιήσεις αυτές, προορίζονται για να επιτρέψουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, να εκτιμούν το αποτέλεσμα των παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους με βάση την αξία τους πάνω στην οικονομική θέση της επιχείρησης, την απόδοση και τις ταμιακές ροές. Οι παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους μπορεί να επηρεάζουν:

- την οικονομική θέση μιας επιχειρήσεως απαιτώντας από την επιχείρηση να εκδώσει συμμετοχικούς τίτλους
- την απόδοση μιας επιχειρήσεως και τις ταμιακές ροές μειώνοντας το ποσό των μετρητών που η επιχείρηση παρέχει στους εργαζομένους σε αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες τους.

Μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- ❖ τη φύση και τους όρους των προγραμμάτων παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους
- ❖ τις λογιστικές αρχές για προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους
- ❖ τα ποσά που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις για πρόγραμμα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους
- ❖ τον αριθμό και τους όρους των ιδίων της επιχειρήσεως συμμετοχικών τίτλων, που κατέχονται από τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικού τίτλους

- ❖ τον αριθμό και τους όρους των συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται από την επιχείρηση για τα προγράμματα παροχών σε αυτούς κατά τη διάρκεια της χρήσεως και την πραγματική αξία κάθε αντυπαροχής που εισπράχθηκε από τους εργαζόμενους
- ❖ τον αριθμό των μετοχικών δικαιωμάτων προαιρέσεως των προγραμμάτων παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους που κρατούνται από τους εργαζόμενους
- ❖ το ποσό και τους κυρίως όρους κάθε δανείου ή εγγυήσεως, που χορηγείται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις σε προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους
- ❖ την πραγματική αξία κατά την έναρξη και τη λήξη της χρήσεως, των ιδίων της επιχειρήσεως συμμετοχικών τίτλων που κατέχονται από τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους
- ❖ την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία εκδόσεως, των ιδίων της επιχειρήσεως συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται από την επιχείρηση για τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 19

Δαπάνες παροχών αποχωρήσεως

(αναθεωρημένο 1993)

ΣΚΟΠΟΣ:

Σε πολλές χώρες, η χορήγηση των παροχών αποχωρήσεως, είναι ένα σημαντικό στοιχείο του συνόλου των παροχών μιας επιχειρήσεως, προς τους εργαζόμενους. Τα κόστος αυτών των παροχών, πρέπει να παρακολουθείται λογιστικά και να γνωστοποιείται ορθά με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.⁸⁰

Σκοπός αυτού του προτύπου, είναι να καθορίσει το χρόνο κατά τον οποίο το κόστος παροχών αποχωρήσεως, πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα, και το ποσό που πρέπει να αποχωρείτε. Επίσης, καθορίζει τις πληροφορίες που γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχειρήσεως.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο, πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των δαπανών των προγραμμάτων παροχών αποχωρήσεως.

⁸⁰ Έκδοση από το ΣΟΕΛ- Δ.Λ.Π. αριθμός 19: Δαπάνες παροχών αποχωρήσεως

Αυτό το πρότυπο, εφαρμόζεται, για όλες τις παροχές αποχωρήσεως, που χορηγούνται βάσει σχετικού προγράμματος όταν μία επιχείρηση υποχρεούται να συνεισφέρει σύμφωνα με το νόμο, ή με συλλογικά προγράμματα, σε προγράμματα παροχών αποχωρήσεως καθώς και σε αποζημιώσεις διακοπής της απασχολήσεως στον ορισμό ενός προγράμματος παροχών αποχωρήσεως.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Προγράμματα παροχών αποχωρήσεως:

Είναι συμφωνίες, με βάση τις οποίες μια επιχείρηση προβαίνει σε παροχές προς το προσωπικό της, κατά τη μετά τη λήξη της σχέσεως εργασίας, εφόσον οι παροχές αυτές, μπορεί να προσδιοριστούν ή να εκτιμηθούν πριν από την αποχώρηση με βάση τους όρους ενός εγγράφου ή την πρακτική της επιχείρησης.

Προγράμματα καθορισμένων συνεισφορών:

Είναι προγράμματα παροχών αποχωρήσεως, σύμφωνα με τα οποία, τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές αποχωρήσεως, προσδιορίζονται με βάση τις συνεισφορές σε ένα ασφαλιστικό κεφάλαιο μαζί με τις αποδόσεις της επενδύσεως αυτού του κεφαλαίου.

Προγράμματα καθορισμένων παροχών:

Είναι προγράμματα παροχών αποχωρήσεως, προσωπικού, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές αποχωρήσεως, προσδιορίζονται από ένα μαθηματικό τύπο, που συνήθως βασίζεται ή στις αποδοχές των εργαζομένων ή στα έτη υπηρεσίας ή και στους δύο αυτούς παράγοντες.

Σχηματισμός κεφαλαίου:

Είναι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σε ένα φορέα ξεχωριστό από την επιχείρηση για την αντιμετώπιση μελλοντικών υποχρεώσεων καταβολής παροχών αποχωρήσεως.

Κόστος τρέχουσας απασχόλησης:

Είναι το κόστος για μια επιχείρηση, στο πλαίσιο ενός προγράμματος παροχών αποχωρήσεως, για τις παρεχόμενες υπηρεσίες στην τρέχουσα χρήση από τους εργαζόμενους που συμμετάσχουν στο πρόγραμμα.

Κόστος προϋπηρεσίας:

Είναι το κόστος για μια επιχείρηση, στο πλαίσιο ενός προγράμματος παροχών αποχωρήσεως, για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις από τους εργαζόμενους που συμμετέχουν στο πρόγραμμα και είναι αποτέλεσμα:

- της θεσπίσεως ενός προγράμματος παροχών αποχωρήσεως
- των τροποποιήσεων αυτού του προγράμματος.

Τύποι προγραμμάτων αποχωρήσεως:

Για τους σκοπούς αυτού του προτύπου, τα προγράμματα παροχών αποχωρήσεως, κατατάσσονται ή σε προγράμματα συνεισφορών ή σε προγράμματα καθορισμένων παροχών.

Στο πλαίσιο ενός προγράμματος καθορισμένων συνεισφορών, η υποχρέωση μιας επιχειρήσεως, είναι το ποσό που συμφωνεί να συνεισφέρει σε ένα ξεχωριστό κεφάλαιο το οποίο προορίζεται για πληρωμή των παροχών αποχωρήσεως στους εργαζόμενους της. Το ποσό των μελλοντικών παροχών αποχωρήσεως ενός εργαζομένου, προσδιορίζεται σε σχέση προς τις συνεισφορές που πληρώθηκαν στο κεφάλαιο από την επιχείρηση και τον εργαζόμενο, καθώς και την απόδοση αυτού του κεφαλαίου.

Στο πλαίσιο ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών αποχωρήσεως, η υποχρέωση της επιχειρήσεως είναι να χορηγεί τις παροχές αποχωρήσεως στους υπάρχοντες και τους αποχωρήσαντες εργαζόμενους, οι οποίες προσδιορίζονται από ένα μαθηματικό τύπο που κανονικά βασίζεται ή τις απολαβές των εργαζομένων ή στα έτη υπηρεσίας ή και στους δύο αυτούς παράγοντες. Επίσης αυτά τα προγράμματα, μπορεί να συσταθούν με πλήρη, ή με μερική κεφαλαιοδότησης. Αν ένα πρόγραμμα κεφαλαιοδοτείται, η πληρωμή των παροχών αποχωρήσεως, όταν καθίσταται πληρωτέες, εξαρτάται από την οικονομική κατάσταση και την απόδοση της επένδυσης του κεφαλαίου, όπως και από τη δυνατότητα της επιχειρήσεως να καλύψει κάθε έλλειμμα του κεφαλαίου. Αν ένα πρόγραμμα δεν κεφαλαιοδοτείται, η πληρωμή των παροχών αποχωρήσεως, εξαρτάται από την δυνατότητα της επιχειρήσεως, να αντιμετωπίσει τις υποχρεώσεις για παροχές αποχωρήσεως, όταν αυτές καθίστανται πληρωτέες.

Τα προγράμματα των παροχών αποχωρήσεως μπορεί να περιέχουν χαρακτηριστικά τόσο των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών όσο και των προγραμμάτων καθορισμένων συνεισφορών. Η πληρωμή των παροχών αποχωρήσεως, στο πλαίσιο εθνικών, περιφερειακών ή άλλων συλλογικών προγραμμάτων μπορεί να μη γίνεται με ευθύνη της επιχειρήσεως οπότε το κόστος τέτοιων προγραμμάτων μπορεί να υπολογίζεται γενικώς.

Μέθοδοι αναλογιστικής εκτιμήσεως:

Βασική μέθοδος:

Τι κόστος χορηγήσεως παροχών αποχωρήσεως από ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρήση μιας μεθόδου εκτιμήσεως των δουλεμένων παροχών.

Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος:

Το κόστος χορηγήσεως παροχών αποχωρήσεως, από ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρήση μιας μεθόδου εκτιμήσεως του τελικού ύψους των παροχών.

Προγράμματα καθορισμένων παροχών:

Σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, η δαπάνη της τρέχουσας χρήσεως περιλαμβάνει:

- το κόστος τρέχουσας απασχόλησης
- το κόστος της τρέχουσας για αναγνώριση προϋπηρεσίας των εργαζομένων και των όσων αποχώρησαν για εμπειρικές αναπροσαρμογές και για μεταβολές στις αναλογιστικές παραδοχές
- το αποτέλεσμα τυχόν διακοπών προγράμματος διακανονισμών ή περικοπών.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ:

Με τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα, σε σχέση με τα προγράμματα καθορισμένων συνεισφορών της επιχειρήσεως:

- μια γενική περιγραφή κάθε προγράμματος που να περιλαμβάνει τις ομάδες των εργαζομένων που καλύπτονται
- το ποσό που βάρυνε τα αποτελέσματα της χρήσεως
- κάθε άλλο θέμα σχετιζόμενο με τις παροχές αποχωρήσεως, που επηρεάζει τη συγκρισιμότητα με την προηγούμενη χρήση.

Με τις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα, σε σχέση με ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών:

- ❖ μια γενική περιγραφή του προγράμματος που περιλαμβάνει τις ομάδες εργαζομένων που καλύπτονται
- ❖ τις λογιστικές μεθόδους που εφαρμόζονται για τις δαπάνες και μιας γενικής περιγραφής της μεθόδου αναλογιστικής εκτιμήσεως που χρησιμοποιήθηκαν
- ❖ αν το πρόγραμμα κεφαλαιοδοτείται
- ❖ το ποσό που λογίστηκε στα έξοδα ή στα έσοδα κατά τη διάρκεια της χρήσης
- ❖ η αναλογιστική παρούσα αξία των παροχών αποχωρήσεως, κατά την ημερομηνία της πιο πρόσφατης αναλογιστικής εκτιμήσεως
- ❖ αν το πρόγραμμα κεφαλαιοδοτείται, η πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την ημερομηνία της πιο πρόσφατης αναλογιστικής εκτιμήσεως
- ❖ αν τα ποσά των κεφαλαίων που συνεισφέρθηκαν από την έναρξη του προγράμματος είναι διαφορετικά από τα ποσά που λογίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της ίδιας χρονικής περιόδου, το ποσό της προκύπτουσας υποχρέωσης ή απαίτησης και η μέθοδος κεφαλαιοδοτήσεων που υιοθετήθηκε
- ❖ οι κύριες αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του κόστους των παροχών αποχωρήσεως
- ❖ η ημερομηνία της αναλογιστικής εκτιμήσεως και η συχνότητα με την οποία γίνονται αυτές οι μελέτες

- ❖ κάθε άλλο σημαντικό θέμα που σχετίζεται με τις παροχές αποχωρήσεως, περιλαμβανομένης και της επίδρασης από τη διακοπή, περικοπή ή διακανονισμό ενός προγράμματος το οποίο επηρεάζει τη συγκρισιμότητα με την προηγούμενη χρήση.

ΛΙΘΩΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 20

Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

(αναμορφωμένο 1994)

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης.⁸¹

Το πρότυπο δεν ασχολείται:

- ✓ τα ειδικότερα που ανακύπτουν κατά την λογιστική απεικόνιση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντικατοπτρίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες
- ✓ την κρατική υποστήριξη που παρέχεται σε μια επιχείρηση με τη μορφή πλεονεκτημάτων που αναγνωρίζονται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που εκπίττονται από το φόρο εισοδήματος
- ✓ την κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία μιας επιχειρήσεως.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Κράτος :

Αναφέρεται στο δημόσιο, στις δημόσιες υπηρεσίες και σε παρόμοιες τοπικές ή διεθνείς αρχές.

Κρατική υποστήριξη:

Είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού πλεονεκτημάτων σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή κατηγορία επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις. Για τους σκοπούς αυτού του πρότυπου, στην έννοια της κρατικής υποστήριξης, δεν περιλαμβάνονται τα ωφελήματα που παρέχονται μόνο έμμεσα, μέσω της εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας όπως είναι η δημιουργία υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές.

⁸¹ Έκδοση από το ΣΟΕΛ – Δ.Α.Π. αριθμός 20: Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

Κρατική επιχορήγηση:

Είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση σε ανταπόδοση του ότι αυτή έχει ορισμένους που σχετίζονται με τη λειτουργία της. Δεν περιλαμβάνονται στην έννοια αυτή οι κρατικές ενισχύσεις που λόγω της μορφής τους δεν είναι επιδεκτικές αποτιμήσεως, καθώς και οι συναλλαγές με το δημόσιο για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.

Επιχορηγήσεις που αφορούν το ενεργητικό:

Είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, να κατασκευάσει, να αποκτήσει πάγια στοιχεία. Είναι δυνατόν, επίσης, να ορίζονται και πρόσθετοι όροι αναφορικά με το είδος ή την τοποθεσία των παγίων ή με τη 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 παγίων.

Χαριστικά δάνεια:

Είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφληση τους.

Πραγματική αξία:

Είναι το ποσό με το οποίο θα μπορούσε να γίνει, κάτω από κανονικές συνθήκες η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου μεταξύ πωλητή και αγοραστή, οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση και με τη θέληση τους.

Κρατικές επιχορηγήσεις:

Οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένης και της ακριβοδίκαιης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, δεν πρέπει να καταχωρούνται λογιστικά μέχρις να είναι βέβαιο ότι:

- η επιχορήγηση θα εισπραχθεί
- η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης.

Ο τρόπος εισπραξης της επιχορήγησης, δεν επηρεάζει την λογιστική μέθοδο, που υιοθετείται σε σχέση με την επιχορήγηση. Χαριστικό δάνειο που χορηγείται από το κράτος, αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επιχορήγηση.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις, πρέπει να λογίζονται με τρόπο συστηματικό στα έσοδα όσων χρήσεων απαιτούνται για το συσχετισμό των επιχορηγήσεων αυτών, με τις αντίστοιχες προς συμψηφισμό δαπάνες και δεν πρέπει να πιστώνονται στα ίδια κεφάλαια.

Δύο είναι οι τρόποι που μπορούν να εντοπιστούν ως προς το λογιστικό χειρισμό, των κρατικών επιχορηγήσεων: ο χειρισμός μέσω ιδίων κεφαλαίων,

σύμφωνα με τον οποίο η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται σε πίστωση του λογαριασμού ιδίων κεφαλαίων, και ο χειρισμός μέσω αποτελεσμάτων σύμφωνα με τον οποίο η επιχορήγηση φέρεται σε πίστωση λογαριασμού αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων χρήσεων.

Όσοι υποστηρίζουν το χειρισμό μέσω των ιδίων κεφαλαίων :

- ✓ οι κρατικές επιχορηγήσεις, αποτελούν ένα είδος χρηματοδότησης, και πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, χωρίς να περνούν από το λογαριασμό αποτελεσμάτων και να συμψηφίζουν τις δαπάνες τις οποίες χρηματοδοτούν
- ✓ δεν είναι ορθό, να λογίζονται οι κρατικές επιχορηγήσεις σε λογαριασμό αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δεν συνιστούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο, που παρέχεται από το κράτος, χωρίς δαπάνες της επιχείρησης.

Τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ του χειρισμού μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων είναι τα ακόλουθα:

- ✓ δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις, αποτελούν εισροές που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν μπορεί να φέρονται σε πίστωση του λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων
- ✓ σπάνια οι κρατικές επιχορηγήσεις, δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις εισπράξει μια επιχείρηση πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησής της και να εκπληρώνει τις προβλεπόμενες υποχρεώσεις της, και κατά συνέπεια να καταχωρούνται στα έσοδα και να συσχετίζονται με τις αντίστοιχες δαπάνες που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να καλύψουν
- ✓ όπως ο φόρος εισοδήματος, και οι λοιποί φόροι, βαρύνουν τα αποτελέσματα, έτσι και ο χειρισμός των κρατικών επιχορηγήσεων, οι οποίες αποτελούν προέκταση της φορολογικής πολιτικής, είναι λογικό να κινούνται μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Επίσης, κρατική επιχορήγηση που λαμβάνεται ως κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών, ή για άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης, χωρίς την διενέργεια σχετικών δαπανών, πρέπει να λογίζεται ως ανόργανο έσοδο της χρήσης στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξής της.

Επιστροφή των κρατικών επιχορηγήσεων

Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της πρέπει να απεικονίζεται λογιστικά ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης. Με την επιστροφή μιας επιχορήγησης που αφορά στα αποτελέσματα πρέπει να γίνει συμψηφισμός του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου, του σχετικού με την επιχορήγηση αυτή λογαριασμού εσόδων επόμενων χρήσεων. Εφόσον το επιστρεφόμενο ποσό είναι μεγαλύτερο από αυτό το υπόλοιπο ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η διαφορά ή ολόκληρο το ποσό της επιχορήγησης πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως. Το επιστρεφόμενο ποσό της επιχορήγησης, που αφορά σε περιουσιακό στοιχείο, του ενεργητικού, πρέπει να φέρεται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού, ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων χρήσεων. Το σωρευμένο ποσό των επιπλέον αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα είχε

βαρύνει τα αποτελέσματα, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να λογίζεται σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσεως.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ:

Πρέπει να γίνεται η γνωστοποίηση των παρακάτω θεμάτων:

- ❖ η ακολουθούμενη λογιστική μέθοδος, αναφορικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις, συμπεριλαμβανομένου και του τρόπου εμφάνισης τους στις οικονομικές καταστάσεις
- ❖ η μορφή και το μέγεθος των κρατικών επιχορηγήσεων, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και πληροφορίες για άλλες μορφές κρατικής υποστήριξης από τις οποίες η επιχείρηση έχει άμεση ωφέλεια
- ❖ ανεκπλήρωτοι όροι και λοιπές ενδεχόμενες υποχρεώσεις που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει απεικονιστεί λογιστικά.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 21

Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος

(αναθεωρημένο 1993)

ΣΚΟΠΟΣ:

Μια επιχείρηση μπορεί να διεξάγει τις δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Προκειμένου οι σε ξένο νόμισμα συναλλαγές και οι εκμεταλλεύσεις εξωτερικού να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, πρέπει να απεικονίζονται στο νόμισμα με το οποίο η επιχείρηση καταρτίζει τις δικές της οικονομικές καταστάσεις, ενώ και οι οικονομικές καταστάσεις των εκμεταλλεύσεων εξωτερικού, πρέπει να μετατρέπονται στο νόμισμα στο οποίο η επιχείρηση καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της.⁸²

Κύρια θέματα για τη λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα, και των εκμεταλλεύσεων εξωτερικού αποτελούν, ο προσδιορισμός, της συναλλαγματικής ισοτιμίας που πρέπει να χρησιμοποιηθεί και του τρόπου καταχώρησης, στις οικονομικές καταστάσεις, της οικονομικής επίδρασης των μεταβολών των ισοτιμιών.

⁸² Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Λ.Π. αριθμός 21. Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται:

- για τη λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και,
- για τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχειρήσεως μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποιήσεως ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσεως.

Αυτό το πρότυπο δεν ασχολείται με τη λογιστική της αντισταθμίσεως του κινδύνου των σε ξένο νόμισμα στοιχείων, εκτός από την κατάταξη των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν σε ξένο νόμισμα, η οποία τηρείται σε αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου μιας καθαρής επενδύσεως σε οικονομική μονάδα του εξωτερικού.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Εκμετάλλευση εξωτερικού:

Είναι μια θυγατρική ή μια κοινοπραξία ή υποκατάστημα της επιχειρήσεως που καταρτίζει και παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις και των οποίων οι δραστηριότητες βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική από τη χώρα της επιχειρήσεως αυτής.

Οικονομική μονάδα εξωτερικού:

Είναι μια εκμετάλλευση εξωτερικού, οι δραστηριότητες της οποίας δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος εκείνων της εξεταζόμενης επιχειρήσεως.

Τηρούμενο νόμισμα:

Είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Ξένο νόμισμα:

Είναι ένα νόμισμα διαφορετικό από το τηρούμενο νόμισμα μιας επιχειρήσεως.

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 τη εξεταζόμενης επιχείρησης στην καθαρή περιουσία της οικονομικής μονάδας εξωτερικού.

Νομισματικά στοιχεία:

Είναι χρήματα που κατέχονται και απαιτήσεις και υποχρεώσεις εισπρακτέες σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα ποσά.

Πραγματική αξία:

Είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλάξει ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ δύο μερών που ενεργούν μετά πλήρους γνώσεως και θελήσεως κάτω από ομαλές συνθήκες συναλλαγών.

Αρχική καταχώρηση

Συναλλαγή σε ξένο νόμισμα είναι μια συναλλαγή που καθορίζεται ή διακανονίζεται σε ένα ξένο νόμισμα. Στις συναλλαγές αυτές περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πράξεις μιας επιχείρησης:

- αγορά ή πώληση αγαθών, των οποίων η τιμή καθορίζεται σε ξένο νόμισμα
- λήψη ή παροχή δανείων, τα οποία είναι εξοφλητέα σε ξένο νόμισμα
- συμμετοχή ως συμβαλλόμενο μέρος σε μια ανεκτέλεστη σύμβαση σε ξένο νόμισμα
- η οποιαδήποτε απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων, ή η ανάληψη και ο διακανονισμός υποχρεώσεων, που είναι εκφρασμένες σε νόμισμα.

Η αρχική καταχώρηση στο τηρούμενο νόμισμα μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, πρέπει να γίνεται με την εφαρμογή στο ποσό του ξένου νομίσματος της ισοτιμίας μεταξύ του τηρούμενου και του ξένου κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.

Παρουσίαση σε μεταγενέστερους ισολογισμούς:

Κατά την ημερομηνία κλεισίματος του κάθε ισολογισμού:

- τα σε ξένο νόμισμα στοιχεία πρέπει να εμφανίζονται με την τιμή κλεισίματος
- τα μη νομισματικά στοιχεία, που παρακολουθούνται με ιστορικό κόστος, το οποίο είναι προσδιορισμένο σε ξένο νόμισμα, πρέπει να εμφανίζονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής
- τα μη νομισματικά στοιχεία, που παρακολουθούνται με την πραγματική αξία, η οποία είναι προσδιορισμένη σε ξένο νόμισμα, πρέπει να εμφανίζονται με τις ισοτιμίες που υπήρχαν, όταν προσδιορίστηκαν οι αξίες.

Κατάταξη των εκμεταλλεύσεων εξωτερικού,

Η μέθοδος που χρησιμοποιείται για τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας εκμεταλλεύσεως εξωτερικού, εξαρτάται από τον τρόπο με τον

οποίο με τον οποίο αυτή χρηματοδοτείται και λειτουργεί σε σχέση με την εξεταζόμενη επιχείρηση.

Τα ακόλουθα αποτελούν ενδείξεις ότι μια εκμετάλλευση εξωτερικού συνιστά οικονομική μονάδα εξωτερικού παρά μια εκμετάλλευση εξωτερικού που είναι αναπόσπαστο τμήμα των εργασιών της εξεταζόμενης επιχείρησης:

- ❖ παρότι η εξεταζόμενη επιχείρηση μπορεί να ελέγχει την εκμετάλλευση του εξωτερικού, οι δραστηριότητες της εκμετάλλευσης αυτής διεξάγονται με ένα σημαντικό βαθμό αυτονομίας από εκείνες της εξεταζόμενης επιχείρησης
- ❖ οι συναλλαγές με την εξεταζόμενη επιχείρηση δεν αποτελούν μεγάλο μέρος των δραστηριοτήτων της εκμεταλλεύσεως εξωτερικού
- ❖ οι δραστηριότητες της εκμεταλλεύσεως εξωτερικού χρηματοδοτούνται κυρίως από τις δικές της εργασίες ή από τοπικά δάνεια
- ❖ τα κόστη εργασίας, υλικών και άλλων συντελεστών, των προϊόντων ή των υπηρεσιών της εκμεταλλεύσεως, εξωτερικού, πληρώνονται βασικά ή διακανονίζονται σε τοπικό νόμισμα
- ❖ οι πωλήσεις της εκμεταλλεύσεως εξωτερικού γίνονται σε νομίσματα άλλα από το τηρούμενο νόμισμα
- ❖ οι ταμιακές ροές της εξεταζόμενης επιχείρησης είναι ανεξάρτητες από τις καθημερινές δραστηριότητες της εκμεταλλεύσεως εξωτερικού και δεν επηρεάζονται άμεσα από τις δραστηριότητες αυτές.

Οικονομικές μονάδες εξωτερικού

Κατά την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής μονάδας εξωτερικού, προκειμένου η εξεταζόμενη επιχείρηση να τις ενσωματώσει στις δικές της οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να ακολουθούνται οι ακόλουθες διαδικασίες:

- ✦ τόσο τα νομισματικά όσο και τα μη νομισματικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της οικονομικής μονάδας εξωτερικού, πρέπει να μετατρέπονται με την τιμή κλεισίματος
- ✦ τα έσοδα και τα έξοδα της οικονομικής μονάδας εξωτερικού, πρέπει να μετατρέπονται με τις τιμές συναλλάγματος κατά τις ημέρες των συναλλαγών, εκτός αν η οικονομική μονάδα εξωτερικού συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις της στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, οπότε τα έσοδα και τα έξοδα πρέπει να μετατρέπονται με την τιμή κλεισίματος
- ✦ όλες οι προκύπτουσες συναλλαγματικές διαφορές πρέπει να εντάσσονται στα ίδια κεφάλαια μέχρι να διατεθεί η καθαρή επένδυση.

Κάθε υπεραξία που προκύπτει κατά την απόκτηση μιας οικονομικής μονάδας εξωτερικού και κάθε αναπροσαρμογή των λογιστικών αξιών ενεργητικού και παθητικού στην πραγματική αξία τους, προκύπτει κατά την αγορά αυτής της οικονομικής μονάδας αντιμετωπίζονται.

- ή ως ενεργητικά και παθητικά στοιχεία της οικονομικής μονάδας εξωτερικού, μετατρέπόμενα με βάση τη τιμή κλεισίματος
- ή ως ενεργητικά και παθητικά στοιχεία της εξεταζόμενης επιχείρησης τα οποία ή έχουν ήδη μετατραπεί στο τηρούμενο νόμισμα ή είναι μη νομισματικά σε ξένο νόμισμα στοιχεία, τα οποία απεικονίζονται με τη χρήση της τιμής συναλλάγματος της ημερομηνίας της συναλλαγής.

Οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας εξωτερικού, που καταρτίζονται σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, πρέπει να επαναδιατυπώνονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. αριθμός 29- Χρηματοοικονομική παρουσίαση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες, πριν αυτές μετατραπούν στο τηρούμενο νόμισμα της εξεταζόμενης επιχείρησης. Όταν μια οικονομία πάψει να είναι υπερπληθωριστική και η οικονομική μονάδα εσωτερικού διακόπτει την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. αριθμός 29- Χρηματοοικονομική παρουσίαση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες, πρέπει να χρησιμοποιεί τα χρηματικά ποσά της ημέρας της διακοπής, ως το ιστορικό κόστος για τη μετατροπή στο τηρούμενο νόμισμα της εξεταζόμενης επιχείρησης.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ:

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- ✓ Το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που συμπεριλαμβάνονται στο καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως
- ✓ Τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που εντάσσονται στα ίδια κεφάλαια, εμφανιζόμενες σε ιδιαίτερο κονδύλι των κεφαλαίων αυτών, με μια συμφωνία του ποσού αυτών των συναλλαγματικών διαφορών στην αρχή και στο τέλος της χρήσεως
- ✓ Το ποσό των συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν κατά την διάρκεια της χρήσεως, το οποίο συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου
- ✓ Όταν το τηρούμενο νόμισμα είναι διαφορετικό από το νόμισμα της χώρας στην οποία εδρεύει η επιχείρηση, πρέπει να γνωστοποιείται ο λόγος της χρησιμοποιήσεως του διαφορετικού νομίσματος
- ✓ Όταν υπάρχει μεταβολή στην κατάταξη μιας σημαντικής εκμεταλλεύσεως εξωτερικού, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:
 - το είδος της ανακατάταξης
 - το λόγο της μεταβολής
 - την επίδραση της ανακατάταξης στα ίδια κεφάλαια
 - την επίδραση στα καθαρά κέρδη ή ζημιές της κάθε μιας από τις παρουσιαζόμενες προηγούμενες χρήσεις, καθώς και αν γίνει στην αρχή της παλαιότερης από τις παρουσιαζόμενες χρήσεις.
- ✓ Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί την επίδραση στα νομισματικά σε ξένο νόμισμα στοιχεία ή στις οικονομικές καταστάσεις μιας εκμεταλλεύσεως εξωτερικού, από την μεταβολή των τιμών συναλλάγματος που συμβαίνει μετά την ημερομηνία του ισολογισμού,

εφόσον η μεταβολή είναι τέτοιας σημασίας ώστε η μη γνωστοποίηση της θα επηρέαζε την ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να προβούν σε σωστές εκτιμήσεις και αποφάσεις.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 22

Ενοποιήσεις επιχειρήσεων

(αναθεωρημένο 1993)

ΣΚΟΠΟΣ:

Σκοπός αυτού του προτύπου, είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενοποιήσεων των επιχειρήσεων. Καλύπτει την απόκτηση με αγορά μιας επιχειρήσεως από μια άλλη, και τη σπάνια περίπτωση μιας συνένωσης δικαιωμάτων, όπου δεν είναι εύκολο να προσδιοριστεί ο αγοραστής. Η λογιστική αντιμετώπιση μιας απόκτησης με αγορά περιλαμβάνει, των προσδιορισμό του κόστους της αγοράς, τον επιμερισμό του κόστους στα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της αποκτώμενης επιχειρήσεως, και τη λογιστική παρακολούθηση της προκύπτουσας θετικής ή αρνητικής υπεραξίας.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο, πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των ενοποιημένων επιχειρήσεων.⁸³

Μια ενοποίηση μπορεί να δομηθεί με πολλούς τρόπους, που υπαγορεύονται από νομικούς, φορολογικούς ή άλλους λόγους. Μπορεί να αφορά την αγορά από μία επιχείρηση, μετοχών ή μεριδίων, μιας άλλης επιχειρήσεως, ή την αγορά της καθαρής περιουσίας μιας επιχειρήσεως, που να πραγματοποιηθεί με έκδοση μετοχών ή μεριδίων, ή με τη μεταβίβαση μετρητών, ταμιακών ισοδυνάμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Επίσης, μπορεί να προϋποθέτει την ίδρυση μιας νέας επιχειρήσεως, για να αναλάβει τον έλεγχο στις ενοποιημένες καταστάσεις, τη μεταβίβαση της καθαρής περιουσίας ή τη διάλυση της μιας ή περισσότερων από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις.

Επίσης, μία ενοποίηση επιχειρήσεων, μπορεί να συνεπάγεται με τη δημιουργία σχέσης μητρικής - θυγατρικής, στην οποία αγοραστής είναι η μητρική και αγοραζόμενος είναι μια θυγατρική του αγοραστή. Μια άλλη περίπτωση μπορεί να αφορά, την αγορά της καθαρής περιουσίας, συμπεριλαμβανομένης και της υπεραξίας, μιας άλλης επιχειρήσεως, παρά την αγορά των μετοχών της άλλης επιχείρησης.

Η νόμιμη συγχώνευση είναι μια ακόμα περίπτωση και οι προϋποθέσεις για να είναι νόμιμη είναι προϋποθέτει:

- ή τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της μιας εταιρείας να μεταβιβάζονται στην άλλη και η πρώτη εταιρεία διαλύεται

⁸³ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Λ.Π. αριθμός 22: Ενοποιήσεις επιχειρήσεων

- ήτα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των δύο εταιρειών μεταβιβάζονται σε μια νέα εταιρεία και οι αρχικές διαλύονται.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Ενοποίηση επιχειρήσεων:

Είναι η συσπείρωση ξεχωριστών επιχειρήσεων σε οικονομικό συγκρότημα, ύστερα από συνένωση μιας επιχειρήσεως με μια άλλη και από την απόκτηση του ελέγχου στην καθαρή περιουσία και τις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης επιχειρήσεως.

Αγορά :

Είναι μία ενοποίηση επιχειρήσεων, στην οποία μια από τις επιχειρήσεις, η αγοράστρια, αποκτά έλεγχο στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης επιχειρήσεως, της αγοραζόμενης, με αντάλλαγμα τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, τη δημιουργία μιας υποχρεώσεως ή την έκδοση νέων μετοχών ή μεριδίων.

Συνένωση δικαιωμάτων:

Είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων στην οποία οι μέτοχοι ή εταίροι των ενοποιημένων επιχειρήσεων, συνδυάζουν τον έλεγχο πάνω στο σύνολο, της καθαρής περιουσίας, και των εργασιών τους για να επιτύχουν μια συνεχή αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και των ωφελειών που σχετίζονται με αυτή τη συγκρότηση, ώστε κανένα από τα δύο μέρη να μην μπορεί να θεωρείται αγοραστής.

Έλεγχος:

Είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχειρήσεως ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητες της.

Μητρική :

Είναι μια επιχείρηση που έχει μια ή περισσότερες θυγατρικές.

Θυγατρική:

Είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από την μητρική.

Δικαίωμα μειοψηφίας:

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

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 πλήρη γνώση και τη θέληση τους, υπό συνθήκες συναλλαγών.

Ημερομηνία αγοράς:

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

Αγορές

Μια επιχειρηματική ενοποίηση από αγορά πρέπει να λογιστικοποιείται με την εφαρμογή της μεθόδου αγοράς. Η χρήση της μεθόδου αυτής, συνεπάγεται τη λογιστική αντιμετώπιση της αγοράς μιας επιχειρήσεως με όμοιο τρόπο, όπως η αγορά άλλων περιουσιακών στοιχείων. Μια αγορά αποτελεί συναλλαγή κατά την οποία μεταβιβάζονται περιουσιακά στοιχεία, αναλαμβάνονται υποχρεώσεις ή εκδίδονται μετοχές, σε αντάλλαγμα για τον έλεγχο της καθαρής περιουσίας.

Ημερομηνία αγοράς:

Από την ημερομηνία της αγοράς, μια αγοράστρια πρέπει να:

- ενσωματώνει στο λογαριασμό αποτελεσμάτων τα αποτελέσματα των εργασιών της αγοραζόμενης
- να καταχωρεί στον ισολογισμό τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της αγοραζόμενης και κάθε θετική ή αρνητική υπεραξία που προκύπτει από την αγορά.

Ημερομηνία αγοράς είναι η ημερομηνία, κατά την οποία ο έλεγχος επί της καθαρής περιουσίας και των εργασιών της αγοραζόμενης μεταβιβάζεται ουσιαστικά στην αγοράστρια και η ημερομηνία κατά την οποία αρχίζει η εφαρμογή της μεθόδου αγοράς.

Κόστος αγοράς:

Μια αγορά, πρέπει να λογιστικοποιείται στο κόστος της, που είναι το ποσό των μετρητών ή των ταμιακών ισοδυνάμων, που πληρώθηκε ή πραγματική αξία, κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε από την αγοράστρια για την απόκτηση του ελέγχου στην καθαρή περιουσία της άλλης επιχείρησης. Στο ποσό αυτό προστίθεται κάθε δαπάνη που αφορά άμεσα την αγορά. Επίσης, τα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις καθώς και τα χρεόγραφα, που έχουν εκδοθεί από την αγοράστρια, αποτιμούνται στην πραγματική αξία τους, που είναι η αγοραία τιμή τους κατά την ημερομηνία της πράξεως της ανταλλαγής.

Κατανομή του κόστους αγοράς:

Βασική μέθοδος

Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που καταχωρούνται πρέπει να αποτιμώνται στο συνολικό ποσό :

- της πραγματικής αξίας κατά την ημερομηνία της πράξεως ανταλλαγής, των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν, κατά την έκταση των δικαιωμάτων που απέκτησε η αγοράστρια από την πράξη ανταλλαγής

- της αναλογίας της μειωψηφίας στην πριν και από την αγορά λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της θυγατρικής.

Κάθε αρνητική ή θετική υπεραξία πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με αυτό το πρότυπο.

Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος

Τα περιουσιακά στοιχεία, και υποχρεώσεις, που καταχωρούνται, πρέπει να αποτιμώνται στην πραγματική αξία τους κατά την ημερομηνία της αγοράς. Κάθε θετική ή αρνητική υπεραξία πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με αυτό το πρότυπο. Κάθε δικαίωμα μειωψηφίας, πρέπει να εμφανίζεται στην αναλογία της μειωψηφίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που έχουν καταχωρηθεί.

Προσδιορισμός της πραγματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν

Για να βρεθούν οι πραγματικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποτιμώνται, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες:

1. Διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα στις τρέχουσες αγοραίες αξίες τους.
2. Μη διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα στις εκτιμώμενες αξίες, που λαμβάνουν υπόψη δεδομένα όπως οι σχέσεις τιμών και κερδών, οι αποδόσεις σε μερίσματα και οι αναμενόμενοι ρυθμοί αυξήσεων συγκρίσιμων χρεογράφων επιχειρήσεων με όμοια χαρακτηριστικά
3. Απαιτήσεις στις παρούσες αξίες των εισπρακτέων ποσών προσδιοριζόμενες με τα κατάλληλα τρέχοντα επιτόκια μείον τις προβλέψεις ανεπίδεκτων εισπράξεων και έξοδα εισπράξεως όπου απαιτούνται.
4. Αποθέματα:
 - έτοιμα προϊόντα και εμπορεύματα στις τιμές πώλησεως μείον το ποσό του κόστους διαθέσεως και ενός κέρδους για την προσπάθεια πώλησεως τους από την αγοράστρια με βάση το κέρδος για παρόμοια έτοιμα προϊόντα και εμπορεύματα
 - ημικατεργασμένα στις τιμές πώλησεως των ετοιμών προϊόντων μείον το ποσό του κόστους περατώσεως, του κόστους διαθέσεως και ενός κέρδους για την προσπάθεια περατώσεως και πώλησεως με βάση το κέρδος για όμοια έτοιμα προϊόντα
 - πρώτες ύλες.
5. Γήπεδα και κτίρια:
 - που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν με την υπάρχουσα χρήση τους, στην τρέχουσα αξία τους για την υπάρχουσα χρήση

- που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν για διαφορετική χρήση στην τρέχουσα αξία τους για την αναμενόμενη χρήση
 - που πρόκειται να πωληθούν άμεσα ή αργότερα, χωρίς να χρησιμοποιηθούν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
6. Μηχανήματα και εξοπλισμός:
- που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν στην τρέχουσα αξία τους προσδιοριζόμενη κατ'εκτίμηση
 - που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν προσωρινά στο χαμηλότερο ποσό μεταξύ τρέχοντος κόστους και αντικαταστάσεως για όμοια δυναμικότητα και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας
 - που πρόκειται να πωληθούν άμεσα χωρίς να χρησιμοποιηθούν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία .
7. Άλλα πάγια στοιχεία όπως δικαίωμα ευρεσιτεχνίας .
8. Καθαρές απαιτήσεις, ή υποχρεώσεις για προγράμματα καθορισμένων παροχών, στην αναλογιστική αξία των παροχών αποχωρήσεως μείον την πραγματική αξία των τυχόν περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος.
9. Φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις στο ποσό των φορολογικών ωφελειών που προκύπτουν από φορολογικές ζημιές ή των πληρωτέων φόρων σε σχέση με τα καθαρά κέρδη ή ζημιές, το οποίο εκτιμάται με την προοπτική του ενοποιημένου συγκροτήματος ή ομίλου, που προκύπτει από την αγορά.
10. Λογαριασμοί και γραμμάτια πληρωτέα, μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, προβλέψεις και λοιπές πληρωτέες διεκδικήσεις, στις παρούσες αξίες των ποσών που πρόκειται να καταβληθούν για την εξόφληση.
11. Επαχθείς συμβάσεις και δαπάνες διακοπής λειτουργίας του εργοστασίου ύστερα από την αγορά, στις παρούσες αξίες των ποσών που πρόκειται να καταβληθούν για εξόφληση της υποχρέωσης.

Υπεραξία αγοράς

Κάθε υπέρβαση του κόστους αγοράς από τα δικαιώματα του αγοραστή στην πραγματική αξία των επί μέρους αποκτηθέντων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, κατά την ημερομηνία της πράξεως ανταλλαγής, πρέπει να αναφέρεται ως υπεραξία και να καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο.

Η υπεραξία πρέπει να αποσβένεται λογίζοντας την ως μια δαπάνη κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής της. Κατά την απόσβεση της υπεραξίας, πρέπει να χρησιμοποιείται η άμεση μέθοδος, εκτός αν μια άλλη μέθοδος αποσβέσεως είναι περισσότερο κατάλληλη για τις περιστάσεις. Η περίοδος αποσβέσεως δεν πρέπει να ξεπερνά τα πέντε έτη, εκτός αν μια μακρύτερη περίοδος μη υπερβούσα τα είκοσι έτη από την ημερομηνία της αγοράς μπορεί να αιτιολογηθεί.

Οι παράγοντες που λαμβάνονται υπόψη στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής της υπεραξίας περιλαμβάνουν:

- Την προβλέψιμη ζωή της εμπορικής ή βιομηχανικής επιχείρησης
- Τις επιδράσεις της απαξίωσης ενός προϊόντος, τις μεταβολές στη ζήτηση και άλλους οικονομικούς παράγοντες
- Την αναμενόμενη διάρκεια υπηρεσίας των στελεχών ή ομάδων των εργαζομένων
- Αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών ή πιθανών ανταγωνιστών
- Νομικούς, κανονιστικούς ή συμβατικούς όρους που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή.

Το αναπόσπαστο υπόλοιπο της υπεραξίας πρέπει να επανεξετάζεται σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και κατά την έκταση που δεν υπάρχει πλέον πιθανότητα να ανακτηθεί από τις αναμενόμενες μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες, πρέπει να λογίζεται αμέσως στα έξοδα. Κάθε υποτίμηση της υπεραξίας, δεν πρέπει να αναστρέφεται σε επόμενη χρήση.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ:

Για όλες τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων, οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις πρέπει να γίνονται στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων κατά τις οποίες έλαβε πραγματοποιήθηκε η ενοποίηση:

- i. Επωνυμίες και περιγραφές των ενοποιημένων επιχειρήσεων.
- ii. Μέθοδος ενάρξεως της ενοποίησης για τους λογιστικούς σκοπούς.
- iii. Εργασίες που προέρχονται από την ενοποίηση των επιχειρήσεων, τις οποίες η επιχείρηση έχει αποφασίσει να εγκαταλείψει.

Για μια ενοποίηση επιχειρήσεων, που αποτελεί αγορά, πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως κατά την οποία έγινε η αγορά:

- Το ποσοστό των μετοχών με δικαίωμα ψήφου που αποκτήθηκαν.
- Το κόστος αγοράς και μια περιγραφή του τμήματος που καταβλήθηκε ή ενδέχεται να καταβληθεί.
- Η φύση και το ποσό των προβλέψεων για αναδόμηση και άλλες δαπάνες κλεισίματος, ου ανακύπτουν ως αποτέλεσμα της αγοράς και καταχωρούνται κατά την ημερομηνία της αγοράς.

Με τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούνται:

- ο λογιστικός χειρισμός της θετικής και αρνητικής υπεραξίας, συμπεριλαμβανομένης της περιόδου αποσβέσεως
- αν η ωφέλιμη ζωή της υπεραξίας ή η περίοδος αποσβέσεως, της αρνητικής υπεραξίας, υπερβαίνει τα πέντε έτη, αιτιολόγηση της περιόδου που υιοθετήθηκε
- η χρησιμοποιηθείσα μέθοδος, αν η θετική ή η αρνητική υπεραξία δεν αποσβένεται με την άμεση μέθοδο, καθώς και ο λόγος για τον οποίο η μέθοδος αυτή είναι περισσότερο κατάλληλη από την άμεση μέθοδο

- μια λογιστική συμφωνία της θετικής και της αρνητικής υπεραξίας κατά την έναρξη και το τέλος της χρήσεως, παρουσιάζοντας :
 - το μικτό ποσό και τη σωρευμένη απόσβεση στην αρχή της χρήσεως
 - κάθε πρόσθετη θετική ή αρνητική υπεραξία, που καταχωρήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσεως
 - τα δαπάνη αποσβέσεως που βάρυνε τη χρήση
 - διορθώσεις οφειλόμενες σε μεταγενέστερη διαπίστωση συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, καθώς και σε μεταβολή της αξίας τους
 - κάθε άλλη διαγραφή κατά τη διάρκεια της χρήσεως,
 - το μικτό ποσό και τη σωρευμένη απόσβεση στο τέλος της χρήσεως.

Για μια ενοποίηση επιχειρήσεως που αποτελεί συνένωση δικαιωμάτων, οι ακόλουθες προσθετές γνωστοποιήσεις πρέπει να γίνονται στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως, κατά τη διάρκεια της οποίας συνέβη η συνένωση των δικαιωμάτων:

- ❖ περιγραφή και πλήθος των μετοχών που εκδόθηκαν, καθώς και το ποσοστό των μετοχών με δικαίωμα ψήφου της κάθε επιχείρησης οι οποίες ανταλλάχθηκαν για να επιτευχθεί η συνένωση των δικαιωμάτων
- ❖ τα ποσά των ενεργητικών και παθητικών στοιχείων που εισφέρθηκαν από κάθε επιχείρηση
- ❖ τα έσοδα πωλήσεων, άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως, έκτακτα κονδύλια και το καθαρό κέρδος ή ζημιά της κάθε επιχειρήσεως, πριν από την ημερομηνία της συνένωσης, που περιλαμβάνονται στο καθαρό κέρδος ή ζημιά που εμφανίζει η κάθε επιχείρηση στις δικές της οικονομικές καταστάσεις.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 22

Ενοποιήσεις επιχειρήσεων

(αναθεωρημένο 1998)

ΣΚΟΠΟΣ :

Σκοπός αυτού του προτύπου, είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενοποιήσεων των επιχειρήσεων. Καλύπτει την απόκτηση με αγορά μιας επιχειρήσεως από μια άλλη, και τη σπάνια περίπτωση μιας συνένωσης δικαιωμάτων, όπου δεν είναι εύκολο να προσδιοριστεί ο αγοραστής. Η λογιστική αντιμετώπιση μιας απόκτησης με αγορά περιλαμβάνει, των προσδιορισμό του κόστους της αγοράς, τον επιμερισμό του κόστους στα περιουσιακά στοιχεία και

υποχρεώσεις της αποκτώμενης επιχειρήσεως, και τη λογιστική παρακολούθηση της προκύπτουσας θετικής ή αρνητικής υπεραξίας.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο, πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των ενοποιημένων επιχειρήσεων.⁸⁴

Μια ενοποίηση μπορεί να δομηθεί με πολλούς τρόπους, που υπαγορεύονται από νομικούς, φορολογικούς ή άλλους λόγους. Μπορεί να αφορά την αγορά από μία επιχείρηση, μετοχών ή μεριδίων, μιας άλλης επιχείσεως, ή την αγορά της καθαρής περιουσίας μιας επιχείσεως, που να πραγματοποιηθεί με έκδοση μετοχών ή μεριδίων, ή με τη μεταβίβαση μετρητών, ταμιακών ισοδυνάμων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων. Επίσης, μπορεί να προϋποθέτει την ίδρυση μιας νέας επιχείσεως, για να αναλάβει τον έλεγχο στις ενοποιημένες καταστάσεις, τη μεταβίβαση της καθαρής περιουσίας ή τη διάλυση της μιας ή περισσότερων από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις.

Επίσης, μία ενοποίηση επιχειρήσεων, μπορεί να συνεπάγεται με τη δημιουργία σχέσης μητρικής – θυγατρικής, στην οποία αγοραστής είναι η μητρική και αγοραζόμενος είναι μια θυγατρική του αγοραστή. Μια άλλη περίπτωση μπορεί να αφορά, την αγορά της καθαρής περιουσίας, συμπεριλαμβανομένης και της υπεραξίας, μιας άλλης επιχείσεως, παρά την αγορά των μετοχών της άλλης επιχείρησης.

Η νόμιμη συγχώνευση είναι μια ακόμα περίπτωση και οι προϋποθέσεις για να είναι νόμιμη είναι προϋποθέτει:

- ή τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της μιας εταιρείας να μεταβιβάζονται στην άλλη και η πρώτη εταιρεία διαλύεται
- ή τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις των δύο εταιρειών μεταβιβάζονται σε μια νέα εταιρεία και οι αρχικές διαλύονται..

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Ενοποίηση επιχειρήσεων:

Είναι η συσπείρωση ξεχωριστών επιχειρήσεων σε οικονομικό συγκρότημα, ύστερα από συνένωση μιας επιχείσεως με μια άλλη και από την απόκτηση του ελέγχου στην καθαρή περιουσία και τις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης επιχείσεως.

Αγορά :

Είναι μία ενοποίηση επιχειρήσεων, στην οποία μια από τις επιχειρήσεις, η αγοράστρια, αποκτά έλεγχο στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας άλλης επιχείσεως, της αγοραζόμενης, με αντάλλαγμα τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, τη δημιουργία μιας υποχρεώσεως ή την έκδοση νέων μετοχών ή μεριδίων.

⁸⁴ Έκδοση από το ΣΟΕΛ – Δ.Λ.Π. αριθμός 22: Ενοποιήσεις επιχειρήσεων

Συνένωση δικαιωμάτων:

Είναι μια ενοποίηση επιχειρήσεων στην οποία οι μέτοχοι ή εταίροι των ενοποιημένων επιχειρήσεων, συνδυάζουν τον έλεγχο πάνω στο σύνολο, της καθαρής περιουσίας, και των εργασιών τους για να επιτύχουν μια συνεχή αμοιβαία κατανομή των κινδύνων και των ωφελειών που σχετίζονται με αυτή τη συγκρότηση, ώστε κανένα από τα δύο μέρη να μην μπορεί να θεωρείται αγοραστής.

Έλεγχος:

Είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητες της.

Μητρική :

Είναι μια επιχείρηση που έχει μια ή περισσότερες θυγατρικές.

Θυγατρική:

Είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από την μητρική.

Δικαίωμα μειοψηφίας:

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

Πραγματική αξία:

Είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με πλήρη γνώση και τη θέληση τους, υπό συνθήκες συναλλαγών.

Ημερομηνία αγοράς:

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

Αγορές

Μια επιχειρηματική ενοποίηση από αγορά πρέπει να λογιστικοποιείται με την εφαρμογή της μεθόδου αγοράς. Η χρήση της μεθόδου αυτής, συνεπάγεται τη λογιστική αντιμετώπιση της αγοράς μιας επιχείρησης με όμοιο τρόπο, όπως η αγορά άλλων περιουσιακών στοιχείων. Μια αγορά αποτελεί συναλλαγή κατά την οποία μεταβιβάζονται περιουσιακά στοιχεία, αναλαμβάνονται υποχρεώσεις ή εκδίδονται μετοχές, σε αντάλλαγμα για τον έλεγχο της καθαρής περιουσίας.

Ημερομηνία αγοράς:

Από την ημερομηνία της αγοράς, μια αγοράστρια πρέπει να:

- ενσωματώνει στο λογαριασμό αποτελεσμάτων τα αποτελέσματα των εργασιών της αγοραζόμενης

- να καταχωρεί στον ισολογισμό τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της αγοραζόμενης και κάθε θετική ή αρνητική υπεραξία που προκύπτει από την αγορά.

Ημερομηνία αγοράς είναι η ημερομηνία, κατά την οποία ο έλεγχος επί της καθαρής περιουσίας και των εργασιών της αγοραζόμενης μεταβιβάζεται ουσιαστικά στην αγοράστρια και η ημερομηνία κατά την οποία αρχίζει η εφαρμογή της μεθόδου αγοράς.

Κόστος αγοράς:

Μια αγορά, πρέπει να λογιστικοποιείται στο κόστος της, που είναι το ποσό των μετρητών ή των ταμιακών ισοδυνάμων, που πληρώθηκε ή πραγματική αξία, κατά την ημερομηνία της ανταλλαγής, άλλου ανταλλάγματος που δόθηκε από την αγοράστρια για την απόκτηση του ελέγχου στην καθαρή περιουσία της άλλης επιχείρησης. Στο ποσό αυτό προστίθεται κάθε δαπάνη που αφορά άμεσα την αγορά. Επίσης, τα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις καθώς και τα χρεόγραφα, που έχουν εκδοθεί από την αγοράστρια, αποτιμούνται στην πραγματική αξία τους, που είναι η αγοραία τιμή τους κατά την ημερομηνία της πράξεως της ανταλλαγής.

Κατανομή του κόστους αγοράς

Βασική μέθοδος

Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που καταχωρούνται πρέπει να αποτιμώνται στο συνολικό ποσό :

- της πραγματικής αξίας κατά την ημερομηνία της πράξεως ανταλλαγής, των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν, κατά την έκταση των δικαιωμάτων που απέκτησε η αγοράστρια από την πράξη ανταλλαγής
- της αναλογίας της μειωσιμότητας στην πριν και από την αγορά λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της θυγατρικής.

Κάθε αρνητική ή θετική υπεραξία πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με αυτό το πρότυπο.

Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος

Τα περιουσιακά στοιχεία, και υποχρεώσεις, που καταχωρούνται, πρέπει να αποτιμώνται στην πραγματική αξία τους κατά την ημερομηνία της αγοράς. Κάθε θετική ή αρνητική υπεραξία πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με αυτό το πρότυπο. Κάθε δικαίωμα μειωσιμότητας, πρέπει να εμφανίζεται στην αναλογία της μειωσιμότητας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που έχουν καταχωρηθεί.

Προσδιορισμός της πραγματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν

Για να βρεθούν οι πραγματικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποτιμώνται, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες:

- ✓ Διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα στις τρέχουσες αγοραίες αξίες τους.
- ✓ Μη διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα στις εκτιμώμενες αξίες, που λαμβάνουν υπόψη δεδομένα όπως οι σχέσεις τιμών και κερδών, οι αποδόσεις σε μερίσματα και οι αναμενόμενοι ρυθμοί αυξήσεων συγκρίσιμων χρεογράφων επιχειρήσεων με όμοια χαρακτηριστικά
- ✓ Απαιτήσεις στις παρούσες αξίες των εισπρακτέων ποσών προσδιοριζόμενες με τα κατάλληλα τρέχοντα επιτόκια μείον τις προβλέψεις ανεπίδεκτων εισπράξεων και έξοδα εισπράξεως όπου απαιτούνται..
- ✓ Αποθέματα:
 - έτοιμα προϊόντα και εμπορεύματα στις τιμές πώλησεως μείον το ποσό του κόστους διαθέσεως και ενός κέρδους για την προσπάθεια πώλησεως τους από την αγοράστρια με βάση το κέρδος για παρόμοια έτοιμα προϊόντα και εμπορεύματα
 - ημικατεργασμένα στις τιμές πώλησεως των ετοιμών προϊόντων μείον το ποσό του κόστους περατώσεως, του κόστους διαθέσεως και ενός κέρδους για την προσπάθεια περατώσεως και πώλησεως με βάση το κέρδος για όμοια έτοιμα προϊόντα
 - πρώτες ύλες.
- ✓ Γήπεδα και κτίρια στην αγοραία αξία τους
- ✓ Μηχανήματα και εξοπλισμός:
 - στην αγοραία αξία κανονικά προσδιοριζόμενη με εκτίμηση.
- ✓ Άλλα περιουσιακά στοιχεία στις πραγματικές αξίες που προσδιορίζονται από:
 - παραπομπή σε μια ενεργό αγορά , όπως ορίζεται στο Δ.Λ.Π. αριθμός 38
 - αν δεν υπάρχει μια ενεργός αγορά, σε μια βάση που αντανάκλα το ποσό που η επιχείρηση θα πλήρωνε για το περιουσιακό στοιχείο σε μια συναλλαγή με κανονικές συνθήκες μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με γνώση βασισόμενη στην ορθή διαθέσιμη πληροφόρηση.

✓ Καθαρές απαιτήσεις, ή υποχρεώσεις για προγράμματα καθορισμένων παροχών, στην αναλογιστική αξία των παροχών αποχωρήσεως μείον την πραγματική αξία των τυχόν περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος.

✓ Φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις στο ποσό των φορολογικών ωφελειών που προκύπτουν από φορολογικές ζημιές ή των πληρωτέων φόρων σε σχέση με τα καθαρά κέρδη ή ζημιές, το οποίο εκτιμάται με την προοπτική του ενοποιημένου συγκροτήματος ή ομίλου, που προκύπτει από την αγορά.

✓ Λογαριασμοί και γραμμάτια πληρωτέα, μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, προβλέψεις και λοιπές πληρωτέες διεκδικήσεις, στις παρούσες αξίες των ποσών που πρόκειται να καταβληθούν για την εξόφληση.

✓ Επαχθείς συμβάσεις και δαπάνες διακοπής λειτουργίας του εργοστασίου ύστερα από την αγορά, στις παρούσες αξίες των ποσών που πρόκειται να καταβληθούν για εξόφληση της υποχρέωσης.

Απόσβεση

Η υπεραξία πρέπει να αποσβένεται σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής της. Η περίοδος αποσβέσεως πρέπει να αντανακλά την ορθή εκτίμηση της περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένονται να εισρεύσουν στην επιχείρηση.

Η μέθοδος αποσβέσεως που χρησιμοποιείται πρέπει να αντανακλά το πρόγραμμα κατά το οποίο μελλοντικά οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπεραξία αναμένονται να αναλωθούν. Η σταθερή μέθοδος απόσβεσης πρέπει να υιοθετείται εκτός, αν υπάρχει πειστική απόδειξη ότι μια άλλη μέθοδος είναι περισσότερο κατάλληλη για τις περιστάσεις.

Πολλοί παράγοντες χρειάζεται να ληφθούν υπόψη στην εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής της υπεραξίας συμπεριλαμβάνοντας:

- Τη φύση και την προβλεπτή ζωή της αποκτηθείσας επιχειρήσεως
- Τη σταθερότητα και την προβλεπτή ζωή του κλάδου επιχειρήσεων με τον οποίο η υπεραξία συνδέεται
- Τη δημόσια πληροφόρηση για τα χαρακτηριστικά της υπεραξίας σε όμοιες επιχειρήσεις ή βιομηχανίες και τους τυπικούς κύκλους ζωής των όμοιων επιχειρήσεων
- Τις επιδράσεις της απαξιώσεως του προϊόντος, τις μεταβολές στη ζήτηση και άλλους οικονομικούς παράγοντες για την επιχείρηση που αποκτήθηκε
- Την αναμενόμενη διάρκεια υπηρεσίας των στελεχών ή ομάδων εργαζομένων
- Το επίπεδο των δαπανών συντηρήσεως ή της χρηματοδοτήσεως που χρειάζεται για να λάβει τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την επιχείρηση που αποκτήθηκε

- Αναμενόμενες ενέργειες των ανταγωνιστών
- Την περίοδο ελέγχου στην επιχείρηση που αποκτήθηκε και νομικούς, κανονιστικούς ή συμβατικούς όρους που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή της.

Η περίοδος αποσβέσεως και η μέθοδος αποσβέσεως πρέπει να επανεξετάζονται στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Αν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή της υπεραξίας είναι διαφορετική από τις προηγούμενες εκτιμήσεις, η περίοδος αποσβέσεως πρέπει να μεταβάλλεται αναλόγως. Αν υπήρχε μια μεταβολή στον αναμενόμενο τύπο των οικονομικών ωφελειών από υπεραξία, η μέθοδος πρέπει να μεταβάλλεται για να αντανakλά τον αλλαγμένο τύπο. Τέτοιες μεταβολές πρέπει να λογιστικοποιούνται ως μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. αριθμός 8- καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, Βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές, αναπροσαρμόζοντας τη δαπάνη αποσβέσεως για την τρέχουσα και μελλοντικές χρήσεις.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ:

Για όλες τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων, οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις πρέπει να γίνονται στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων κατά τις οποίες συνέβη η ενοποίηση:

- Επωνυμίες και περιγραφές των ενοποιημένων επιχειρήσεων
- Μέθοδος της λογιστικής παρακολουθήσεως της ενοποιήσεως
- Η ημερομηνία ενάρξεως της ενοποιήσεως για τους λογιστικούς σκοπούς.
- Τυχόν εργασίες που προέρχονται από την ενοποίηση των επιχειρήσεων, τις οποίες η επιχείρηση έχει αποφασίσει να εγκαταλείψει.

Για μια ενοποίηση επιχειρήσεων, που αποτελεί αγορά, πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες πρόσθετες γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως:

- Το ποσοστό των μετοχών με δικαίωμα ψήφου που αποκτήθηκαν
- Το κόστος αγοράς και μία περιγραφή του τιμήματος που καταβλήθηκε ή ενδέχεται να καταβληθεί

Για την υπεραξία, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν:

- Την περίοδο αποσβέσεως που υιοθετήθηκε
- Αν η υπεραξία αποσβένεται κατά την διάρκεια περισσότερο από είκοσι χρόνια, κατά την οποία η ωφέλιμη ζωή της, δεν θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια από την αρχική καταχώρηση.
- Αν η υπεραξία δεν αποσβένεται με τη σταθερή μέθοδο, η μέθοδος που χρησιμοποιείται και οι λόγοι που αυτή η μέθοδος είναι πιο κατάλληλη .
- Η σειρά των στοιχείων της καταστάσεως αποτελεσμάτων στην οποία η απόσβεση της υπεραξίας περιλαμβάνεται.
- Μια συμφωνία της λογιστικής αξίας της υπεραξίας, κατά την έναρξη και το τέλος της χρήσεως που να δείχνει:

- το μικτό ποσό και τη σωρευμένη απόσβεση
- κάθε πρόσθετη αξία που καταχωρείται κατά τη διάρκεια της χρήσεως
- κάθε αναπροσαρμογή που προέρχεται από μεταγενέστερη αναγνώριση
- κάθε υπεραξία που διαγράφεται κατά τη διάθεση όλης της επιχειρήσεως
- απόσβεση καταχωρούμενη κατά τη διάρκεια της χρήσεως
- ζημιές απομειώσεως καταχωρούμενες κατά τη διάρκεια της χρήσεως
- ζημιές απομειώσεως αναστρεφόμενες κατά τη διάρκεια της χρήσεως
- άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της χρήσεως
- το μικτό ποσό και τη σωρευμένη απόσβεση κατά τη λήξη της χρήσεως.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 23

Κόστος δανεισμού

(αναθεωρημένο 1993)

ΣΚΟΠΟΣ:

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό κόστους. Γενικά, απαιτεί την άμεση καταχώρηση του δανειακού κόστους⁸⁵ σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσεως. Όμως επιτρέπει τη μεταφορά του δανειακού κόστους στο πάγιο ενεργητικό, εφόσον το κόστος αυτό σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου στοιχείου.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση του κόστους δανεισμού. Δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένου κεφαλαίου στις υποχρεώσεις.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Κόστος δανεισμού:

Είναι οι τόκοι και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για τη λήψη δανείων.

⁸⁵ Έκδοση από το ΣΟΕΑ - Δ.Α.Π. αριθμός 23 Κόστος δανεισμού

Μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο:

Είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώληση του.

Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:

- ❖ τραπεζικούς τόκους υπεραναλήψεων καθώς και βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων
- ❖ απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιον λήψεως ή υπέρ το άρτιον εξοφλήσεως δανείων
- ❖ απόσβεση βοηθητικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για τη λήψη δανείων
- ❖ χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις
- ❖ συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα.

Βασική μέθοδος:

Το δανειακό κόστος πρέπει να λογίζεται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται. Δηλαδή, το κόστος δανεισμού λογίζεται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποιήσεως των δανείων.

Εναλλακτική μέθοδος :

Το κόστος δανεισμού πρέπει να λογίζεται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται εκτός, αν σε όση έκταση, μεταφέρεται στα πάγια στοιχεία. Όταν σχετίζεται με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να μεταφέρεται στα πάγια στοιχεία αυτών. Το ποσό του κόστους δανεισμού, το οποίο πρέπει να μεταφερθεί στα πάγια, προσδιορίζεται σύμφωνα με αυτό το πρότυπο.

Εναρξη μεταφοράς στα πάγια στοιχεία:

Η μεταφορά του κόστους δανεισμού στο πάγιο ενεργητικό, ως μέρους ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού 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 πώληση του.

Οι επενδυτικές δαπάνες για ένα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνουν μόνο εκείνες που έχουν ως αποτέλεσμα πληρωμές μετρητών, μεταφορές άλλων περιουσιακών στοιχείων, ή την ανάληψη εντόκων υποχρεώσεων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 24

Γνωστοποιήσεις Συνδεόμενων Μερών

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

1. Αυτό το πρότυπο ⁸⁶ πρέπει να εφαρμόζεται σε ότι αφορά τα συνδεόμενα μέρη και τις συναλλαγές μεταξύ μίας επιχειρήσεως που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις και των συνδεόμενων με αυτή μερών. Οι κανόνες του προτύπου αυτού εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχειρήσεως που καταστίζει τέτοιες καταστάσεις.
2. Το πρότυπο αυτό αφορά μόνο όσες σχέσεις συνδεόμενων μερών περιγράφονται στις περιπτώσεις α μέχρι ε που ακολουθούν:
 - ⊕ Επιχειρήσεις που άμεσα ή έμμεσα, μέσω μιας ή περισσότερων ενδιάμεσων, ελέγχουν ή ελέγχονται από την επιχείρηση που καταρτίζει καταστάσεις ή βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο με την επιχείρηση αυτή.
 - ⊕ Συγγενείς επιχειρήσεις (Δ.Α.Π Νο 28)
 - ⊕ Ιδιώτες και τα πλησιέστερα μέλη 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 αυτή.
 - ⊕ Στελέχη της επιχειρήσεως, δηλαδή, τα πρόσωπα εκείνα που έχουν αρμοδιότητα και ευθύνη για το σχεδιασμό, τη διεύθυνση και τον έλεγχο των δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανόμενων μελών της διοίκησης και διευθυντών των εταιρειών, καθώς και των πλησιέστερων μελών των οικογενειών τους.
 - ⊕ Επιχειρήσεις των οποίων σημαντικά δικαιώματα ψήφου κατέχονται άμεσα ή έμμεσα από οποιοδήποτε πρόσωπο από αυτά που περιγράφονται στις περιπτώσεις γ ή δ ή πάνω στα οποία ένα τέτοιο πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να ασκήσει ουσιώδη επιρροή. Αυτό περιλαμβάνει επιχειρήσεις που ανήκουν σε μέλη της διοίκησης ή σε μεγάλους μετόχους της επιχειρήσεως που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και άλλες επιχειρήσεις που έχουν ένα κοινό διευθυντικό στέλεχος με την επιχείρηση αυτή.

Κατά την εξέταση της κάθε πιθανής σχέσεως συνδεόμενων μερών, δίδεται προσοχή στην ουσία της σχέσεως και όχι μόνο στο νομικό τύπο.

3. Δεν απαιτείται γνωστοποίηση των συναλλαγών συνδεόμενων μερών:

⁸⁶ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Α.Π. αριθμός 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεόμενων Μερών

- I. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για τις διεταιρικές συναλλαγές.
- II. Στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής όταν αυτές διατίθενται ή δημοσιεύονται μαζί με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
- III. Στις οικονομικές καταστάσεις μιας κατά 100% κατεχόμενης θυγατρικής αν η μητρική της έχει συσταθεί στην ίδια χώρα και εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις στη χώρα αυτή.
- IV. Στις οικονομικές καταστάσεις των ελεγχόμενων από το κράτος επιχειρήσεων για τις συναλλαγές με άλλες ελεγχόμενες από το κράτος επιχειρήσεις.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Συνδεδεμένα μέρη: δύο μέρη θεωρούνται ότι είναι συνδεδεμένα, αν το ένα έχει τη δυνατότητα να ελέγχει το άλλο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή πάνω στο άλλο μέρος, κατά τη λήψη των οικονομικών και επιχειρηματικών αποφάσεων

Συναλλαγή συνδεδεμένων μερών: είναι μια μεταφορά πόρων ή υποχρεώσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών, ανεξάρτητα αν επιτυγχανώνεται με τίμημα.

Έλεγχος: είναι η κυριότητα, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών περισσότερων από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχειρήσεως ή ενός ουσιαστικού μέρους των δικαιωμάτων ψήφου μαζί με το δικαίωμα κατεύθυνσης, βάσει καταστατικού ή συμφωνίας, της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της διοικήσεως της επιχειρήσεως.

Ουσιώδης επιρροή: είναι η συμμετοχή στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας επιχειρήσεως, αλλά όχι και έλεγχος αυτών των πολιτικών. Η ουσιώδης επιρροή μπορεί να ασκείται με διάφορους τρόπους, συνήθως με την εκπροσώπηση στο Διοικητικό Συμβούλιο, αλλά επίσης και π.χ. μέσω συμμετοχής στη διαδικασία χαράξεως της πολιτικής ουσιωδών διεταιρικών συναλλαγών, εσωτερικών ανταλλαγών διευθυντικού προσωπικού ή εξαρτήσεως από τεχνική πληροφόρηση. Η ουσιώδης επιρροή μπορεί να εξασφαλιστεί μέσω της κατοχής μετόχων ή μεριδίων, καθώς και με το καταστατικό ή βάσει συμφωνίας.

4. Δεν θεωρούνται συνδεδεμένα μέρη τα ακόλουθα:
 - I. Δύο εταιρείες, απλώς επειδή έχουν από κοινού έναν διοικητικό σύμβουλο .
 - II. Χρηματοδότες-εμπορικές ενώσεις-επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας-κρατικές υπηρεσίες και όργανα.
 - III. Ένας απλός πελάτης προμηθευτής, εκπρόσωπος διανομέας ή γενικός πράκτορας, με τον οποίον ή επιχείρηση διεξάγει ένα ουσιώδη όγκο επιχειρηματικών συναλλαγών, λόγω της προκύπτουσας οικονομικής εξαρτήσεως και μόνο.

- Σ Οι σχέσεις συνδεόμενων μερών αποτελούν ένα κοινό εμπορικό και επιχειρηματικό γνώρισμα. Για παράδειγμα επιχειρήσεις συχνά διεκπεραιώνουν ξεχωριστά τμήματα των δραστηριοτήτων τους μέσω θυγατρικών ή συγγενών επιχειρήσεων και αποκτούν δικαιώματα σε άλλες επιχειρήσεις – για επενδυτικούς σκοπούς ή για εμπορικούς λόγους που ανέρχονται σε ικανές αναλογίες, ώστε η επενδύουσα επιχείρηση να μπορεί να ελέγχει ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή στις οικονομικές και επιχειρηματικές αποφάσεις της επιχείρησης στην οποία έγινε η επένδυση.
- Σ Μια σχέση συνδεόμενων μερών μπορεί να έχει επίδραση στην οικονομική θέση και στα αποτελέσματα της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις. Τα συνδεόμενα μέρη μπορεί να υπεισέλθουν σε συναλλαγές στις οποίες αλλιώς δεν θα μπορούσαν να υπεισέλθουν. Επίσης, οι συναλλαγές μεταξύ συνδεόμενων μερών μπορεί να μην ανέρχονται στα ίδια ποσά αν δεν υπήρχε η σχέση των συνδεόμενων μερών.
- Σ Τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως και η οικονομική θέση μιας επιχείρησης μπορεί να επηρεασθεί από τη σχέση με συνδεόμενο μέρος ακόμη και αν δεν υπάρχουν συναλλαγές με αυτό. Π.χ. μία θυγατρική μπορεί να τερματίσει τις σχέσεις με έναν εμπορικό εταίρο λόγω αγοράς από τη μητρική μιας αδελφής θυγατρικής που δραστηριοποιείται στην ίδια εμπορία, όπως ο πρώην εμπορικός εταίρος. Επίσης ένα συνδεόμενο μέρος μπορεί να απέχει από την ενεργό δράση, λόγω ουσιώδους επιρροής ενός άλλου για παράδειγμα, μία θυγατρική μπορεί να οδηγηθεί από την μητρική της να μην ασχολείται με την έρευνα και ανάπτυξη.
- Σ Η λογιστική καταχώρηση μιας μεταφοράς πόρων βασίζεται κανονικά στη συμφωνηθείσα τιμή μεταξύ μερών, ενώ η μεταξύ μη συνδεόμενων μερών τιμή διέπεται από τους κανόνες της αγοράς. Τα συνδεόμενα μέρη μπορεί να έχουν ένα βαθμό ελαστικότητας στη διαδικασία τιμολογήσεως, που απουσιάζει από τις συναλλαγές μεταξύ μη συνδεόμενων μερών.
- Σ Ένας τρόπος προσδιορισμού της τιμής μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεόμενων μερών είναι μέσω της μεθόδου της συγκρίσιμης και μη ελεγχόμενης τιμής, με την οποία η τιμή προσδιορίζεται με βάση τα συγκρίσιμα αγαθά, που πωλούνται σε μία οικονομικώς συγκρίσιμη αγορά σε έναν αγοραστή μη συνδεόμενο με τον πωλητή. Όπου τα αγαθά και οι υπηρεσίες που παρέχονται σε μια συναλλαγή μεταξύ συνδεόμενων μερών, καθώς και οι σχετικοί με αυτή όροι, είναι όμοια με εκείνα μιας συνήθους εμπορικής συναλλαγής, χρησιμοποιείται συχνά η μέθοδος αυτή. Επίσης, η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται συχνά για τον προσδιορισμό του κόστους χρηματοδοτήσεως.
- Σ Όπου τα αγαθά μεταβιβάζονται μεταξύ συνδεόμενων μερών πριν από την πώληση σε έναν ανεξάρτητο τρίτο, χρησιμοποιείται συχνά η μέθοδος της τιμής επαναπωλήσεως. Με τη μέθοδο αυτή μειώνεται η τιμή επαναπωλήσεως κατά ένα ποσοστό που αντιπροσωπεύει το ποσό με το οποίο ο επαναπωλητής θα επιδίωκε να καλύψει το κόστος του και να έχει ένα λογικό κέρδος, προκειμένου να υπολογιστεί ή τιμή μεταβιβάσεως στον επαναπωλητή. Υπάρχουν προβλήματα κρίσεως στον προσδιορισμό της κατάλληλης αμοιβής για τη συμμετοχή του επαναπωλητή στη διαδικασία. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται και στις μεταβιβάσεις δικαιωμάτων και υπηρεσιών.

- ☒ Μια άλλη προσέγγιση είναι μέθοδος του κόστους πλέον κέρδους η οποία επιδιώκει την προσθήκη μιας κατάλληλης αύξησης στο κόστος του προμηθευτή.
- ☒ Μερικές φορές οι τιμές των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών δεν προσδιορίζονται με μία από τις μεθόδους που περιγράφονται στις παραπάνω παραγράφους.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ:

Σε πολλές χώρες, οι νόμοι απαιτούν οι οικονομικές καταστάσεις να παρέχουν γνωστοποιήσεις σχετικές με ορισμένες κατηγορίες συνδεδεμένων μερών. Συγκεκριμένα η προσοχή εστιάζεται σε συναλλαγές με τους διοικούντες μια επιχείρηση και ειδικότερα στη μισθοδοσία και τα δάνεια τους, λόγω της εμπιστευτικής φύσης της σχέσεις τους με την επιχείρηση.

Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα καταστάσεων, όπου οι συναλλαγές των συνδεδεμένων μερών μπορεί να οδηγούν σε γνωστοποιήσεις από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις για τη χρήση την οποία επηρεάζουν οι συναλλαγές αυτές:

- ☒ Αγορές ή πωλήσεις αγαθών
- ☒ Αγορές ή πωλήσεις ακινήτων και άλλων περιουσιακών στοιχείων
- ☒ Παροχή ή λήψη υπηρεσιών
- ☒ Συμφωνίες μισθώσεων
- ☒ Μεταβίβαση έρευνας και αναπτύξεως
- ☒ Συμφωνίες αδειών και διπλωμάτων
- ☒ Χρηματοδότηση
- ☒ Εγγυήσεις και υποθηκεύσεις
- ☒ Διευθυντικές συμβάσεις



ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο⁸⁷ πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των επενδύσεων

Αυτό το πρότυπο δεν ασχολείται με

- ❖ Κανόνες για την καταχώρηση τόκων, δικαιωμάτων, μερισμάτων και μισθωμάτων, που αποφέρουν οι επενδύσεις.
- ❖ Επενδύσεις σε θυγατρικές
- ❖ Επενδύσεις σε συγγενείς εταιρείες
- ❖ Επενδύσεις σε κοινοπραξίες
- ❖ Υπεραξία, διπλώματα ευρυσιτεχνίας, σήματα και όμοια περιουσιακά στοιχεία
- ❖ Χρηματοδοτικές μισθώσεις όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π. αριθμός 17
- ❖ Επενδύσεις των προγραμμάτων παροχών αποχωρήσεως και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων ζωής.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο τις έννοιες που καθορίζονται:

Επένδυση: είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται από μία επιχείρηση για επαύξηση του πλούτου μέσω διανομής, για αύξηση κεφαλαίου ή για άλλα οφέλη για την επενδύουσα επιχείρηση, όπως εκείνα που αποκτώνται μέσω εμπορικών σχέσεων. Τα αποθέματα, όπως προσδιορίζονται από το Δ.Λ.Π. αριθμός 2, δεν αποτελούν επενδύσεις, όπως επίσης και οι ενσώματες ακινητοποιήσεις, όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π. αριθμός 16.

Βραχυπρόθεσμη επένδυση: είναι μία επένδυση που είναι από τη φύση της άμεσα ρευστοποιήσιμη και πρόκειται να κρατηθεί όχι περισσότερο από ένα χρόνο.

Μακροπρόθεσμη επένδυση: είναι μία επένδυση που δεν είναι βραχυπρόθεσμη.

Επένδυση σε ακίνητα: είναι μία επένδυση σε γήπεδα ή κτίρια που δεν κατέχονται ουσιαστικά για χρήση ή για τις εργασίες της επενδύουσας επιχείρησης ή άλλης επιχείρησης του ίδιου ομίλου επιχειρήσεων.

Πραγματική αξία: είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ ενός αγοραστή και ενός πωλητή, που τελούν σε

⁸⁷ Έκδοση από το ΣΟΕΛ – Δ.Λ.Π. αριθμός 25: Λογιστική των Επενδύσεων

πλήρη γνώση και συμμετέχουμε με τη θέλησή τους σε μία αντικειμενική συναλλαγή.

Τρέχουσα αξία: είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση μίας επενδύσεως σε μία ενεργό αγορά.

Διαπραγματεύσιμος: σημαίνει ότι υπάρχει μία ενεργός αγορά στην οποία μπορεί να βρεθεί μία τρέχουσα αξία.

ΜΟΡΦΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ:

Οι επιχειρήσεις διατηρούν επενδύσεις για διάφορους λόγους. Για κάποιες επιχειρήσεις ή επενδυτική επιχείρηση ή επενδυτική δραστηριότητα αποτελεί ένα σημαντικό μέρος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και η εκτίμηση της απόδοσης της επιχειρήσεως μπορεί να εξαρτάται κατά μεγάλο μέρος ή αποκλειστικά από τα εμφανιζόμενα αποτελέσματα αυτής της δραστηριότητας. Μερικές διατηρούν επενδύσεις ως ένα απόθεμα πλεοναζόντων κεφαλαίων και μερικές διατηρούν εμπορικές επενδύσεις για να κατοχυρώνουν μια εμπορική σχέση ή να αποκτούν ένα εμπορικό πλεονέκτημα.

Μερικές επενδύσεις αντιπροσωπεύονται από πιστοποιητικά ή όμοια έγγραφα. Άλλες όχι. Μία επένδυση μπορεί να έχει τη μορφή χρέους που δεν αποτελεί βραχυπρόθεσμη υποχρέωση το οποίο αντιπροσωπεύει ένα νομισματικό ποσό οφειλόμενο στον επενδυτή, συνήθως με τόκο. Άλλες φορές μπορεί να έχει τη μορφή συμμετοχής στα αποτελέσματα της επιχειρήσεως όπως είναι η μετοχή. Οι περισσότερες επενδύσεις αντιπροσωπεύουν οικονομικά δικαιώματα αλλά μερικές είναι ενσώματες, όπως ορισμένες επενδύσεις σε γη ή κτίρια και οι άμεσες επενδύσεις σε χρυσό, διαμάντια ή άλλα εμπορεύσιμα είδη.

Για μερικές επενδύσεις, υπάρχει μια ενεργός αγορά από την οποία μπορεί να δημιουργείται μία τρέχουσα αξία. Για τέτοιες επενδύσεις η τρέχουσα αξία είναι ένας δείκτης της πραγματικής αξίας. Για άλλες επενδύσεις δεν υπάρχει ενεργός αγορά και χρησιμοποιούνται άλλα μέσα για το προσδιορισμό της πραγματικής αξίας.

ΚΟΣΤΟΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ:

Το κόστος μίας επενδύσεως συμπεριλαμβάνει τα έξοδα αγοράς, όπως μεσιτικά, αμοιβές, τέλη και τραπεζικά έξοδα.

Αν μία επένδυση αποκτάται, ολικά ή μερικά μέσω εκδόσεως μετοχών ή άλλων χρεογράφων, το κόστος κτήσεως είναι η πραγματική αξία των εκδοθέντων χρεογράφων και όχι η ονομαστική τους αξία. Αν μία επένδυση αποκτάται με ανταλλαγή ή μερική ανταλλαγή, ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου, το κόστος κτήσεως της επενδύσεως προσδιορίζεται σε σχέση με την πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου που δόθηκε. Μπορεί να είναι σωστό να ληφθεί η πραγματική αξία της αποκτηθείσας επενδύσεως, αν αυτή είναι η περισσότερο προφανής.

Τόκοι, δικαιώματα, μερίσματα και μισθώματα εισπρακτέα από μία επένδυση θεωρούνται γενικά ως έσοδα, δεδομένου ότι αποτελούν της απόδοσης της επενδύσεως. Όμως σε μερικές περιπτώσεις τέτοιες εισροές αντιπροσωπεύουν μία ανάκτηση κόστους και δεν αποτελούν μέρος των εσόδων. Π.χ. όταν απλήρωτοι τόκοι έχουν σωρευτεί πριν από την απόκτηση μιας τοκοφόρου επενδύσεως και συνεπώς συμπεριλαμβάνονται στην καταβληθείσα αξία της επενδύσεως, η μεταγενέστερη εισπραξη των τόκων κατανέμεται μεταξύ των προ της αποκτήσεως και μετά την απόκτηση περιόδων. Η προ της αποκτήσεως αναλογία εκπίπτει από το κόστος. Όταν διανέμονται μερίσματα μετοχών από τα προ της αποκτήσεως κέρδη, εφαρμόζεται όμοιος χειρισμός. Αν είναι δύσκολο να γίνει τέτοια κατανομή, χωρίς να είναι αυθαίρετη, το κόστος της επενδύσεως κανονικά μειώνεται με τα εισπρακτέα μερίσματα μόνο αν αυτά αντιπροσωπεύουν σαφώς ανάκτηση μέρους του κόστους.

Η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσεως και της τιμής εξοφλήσεως μια επενδύσεως σε χρεόγραφα κατανέμεται συνήθως από τον επενδυτή στη διάρκεια της περιόδου από την απόκτηση μέχρι τη λήξη τους, ούτως ώστε να λογίζεται μια σταθερή απόδοση της επένδυσης. Η κατανομή έκπτωσης ή το υπερτίμημα, πιστώνεται ή χρεώνεται στα αποτελέσματα, ως αν ήταν τόκος, με αύξηση ή μείωση της λογιστικής αξίας των χρεογράφων. Η προκύπτουσα λογιστική αξία θεωρείται στη συνέχεια κόστος.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ:

Βραχυπρόθεσμες επενδύσεις:

Επενδύσεις που κατατάσσονται στα κυκλοφοριακά στοιχεία πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό:

- Είτε στην τρέχουσα αξία
- Είτε στη μικρότερη αξία μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.

Αν οι βραχυπρόθεσμες επενδύσεις εξαφανίζονται στη μικρότερη αξία μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, η λογιστική αξία πρέπει να προσδιορίζεται είτε με βάση ολόκληρο το χαρτοφυλάκιο, συνολικά ή κατά κατηγορία επενδύσεως, είτε με βάση της κάθε επένδυση χωριστά.

Μακροπρόθεσμες επενδύσεις:

Επενδύσεις που κατατάσσονται στα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό:

- Είτε στην αξία κτήσεως
- Είτε σε αναπροσαρμοσμένες αξίες
- Είτε στη συνολικά χαμηλότερη αξία μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας όταν πρόκειται για διαπραγματεύσιμες μετοχές

Αν χρησιμοποιούνται αναπροσαρμοσμένες αξίες, πρέπει να ακολουθείται μία τακτική ως προς τη συχνότητα των αναπροσαρμογών, οι οποίες πρέπει να

Η λογιστική αξία όλων των μακροπρόθεσμων επενδύσεων πρέπει να μειώνεται γι να λογίζεται κάθε υποτίμηση που δεν είναι προσωρινή στην αξία των επενδύσεων. Η μείωση αυτή πρέπει να υπολογίζεται και να γίνεται για κάθε επένδυση ξεχωριστά.

ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ:

Μία επιχείρηση που έχει επενδύσεις σε ακίνητα πρέπει:

- Είτε να αντιμετωπίζει αυτές ως ακίνητα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. αριθμός 16
- Είτε να τις παρακολουθεί λογιστικά ως μακροπρόθεσμες επενδύσεις.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ:

Μία επιχείρηση που εμφανίζει τις βραχυπρόθεσμες επενδύσεις σε τρέχουσα αξία, πρέπει να υιοθετήσει και να εφαρμόζει πάγια μια πολιτική λογιστικής αντιμετώπισης των αυξήσεως ή μειώσεων της λογιστική αξίας με βάση την οποία πρέπει:

- Είτε να καταχωρούνται ως έσοδο ή έξοδο
- Είτε να λογιστικοποιούνται

ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ:

Κατά τη διάθεση μιας επενδύσεως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διαθέσεως και της λογιστικής αξίας πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο ή έξοδο. Αν η επένδυση ήταν κυκλοφοριακό στοιχείο καταχωρημένο στη συνολικά για το χαρτοφυλάκιο χαμηλότερη αξία μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, τότε το κέρδος ή η ζημιά από τη πώληση πρέπει να βασίζεται στο κόστος κτήσεως. Αν η επένδυση έχει αναπροσαρμοσθεί προηγουμένως ή αν εμφανίζονται στην τρέχουσα αξία και μια αύξηση της λογιστικής αξία μεταφέρθηκε στο αποθεματικό αναπροσαρμογής, η επιχείρηση πρέπει να ακολουθήσει μια τακτική είτε της πιστώσεως των αποτελεσμάτων με το τυχόν υπόλοιπο του σχετικού αποθεματικού αναπροσαρμογής, είτε της μεταφοράς του υπολοίπου αυτού στο λογαριασμό των κερδών «εις νέο». Αυτή η τακτική πρέπει να ακολουθείται πάγια, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθμός 8.

ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ:

Για τις μακροπρόθεσμες επενδύσεις που ανακατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες, οι μεταφορές πρέπει να γίνονται:

- Στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και λογιστική αξίας, αν οι βραχυπρόθεσμες επενδύσεις εμφανίζονται με μία τέτοια αξία. Αν η

επένδυση έχει προηγουμένως αναπροσαρμοσθεί, κάθε σχετικό υπόλοιπο του αποθεματικού αναπροσαρμογής πρέπει να αντλογίζεται κατά τη μεταφορά και

- Στη λογιστική αξία αν οι βραχυπρόθεσμες επενδύσεις εμφανίζονται με μία τέτοια αξία. Αν οι αλλαγές στην τρέχουσα αξία των βραχυπρόθεσμων επενδύσεων συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα, το τυχόν υπόλοιπο του σχετικού αποθεματικού αναπροσαρμογής πρέπει να μεταφερθεί στα έσοδα.

Κάθε βραχυπρόθεσμη επένδυση που ανακατατάσσεται σε μακροπρόθεσμη πρέπει να μεταφέρεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας, ή στην τρέχουσα αξία αν προηγουμένως έχει απεικονιστεί σε αυτή την αξία.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ:

Τα ακόλουθα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων:

1. Έσοδα επενδύσεων που προκύπτουν από:
 - Τόκους, δικαιώματα, μερίσματα και μισθώματα από μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες επενδύσεις.
 - Κέρδη και ζημιές από τη διάθεση βραχυπρόθεσμων επενδύσεων.
 - Απραγματοποίητα κέρδη και ζημιές από βραχυπρόθεσμες επενδύσεις που εμφανίζονται στην τρέχουσα αξία.
 - Μειώσεις στην τρέχουσα αξία και αναστροφές τέτοιων μειώσεων, που απαιτούνται για την εμφάνιση των βραχυπρόθεσμων επενδύσεων στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.
2. Μειώσεις της λογιστικής αξίας των μακροπρόθεσμων επενδύσεων, εφόσον οι πτώσεις των τιμών δεν είναι πρόσκαιρες και αναστροφές τέτοιων μειώσεων.
3. Κέρδη και ζημιές από διάθεση μακροπρόθεσμων επενδύσεων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 26

Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών
Αποχωρήσεως

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο⁸⁸ πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές εκθέσεις των Προγραμμάτων Παροχών Αποχωρήσεως, όταν καταρτίζονται τέτοιες εκθέσεις.

Το πρότυπο αυτό ασχολείται με τη λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση ενός προγράμματος προς όλους του συμμετέχοντες ως μία ομάδα. Δεν ασχολείται με τι ενημερώσεις προς τους κατ' ιδίαν συμμετέχοντες, σχετικά με τα δικαιώματα τους στις παροχές αποχωρήσεως.

Τα προγράμματα παροχών αποχωρήσεως μπορεί να είναι προγράμματα καθορισμένων συνεισφορών ή προγράμματα καθορισμένων παροχών. Πολλοί απαιτούν τη δημιουργία ξεχωριστών ασφαλιστικών κεφαλαίων, που μπορεί ή όχι να έχουν ξεχωριστή νομική προσωπικότητα και υπεύθυνους διαχειριστές, στα οποία πληρώνονται οι παροχές αποχωρήσεως. Αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το αν δημιουργείται ένα τέτοιο κεφάλαιο και αν υπάρχουν υπεύθυνοι διαχειριστές.

Αυτό το πρότυπο δεν ασχολείται με άλλους τύπους παροχών απασχολήσεως, όπως αποζημιώσεις λόγω τερματισμού της απασχολήσεως, μεταφερόμενες στο μέλλον συμφωνίες αποζημιώσεων, παροχές μακρόχρονης υπηρεσίας, ειδική πρόωγη αποχώρηση ή προγράμματα οικειοθελούς αποχώρησης, υγείας και πρόνοιας ή έκτακτων αμοιβών. Οι μορφές κρατικών κοινωνικών ασφαλίσεων αποκλείονται επίσης από το πεδίο εφαρμογής αυτού του προτύπου.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το πρότυπο με τις ίδιες έννοιες όπως καθορίστηκαν στο Δ.Λ.Π. αριθμός 19 «Δαπάνες παροχών αποχωρήσεως».

Προγράμματα Παροχών Αποχωρήσεως είναι συμφωνίες με βάση τις οποίες μία επιχείρηση προβαίνει σε παροχές προς το προσωπικό της κατά ή μετά τη λήξη της σχέσεως εργασίας εφόσον οι παροχές αυτές ή 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 επιχειρήσεως.

Προγράμματα καθορισμένων συνεισφορών είναι προγράμματα παροχών αποχωρήσεως σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές

⁸⁸ Έκδοση από το ΣΟΕΛ – Δ.Λ.Π. αριθμός 26: Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των προγραμμάτων Παροχών Αποχωρήσεως

αποχωρήσεως προσδιορίζονται με βάση τις συνεισφορές σε ένα ασφαλιστικό κεφάλαιο, μαζί με τις αποδόσεις της επενδύσεως αυτού του κεφαλαίου.

Προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι προγράμματα παροχών αποχωρήσεως, σύμφωνα με τα οποία τα ποσά που είναι καταβλητέα για παροχές αποχωρήσεως προσδιορίζονται από ένα μαθηματικό τύπο, συνήθως βασισμένο είτε στις αποδοχές των εργαζομένων είτε στα έτη υπηρεσίας ή και στους δύο αυτούς παράγοντες.

Σχηματισμός κεφαλαίου είναι η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων σε ένα φορέα ξεχωριστό από την επιχείρηση για την αντιμετώπιση μελλοντικών υποχρεώσεων καταβολής παροχών αποχωρήσεως.

Συμμετέχοντες είναι τα μέλη ενός προγράμματος παροχών αποχωρήσεως 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 των υπεσχημένων παροχών αποχωρήσεως.

Αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχωρήσεως είναι η παρούσα αξία των αναμενόμενων πληρωμών από ένα πρόγραμμα παροχών αποχωρήσεως 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 αποχωρήσεως, δεν εξαρτώνται από τη συνέχιση της απασχόλησης.

Τα προγράμματα παροχών αποχωρήσεως περιγράφονται γενικά είτε ως προγράμματα καθορισμένων συνεισφορών είτε ως προγράμματα καθορισμένων συνεισφορών είτε ως προγράμματα καθορισμένων παροχών, έχοντας το καθένα τα δικά του διακριτικά χαρακτηριστικά. Περιστασιακώς υπάρχουν προγράμματα που περιέχουν αμφότερα τα χαρακτηριστικά. Τέτοια ανάμικτα προγράμματα θεωρούνται ότι είναι προγράμματα καθορισμένων παροχών για τους σκοπούς αυτού του προτού.

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ:

Η οικονομική έκθεση ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πρέπει να περιλαμβάνει:

- Είτε μια κατάσταση που 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 παροχών και
 - ⇒ Το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα
- Είτε μια κατάσταση της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχές συμπεριλαμβανούσα:

- ⇒ Είτε σημείωση γνωστοποιούσα τη αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχωρήσεως, με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και μη κατοχυρωμένων παροχών
- ⇒ Είτε παραπομπή για αυτήν την πληροφόρηση σε μια συνημμένη αναλογιστική μελέτη.

Αν δεν έχει καταρτιστεί αναλογιστική εκτίμηση κατά την ημερομηνία της εκθέσεως πρέπει να λαμβάνεται ως βάση η πλέον πρόσφατη εκτίμηση και να γνωστοποιείται η ημερομηνία της εκτιμήσεως.

ΑΝΑΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΥΠΕΣΧΗΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΕΩΣ:

Η παρούσα αξία των αναμενόμενων πληρωμών ενός προγράμματος παροχών αποχωρήσεως μπορεί να υπολογιστεί και να απεικονιστεί χρησιμοποιώντας τα επίπεδα τρέχουσας μισθοδοσίας ή τα επίπεδα μελλοντικής μισθοδοσίας μέχρι το χρόνο αποχωρήσεως των συμμετεχόντων.

Οι λόγοι που προβάλλονται για την υιοθέτηση της προσέγγισης με την τρέχουσα μισθοδοσία περιλαμβάνουν και τους εξής:

- ⇒ Η αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχωρήσεως που αποτελεί το άθροισμα των ποσών που προς το παρόν οφείλονται σε κάθε ένα συμμετέχοντα στο πρόγραμμα μπορεί να υπολογιστεί περισσότερο αντικειμενικά από ότι με βάση τα επίπεδα της προβλεπόμενης μισθοδοσίας γιατί απαιτούνται λιγότερες παραδοχές.
- ⇒ Οι αυξήσεις παροχών που οφείλονται σε αύξηση μισθού γίνονται υποχρέωση του προγράμματος κατά το χρόνο της αυξήσεως του μισθού.
- ⇒ Το ποσό της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών αποχωρήσεως που χρησιμοποιεί επίπεδα τρέχουσας μισθοδοσίας είναι γενικά πιο στενά συνδεδεμένο με το πληρωτέο ποσό κατά τη στιγμή του τερματισμού ή της διακοπής του προγράμματος.

ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ ΑΝΑΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ:

Σε πολλές χώρες οι αναλογιστικές εκτιμήσεις δεν γίνονται περισσότερο τακτικά από κάθε τρία χρόνια. Αν η αναλογιστική εκτίμηση δεν έχει γίνει κατά την ημερομηνία της εκθέσεως χρησιμοποιείται ως βάση η πιο πρόσφατη εκτίμηση και γνωστοποιείται η ημερομηνία της εκτιμήσεως.

ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ
ΑΠΟΧΩΡΗΣΕΩΣ:

Οι επενδύσεις του προγράμματος παροχών αποχωρήσεως πρέπει να εμφανίζονται στην πραγματική αξία. Στην περίπτωση των διαπραγματεύσιμων χρεογράφων, πραγματική αξία είναι η τρέχουσα αξία. Όταν κατέχονται επενδύσεις προγραμμάτων, για τις οποίες δεν είναι δυνατή η εκτίμηση την πραγματικής αξίας, πρέπει να γνωστοποιείται ο λόγος για τον οποίο δεν χρησιμοποιείται η πραγματική αξία.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 27

Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Θυγατρικές

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

1. Αυτό το πρότυπο⁸⁹ πρέπει να εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για ένα όμιλο επιχειρήσεων κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής.
2. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται επίσης για την απεικόνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Έλεγχος (για το σκοπό αυτού του προτύπου) είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης ούτως να προκύπτουν οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Θυγατρική είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση.

Μητρική είναι μία επιχείρηση που έχει μία 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 τη καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών στη μητρική.

⁸⁹ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Α.Π. αριθμός 27. Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Θυγατρικές

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ:

Μία μητρική που εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ενοποιεί όλες τις θυγατρικές ξένες και εγχώριες εκτός από εκείνες που αναφέρονται παρακάτω:

Μία θυγατρική πρέπει να εξαιρείται από την ενοποίηση όταν: α) ο έλεγχος πρόκειται να είναι προσωρινός γιατί η θυγατρική αποκτήθηκε και κατέχεται αποκλειστικά εν όψει της μεταγενέστερης διαθέσεώς της στο εγγύς μέλλον ή β) λειτουργεί κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς που εμποδίζουν σημαντικά τη δυνατότητά της να μεταφέρει κεφάλαια στη μητρική. Τέτοιες θυγατρικές πρέπει να απεικονίζονται ως επενδύσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 25 «Λογιστική επενδύσεως».

ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΣΤΙΣ ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΜΗΤΡΙΚΗΣ:

Στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής οι επενδύσεις σε θυγατρικές που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει:

- Είτε να λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσεως όπως περιγράφεται στο Δ.Λ.Π. 28 « Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις»
- Είτε να καταχωρούνται στο κόστος ή σε αναπροσαρμοσμένα ποσά σύμφωνα με τι λογιστικές μεθόδους της μητρικής για μακροπρόθεσμες επενδύσεις.

Επενδύσεις σε θυγατρικές που εξαιρούνται από την ενοποίηση πρέπει να απεικονίζονται στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής ως επενδύσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 25.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 28

Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο⁹⁰ πρέπει να εφαρμόζεται από τον επενδυτή για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις.

⁹⁰ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Λ.Π. αριθμός 28: Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι επικρίσεις τους στις οικονομικές καταστάσεις 273

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Συγγενείς είναι μια επιχείρηση στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε 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 σε αυτές τις πολιτικές.

Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχειρήσεως ούτε ώστε να προκύπτουν οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Θυγατρική είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση (μητρική).

Η μέθοδος της καθαρής θέσεως είναι μια λογιστική μέθοδος, κατά την οποία η επένδυση καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσεως και αναπροσαρμόζεται μετέπειτα για τη μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή θέση της εκδότριας. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων αντανακλά το κέρδος από την επένδυση μόνο στην έκταση που ο επενδυτής λαμβάνει μερίσματα από σωρευμένα καθαρά κέρδη της εκδότριας, που προκύπτουν μετά από την ημερομηνία απόκτησεως.

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ:

Μία επένδυση σε συγγενή επιχείρηση πρέπει να απεικονίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσεως, εκτός αν η επένδυση αποκτάται και κατέχεται αποκλειστικά εν όψει της διαθέσεως της στο άμεσο μέλλον, οπότε πρέπει να απεικονίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους κτήσεως.

ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ:

Μία επένδυση σε συγγενή επιχείρηση που περιλαμβάνεται στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ενός επενδυτή, ο οποίος εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει:

- Είτε να απεικονίζεται με τη μέθοδο της καταγής θέσεως ή τη μέθοδο του κόστους κτήσεως, οποιαδήποτε χρησιμοποιείται για τη συγγενή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις το επενδυτή,
- Είτε να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεως ή σε ποσά αναπροσαρμοσμένα, σύμφωνα με τις λογιστικές μεθόδους για μακροπρόθεσμες επενδύσεις.

Μία επένδυση σε συγγενή επιχείρηση που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις ενός επενδυτή ο οποίος δεν εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει:

- Είτε να απεικονίζεται με τη μέθοδο καθαρής θέσεως ή τη μέθοδο κόστους κτήσεως οποιαδήποτε θα ήταν κατάλληλη για τη συγγενή, εφόσον ο επενδυτής εξέδιδε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

- Είτε να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεως ή σε ποσά αναπροσαρμοσμένα σύμφωνα με τις λογιστικές μεθόδους για μακροπρόθεσμες επενδύσεις. Αν η μέθοδος της καθαρής θέσεως θα ήταν η κατάλληλη λογιστική μέθοδος για τη συγγενή, εφόσον ο επενδυτής εξέδιδε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ο επενδυτής πρέπει να γνωστοποιεί ποιο θα ήταν το αποτέλεσμα αν είχε εφαρμόσει τη μέθοδο της καθαρής θέσεως.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 30

Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο⁹¹ πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ:

Η Τράπεζα πρέπει να παρουσιάζει μια κατάσταση αποτελεσμάτων που ομαδοποιεί τα έσοδα και τις δαπάνες κατ' είδος και γνωστοποιεί τα ποσά των κύριων κατηγοριών εσόδων και εξόδων.

Πέρα των απαιτήσεων άλλων Δ.Λ.Π. οι γνωστοποιήσεις στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα στοιχεία εσόδων και εξόδων.

- Τόκοι και συναφή έσοδα
- Δαπάνες τόκων και συναφή έξοδα
- Έσοδα από μερίσματα
- Έσοδα από αμοιβές και προμήθειες
- Έξοδα από αμοιβές και προμήθειες
- Κέρδη μείον ζημίες από διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα
- Κέρδη μείον ζημίες από χρεόγραφα επενδύσεων
- Κέρδη μείον ζημίες από αγοραπωλησία ξένων νομισμάτων
- Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως

⁹¹ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Λ.Π. αριθμός 30: Γνωστοποιήσεις με τις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων

- Γενικά έξοδα Διοικήσεως
- Άλλα έξοδα εκμεταλλεύσεως

Κονδύλια εσόδων και εξόδων δεν πρέπει να συμψηφίζονται, εκτός από εκείνα που σχετίζονται με αντισταθμίσεις κινδύνων και με απαιτήσεις και υποχρεώσεις που έχουν συμψηφισθεί.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ:

Η τράπεζα πρέπει να παρουσιάζει έναν Ισολογισμό που ομαδοποιεί περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις κατ' είδος και καταστάσεις αυτά με τρόπο που αντικατροπτίζει η σχετική ρευστότητά τους.

Επιπρόσθετα από τις απαιτήσεις άλλων Δ.Λ.Π., οι γνωστοποιήσεις στον Ισολογισμό ή στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις:

Ενεργητικό:

- Ταμείο και υπόλοιπα στη Κεντρική Τράπεζα
- Κρατικά ομόλογα και άλλα αξιόγραφα δεκτά για επανεξόφληση από την Κεντρική Τράπεζα
- Κρατικά και άλλα χρεόγραφα κατεχόμενα για συναλλακτικούς σκοπούς
- Τοποθετήσεις και δάνεια και προκαταβολές σε άλλες Τράπεζες
- Άλλες τοποθετήσεις στη χρηματαγορά
- Δάνεια και προκαταβολές σε 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

ΛΗΞΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ:

Η τράπεζα πρέπει να παρέχει ανάλυση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων με κατάλληλες κατά λήξη ομαδοποιήσεις, βασιζόμενες στην επόμενη περίοδο κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού μέχρι τη συμβατική ημερομηνία λήξεως.

ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΔΑΝΕΙΑ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ:

Η τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα:

1. Τη λογιστική μέθοδο που αναφέρεται στη βάση κατά την οποία τα ανείσπρακτα δάνεια και οι προκαταβολές λογίζονται στα έξοδα και διαγράφονται.
2. Λεπτομέρειες των μεταβολών στη πρόβλεψη για ζημίες από δάνεια και προκαταβολές κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Πρέπει να γνωστοποιεί ξεχωριστά το ποσό που λογίστηκε στα έξοδα κατά τη χρήση για ζημίες από ανείσπρακτα δάνεια και προκαταβολές, το ποσό που βάρυνε τη χρήση για διαγραφές δανείων και προκαταβολών και το ποσό που πιστώθηκε κατά τη προηγούμενως είχαν διαγραφεί.
3. Το συνολικό ποσό της προβλέψεως για ζημίες από δάνεια και προκαταβολές κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.
4. 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.

ΓΕΝΙΚΟΙ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΙ ΚΙΝΔΥΝΟΙ:

Κάθε κράτηση κερδών για γενικούς τραπεζικούς κινδύνους συμπεριλαμβανομένων και μελλοντικών ζημιών και άλλων απρόβλεπτων κινδύνων ή ενδεχόμενων γεγονότων πέραν εκείνων για τα οποία πρέπει να γίνουν προβλέψεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. αριθμός 10 «Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού», πρέπει να γνωστοποιείται ξεχωριστά ως διανομή κερδών. Κάθε πιστωτικό ποσό από τη μείωση τέτοιων κρατήσεων, καταλήγει σε αύξηση των αδιανέμητων κερδών και δεν συμπεριλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσεως.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

ΑΡΙΘΜΟΣ 31

Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες

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 οφέλη από αυτή.

Από κοινού έλεγχος είναι η συμβατικός συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου πάνω σε μία οικονομική δραστηριότητα.

Ουσιώδης επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας οικονομικής δραστηριότητας όχι όμως και ο έλεγχος ή από κοινού έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές.

Κοινοπρακτών είναι ένα μέλος σε μία κοινοπραξία το οποίο έχει από κοινού έλεγχο πάνω σε αυτή την κοινοπραξία.

Μέθοδος καθαρής θέσεως είναι μία μέθοδος λογιστικής και απεικόνισεως 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 οικονομική μονάδας.

ΕΝΟΠΙΟΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΚΤΟΥΝΤΟΣ:

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του, ο κοινοπρακτών πρέπει να εμφανίζει τα δικαιώματά του στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, χρησιμοποιώντας έναν από τους δύο τύπους απεικόνισεως της αναλογικής ενοποίησης.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΚΟΙΝΟΠΡΑΚΤΟΥΝΤΟΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ:

Όταν ένα κοινοπρακτών συνεισφέρει ή πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μία κοινοπραξία ή καταχώρηση οποιουδήποτε κέρδους ή ζημίας από η συναλλαγή πρέπει να αντικατοπτρίζει της ουσία της συναλλαγής. Εφόσον τα περιουσιακά στοιχεία κατέχονται από την κοινοπραξία και ο κοινοπρακτών έχει μεταβιβάσεις τους σημαντικούς κινδύνους και οφέλη της κυριότητας, ο κοινοπρακτών πρέπει να καταχωρεί μόνο όσο μέρος του κέρδους αντιστοιχεί στη συμμετοχή των άλλων κοινοπρακτούντων. Ο κοινοπρακτών πρέπει να καταχωρεί όλο το ποσό της τυχόν ζημίας όταν η συνεισφορά ή η πώληση παρέχει απόδειξη μιας μείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του κυκλοφορούντος ενεργητικού ή μιας κάμψης, που δεν είναι προσωρινή, της λογιστικής αξίας των μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.

Όταν ένα κοινοπρακτών αγοράζει περιουσιακά στοιχεία από μία κοινοπραξία, ο κοινοπρακτών δεν πρέπει να καταχωρεί το μερίδιό του στα κέρδη της κοινοπραξίας από τη συναλλαγή μέχρις ότου επαναπωλήσει τα στοιχεία αυτά σε ένας 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 μείωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του

κυκλοφορούντος ενεργητικού ή μια κάμψη, που δεν είναι προσωρινή, της λογιστικής αξίας των μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.⁹²

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 32

Χρηματοπιστωτικά μέσα:

Γνωστοποίηση και Παρουσίαση

ΣΚΟΠΟΣ:

Η δυναμική φύση των διεθνών οικονομιών αγορών έχει προκαλέσει την ευρεία χρήση μιας ποικιλίας χρηματοπιστωτικών μέσων, που εκτείνονται από τα παραδοσιακά βασικά χρηματοπιστωτικά μέσα, όπως οι ομολογίες, μέχρι τους διάφορους τύπους των παραγώγων, όπως οι συμφωνίες ανταλλαγής επιτοκίων. Ο σκοπός των χρηστών των οικονομικών καταστάσεις για τη σπουδαιότητα των χρηματοπιστωτικών μέσω τόσο του Ισολογισμού και των εκτός Ισολογισμού στην οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμειακές ροές μιας επιχειρήσεως.

Το πρότυπο⁹³ καταγράφει ορισμένες υποχρεώσεις για την παρουσίαση των χρηματοπιστωτικών μέσων στον Ισολογισμό και καθορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται για τα καταχωρημένα στον Ισολογισμό χρηματοπιστωτικά μέσα καθώς και για τα εκτός Ισολογισμού (μη καταχωρημένα) μέσα. Τα κείμενα του προτύπου για την παρουσίαση, ασχολούνται με την κατάταξη των χρηματοπιστωτικών μέσων μεταξύ των υποχρεώσεων και των ιδίων κεφαλαίων, την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών και τις συνθήκες κάτω από τις οποίες τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού πρέπει να συμψηφίζονται. Τα κείμενα για την γνωστοποίηση αναφέρονται στις πληροφορίες σχετικά με τους παράγοντες που επηρεάζουν τα ποσά, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών, καθώς και τις λογιστικές μεθόδους που εφαρμόστηκαν για αυτά. Επιπρόσθετα, το Πρότυπο ενθαρρύνει την από μέρους της επιχειρήσεως γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με το είδος και την έκταση της χρήσης των χρηματοπιστωτικών μέσων τους επιχειρηματικούς σκοπούς που αυτά εξυπηρετούν, τους κινδύνους ου συνδέονται με αυτά και την πολιτική της διοίκησης για τον έλεγχο αυτών των κινδύνων.

⁹² Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Λ.Π. αριθμός 31: Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες

⁹³ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Λ.Π. αριθμός 32: Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για την παρουσίαση και τη γνωστοποίηση πληροφοριών, σχετικά με όλους τους τύπους των χρηματοπιστωτικών μέσων, καταχωρημένων και μη, εκτός από αυτά που αφορούν:

- Δικαιώματα σε θυγατρικές όπως καθορίζονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αριθμός 27 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική επενδύσεως σε θυγατρικές».
- Δικαιώματα σε συγγενείς επιχειρήσεις όπως καθορίζονται στο Δ.Λ.Π. αριθμός 28 «λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις».
- Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες όπως καθορίζονται στο Δ.Λ.Π. αριθμός 31 «Χρηματοοικονομική απεικόνιση των δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες»
- Υποχρεώσεις εργοδοτών και προγραμμάτων για τις μετά την απασχόληση παροχές όλων των ειδών που συμπεριλαμβάνουν παροχές αποχωρήσεως, όπως περιγράφονται στο Δ.Λ.Π. αριθμός 19 « Δαπάνες παροχών αποχωρήσεως και Δ.Λ.Π. αριθμός 26 «λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών»
- Υποχρεώσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα αγοράς μετοχών από εργαζομένους ή προγράμματα αγοράς μετοχών από εργαζομένους σε ειδικές χαμηλότερες τιμές.
- Υποχρεώσεις από ασφαλιστικές συμβάσεις.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Χρηματοπιστωτικό μέσο είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί είτε χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού μιας επιχειρήσεως είτε ένα συμμετοχικό τίτλο σε άλλη επιχείρηση.

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέληση τους σε μία αντικειμενική συναλλαγή.

Τρέχουσα αξία είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ή να πληρωθεί κατά την αγορά ενός χρηματοπιστωτικού μέσου σε μία ενεργό αγορά.

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ:

Ο εκδότης ενός χρηματοπιστωτικού μέσου πρέπει να εντάσσει το μέσο ή τα συγκροτούνται αυτό μέρη στις υποχρεώσεις ή στα ίδια κεφάλια σύμφωνα με την ουσία του συμβατικού διακανονισμού και την αρχική καταχώρηση καθώς και τους ορισμούς της χρηματοοικονομικής υποχρεώσεις και του συμμετοχικού τίτλου.

Ο εκδότης ενός χρηματοπιστωτικού μέσου που περιέχει τα γνωρίσματα τόσο της υποχρέωσης όσο και του συμμετοχικού τίτλου πρέπει να εντάσσει τα μέρη που συνθέτουν το μέσο ξεχωριστά.

ΤΟΚΟΙ, ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΖΗΜΙΕΣ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ-ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟ:

Τόκοι, μερίσματα, ζημιές και κέρδη που αφορούν να χρηματοπιστωτικό μέσο ή ένα συνθετικό μέρος του και τα οποία εντάσσονται στις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, πρέπει να εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως δαπάνες ή έσοδα. Τα μερίσματα στους κατόχους ενός χρηματοπιστωτικού μέσου, το οποίο εντάσσεται στους τίτλους συμμετοχής, πρέπει να χρεώνονται από τον εκδότη κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια.

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού πρέπει να συμψηφίζονται και να εμφανίζεται στον ισολογισμό το καθαρό ποσό όταν μία επιχείρηση:

1. δικαιούται κατά νόμον να συμψηφίσει τα καταχωρημένα ποσά και
2. προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου είτε να εισπράξει την απαίτηση και να εξοφλήσει την υποχρέωση συγχρόνως.

Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικό στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και συμμετοχικών τίτλων, καταχωρημένων και μη καταχωρημένων, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- Σ Πληροφορίες σχετικές με την έκταση και τη φύση των χρηματοπιστωτικών μέσων, οι οποίες περιλαμβάνουν τους σημαντικούς όρους και προϋποθέσεις, που μπορεί να επηρεάσουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών.
- Σ Τις λογιστικές μεθόδους του υιοθετήθηκαν, περιλαμβανομένων των κριτηρίων καταχωρήσεως και της εφαρμοζόμενης μεθόδου αποτιμήσεως.

ΚΙΝΔΥΝΟΣ ΕΠΙΤΟΚΙΟΥ-ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΣ ΚΙΝΔΥΝΟΣ:

Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, καταχωρημένων και μη καταχωρημένων, η επιχείρηση πρέπει να παρέχει πληροφορίες σχετικά με την έκθεσή της σε κινδύνους επιτοκίου, που περιλαμβάνουν:

1. τις συμβατικές ημερομηνίες ανατιμήσεως ή λήξεως, οποιεσδήποτε ημερομηνίες είναι προγενέστερες και
2. τα πραγματικά επιτόκια όπου συντρέχει περίπτωση.

Για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού καταχωρημένων και μη καταχωρημένων η επιχείρηση πρέπει να παρέχει πληροφορίες σχετικές με την έκθεση της στον πιστωτικό κίνδυνο που περιλαμβάνουν:

- Σι το ποσό που αντιπροσωπεύει κατά το μέγιστο της εκθέσεως της στον πιστωτικό κίνδυνο κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η πραγματική αξία κάθε εμπράγματης εγγυήσεως, για την περίπτωση που τρίτα μέρη παραλείπουν να εκτελέσουν τις υποχρεώσεις τους επί των χρηματοπιστωτικών μέσων.
- Σι Τις σημαντικές συγκεντρώσεις πιστωτικού κινδύνου.

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΕΜΦΑΝΙΖΟΜΕΝΑ ΠΑΝΩ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ:

Όταν η επιχείρηση εμφανίζει ένα ή περισσότερα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού με ποσό μεγαλύτερο της πραγματικής αξίας τους, πρέπει να γνωστοποιεί:

1. Τη λογιστική αξία και την πραγματική αξία είτε των επί μέρους χρηματοοικονομικών στοιχείων είτε καταλλήλων ομαδοποιήσεως αυτών των στοιχείων.
2. Τους λόγους για τη μη μείωση της λογιστικής αξίας περιλαμβανομένων και των τεκμηρίων που παρέχουν στη διοίκηση την πεποίθηση ότι η λογιστική αξία θα ανακτηθεί.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 33

Κέρδη ανά Μετοχή

ΣΚΟΠΟΣ:

Ο σκοπός αυτού του προτύπου⁹⁴ είναι να προδιαγράψει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών κατά μετοχή, που θα βελτιώσουν τις συγκρίσεις αποδόσεως μεταξύ διαφόρων επιχειρήσεων κατά την ίδια περίοδο και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων την ίδιας επιχείρησης. Αυτό το πρότυπο εστιάζεται στον παρονομαστή του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή. Μονολότι, στα δεδομένα των κερδών κατά μεθόδων που χρησιμοποιούνται για το προσδιορισμό των "κερδών" ωστόσο ένας σταθερά προσδιορισμένος παρονομαστής βελτιώνει την οικονομική πληροφόρηση.

⁹⁴ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Λ.Π. αριθμός 33: Κέρδη ανά Μετοχή

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες.

1. Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από επιχειρήσεις των οποίων κοινές μετοχές ή δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες καθώς και από επιχειρήσεις που είναι στην διαδικασία της εκδόσεως κοινών μετοχών ή τίτλων δυναμένων να μετατραπούν σε κοινές μετοχές σε δημόσιες αγορές χρεογράφων.
2. Όταν παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις τόσο της μητρικής όσο και οι ενοποιημένες η απαιτούμενη από αυτό το πρότυπο πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο στην ενοποιημένη βάση.

Επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές δεν είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες.

Μία επιχείρηση η οποία δεν έχει ούτε κοινές μετοχές ούτε δυνητικού τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές, που να διαπραγματεύονται δημόσια αλλά η οποία γνωστοποιεί κέρδη κατά μετοχή, πρέπει να υπολογίζει και να γνωστοποιεί τα κέρδη κατά μετοχή σύμφωνα με αυτό το πρότυπο.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Κοινή μετοχή είναι ένας συμμετοχικό τίτλο που έπεται όλων των λουπών κατηγοριών των συμμετοχικών τίτλων.

Δυνητικό τίτλο μετατρέψιμο σε κοινή μετοχή είναι ένα χρηματοπιστωτικό μέσο ή άλλη σύμβαση που μπορεί να παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα για κοινές μετοχές.

Δικαιώματα μετοχών ή δικαιώματα προαφρέσεως είναι χρηματοπιστωτικά μέσα που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να αγοράσει κοινές μετοχές.

ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ:

Τα βασικά κέρδη κατά μετοχή πρέπει να υπολογίζονται δικαιώματα το καθαρό κέρδος ή τη ζημία της χρήσεως που αναλογεί στους κοινούς μετόχους με το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετόχων σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Για το σκοπό αυτό του υπολογισμού των βασικών κερδών κατά μετοχή, το καθαρό κέρδος ή ζημία της χρήσεως που αναλογεί στους κοινούς μετόχους είναι το καθαρό κέρδος η ζημία της χρήσεως, μετά την αφαίρεση των προνομιούχων μερισμάτων.

Ως αριθμός των κοινών μετοχών λαμβάνεται ο σταθμισμένος μέσος αριθμός των κοινών μετοχών που βρίσκονται σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

ΜΕΙΩΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ:

Για το σκοπό του υπολογισμού των μειωμένων κερδών κατά μετοχή, το καθαρό κέρδος που αναλογεί στους κοινούς μετόχους και ο σταθμισμένος μέσος αριθμός των σε κυκλοφορία μετόχων πρέπει να προσαρμόζεται από τις επιδράσεις όλων των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές που μειώνουν τα κατά μετοχή κέρδη.

Το ποσό του καθαρού κέρδους ή ζημιά χρήσεως που αναλογεί στους κοινούς μετόχους πρέπει να αναπροσαρμόζεται κατά τη μετά από φόρους επίδραση:

- ⊗ Τυχόν μερισμάτων επί των δυνητικών των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές που μειώνουν τα κατά μετοχή κέρδη και τα οποία μερίσματα έχουν αφαιρεθεί κατά τον υπολογισμό των καθαρών κερδών που αναλογούν στους κοινούς μετόχους
- ⊗ Των τόκων που καταχωρήθηκαν στη χρήση για τους ως άνω τίτλους και
- ⊗ Κάθε άλλης μεταβολής στα έσοδα ή έξοδα που θα προέρχονταν από τη μετατροπή των ανωτέρων τίτλων σε κοινές μετοχές.

ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ-ΜΕΙΩΜΕΝΑ:

Για σκοπό το υπολογισμού των μειωμένων κερδών κατά μετοχή, ο αριθμός των κοινών μετοχών πρέπει να αποτελείται από το σταθμισμένο μέσο αριθμό των κοινών μετόχων, πλέον το σταθμισμένο μέσο αριθμό των κοινών μετόχων που θα εκδίδονταν κατά τη μετατροπή όλων των μειωτικών των κερδών δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές. Οι ανωτέρω τίτλοι πρέπει να θεωρούνται ότι έχουν μετατραπεί σε κοινές μετοχές στην αρχή της χρήσεως ή από την ημερομηνία εκδόσεως των δυνητικών τίτλων αν είναι μεταγενέστερη.



ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 34

Ενδιάμεση

Οικονομική Έκθεση

Αυτό το πρότυπο⁹⁵ πραγματεύεται την ενδιάμεση οικονομική έκθεση ένα θέμα που δεν καλυπτόταν από προγενέστερο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο. Το Δ.Λ.Π. αριθμός 34 εφαρμόζεται για τις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 1999.

ΣΚΟΠΟΣ:

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής εκθέσεως και να καθορίσει τις αρχές καταχωρήσεως και αποτιμήσεως στις συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μία ενδιάμεση περίοδο. Η έγκαιρη και αξιόπιστη ενδιάμεση οικονομική έκθεση βελτιώνει την ικανότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων να κατανοούν την παραγωγική ικανότητα μιας επιχειρήσεως να δημιουργεί κέρδη και ταμιακές ροές καθώς και την οικονομική θέση και ρευστότητά της.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο αναφέρει πόσες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις, πόσο συχνά ή πόσο σύντομα μετά από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, Κυβερνήσεις, Εποπτικά Όργανα Χρηματιστηρίων, Χρηματιστήρια και Λογιστικά Σώματα συχνά απαιτούν οι επιχειρήσεις των οποίων ομολογίες ή μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια να δημοσιεύουν ενδιάμεσε οικονομικές εκθέσεις. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται αν μια επιχείρηση έχει υποχρέωση ή επιλέγει να δημοσιεύει μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η IASC ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις των οποίων τα αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις, οι οποίες συμμορφώνονται προς τις αρχές καταχωρήσεως, αποτιμήσεως και γνωστοποιήσεως που τίθενται σε αυτό το Πρότυπο. Ειδικώς οι επιχειρήσεις των οποίων τα αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια ενθαρρύνονται

- Να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις τουλάχιστον κατά το τέλος του πρώτου εξαμήνου του οικονομικού έτους των και
- Να καθιστούν τις ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις τους διαθέσιμες όχι αργότερα από 60 ημέρες μετά από τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.

⁹⁵ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Λ.Π. αριθμός 34. Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Ενδιάμεση περίοδος είναι μία περίοδος οικονομικής εκθέσεως μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

Ενδιάμεση οικονομική έκθεση σημαίνει μία οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων είτε μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων για μία ενδιάμεση περίοδο.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΜΙΑΣ ΕΝΔΙΑΜΕΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ:

Στο Δ.Λ.Π. αριθμός 1 ορίστηκε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων που περικλείει μια επιχείρηση. Προς όφελος όμως της εγκυρότητας και του περιορισμού του κόστους και για να αποφεύγει επανάληψη πληροφοριών που παρασχέθηκαν προηγουμένως, μία επιχείρηση μπορεί να χρειάζεται ή μπορεί να επιλέγει την παροχή λιγότερων πληροφοριών κατά τις ενδιάμεσες ημερομηνίες σε σύγκριση με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της. Το παρόν Πρότυπο ορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής εκθέσεως, ως αυτό που περιλαμβάνει συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις. Η ενδιάμεση οικονομική έκθεση προορίζεται να παρέχει μία ενημέρωση πάνω στην τελευταία πλήρη σειρά των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Κατ' ακολουθία εστιάζεται σε νέες δραστηριότητες, γεγονότα και καταστάσεις και δεν αντιγράφει πληροφορίες που εκτέθηκαν προηγουμένως.

Τίποτα σε αυτό το Πρότυπο δεν προορίζεται για να απαγορεύει ή να αποθαρρύνει μία επιχείρηση από τη δημοσίευση μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση οικονομική έκθεσή της μάλλον παρά συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΙΑΣ ΕΝΔΙΑΜΕΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΕΚΘΕΣΕΩΣ:

Μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τα ακόλουθα συνθετικά στοιχεία:

- Συνοπτικό Ισολογισμό
- Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Συνοπτική κατάσταση που δείχνει είτε όλες τις μεταβολές στην καθαρή θέση είτε τις άλλες μεταβολές στην καθαρή θέση εκτός από εκείνες που προκύπτουν από κεφαλαιακές συναλλαγές με μετόχους (εταίρους) και διανομές σε μετόχους (εταίρους).

*ΤΥΠΟΣ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ:*

Αν μια επιχείρηση δημοσιεύει μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση οικονομική έκθεσή της, ο τύπος και το περιεχόμενο αυτών των καταστάσεων πρέπει να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. αριθμός 1 για μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων.

Αν μία επιχείρηση δημοσιεύει μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση οικονομική έκθεσή της, αυτές οι συνοπτικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν κατ' ελάχιστο όλους του τίτλους κατά ημεθροίσματα που περιλαμβάνονταν στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της και τις επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις, όπως απαιτείται από αυτό το Πρότυπο.

*ΠΕΡΙΟΔΟΙ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΧΡΕΙΑΖΕΤΑΙ ΝΑ ΠΑΡΟΥΣΙΑΖΟΝΤΑΙ:*

Οι ενδιάμεσες εκθέσεις πρέπει να περιλαμβάνουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις (συνοπτικές ή πλήρεις) για περιόδους ως ακολούθως:

- Ισολογισμό κατά το τέλος της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και ένα συγκριτικό ισολογισμό κατά το τέλος του αμέσως προηγούμενου έτους.
- Καταστάσεις αποτελεσμάτων της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου και σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξεως την ενδιάμεσης περιόδου με συγκριτικές καταστάσεις αποτελεσμάτων για τις συγκρίσιμες 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 μία συγκριτική κατάσταση για τη συγκρίσιμη αντίστοιχη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους και
- Κατάσταση ταμειακών ροών σωρευτικά για το τρέχον οικονομικό έτος μέχρι την ημερομηνία λήξεως της ενδιάμεσης περιόδου, με μία συγκριτική κατάσταση για τη συγκρίσιμη αντίστοιχη περίοδο του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ:

Μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της, όπως εφαρμόζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της, 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. Όμως η συχνότητα σύνταξης εκθέσεων μιας επιχειρήσεως δεν πρέπει να επηρεάζει την αποτίμηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της. Για να επιτευχθεί αυτός ο αντικειμενικό στόχος, οι αποτιμήσεις για τους σκοπούς της ενδιάμεσης εκθέσεως πρέπει να γίνονται πάνω σε μία βάση από την έναρξη της χρήσεως μέχρι την λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 35

Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις

ΣΚΟΠΟΣ:

Ο σκοπός αυτού του προτύπου^{*}, είναι να καθιερώσει αρχές για την παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών, σχετικά με τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις μέσω των οποίων ενισχύεται η ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να κάνουν προβλέψεις για τις ταμιακές ροές μίας επιχειρήσεως, τη δυναμικότητα δημιουργίας κερδών, και την οικονομική θέση με διαχωρισμό των πληροφοριών σχετικά με διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις από τις πληροφορίες για συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο, εφαρμόζεται σε όλες τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις όλων των επιχειρήσεων.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση είναι ένα συνθετικό στοιχείο μιας επιχειρήσεως :

- που η επιχείρηση, εφαρμόζοντας ένα απλό πρόγραμμα :
 - διαθέτει ουσιαστικά στην ολότητα του, όπως με πώληση του συνθετικού στοιχείου ή με διανομή της ιδιοκτησίας του συνθετικού στοιχείου προς τους μετόχους της επιχειρήσεως.
 - Διαθέτει τμηματικά, όπως με πώληση των περιουσιακών στοιχείων του συνθετικού στοιχείου και διακανονισμό των υποχρεώσεων του ξεχωριστά ή
 - Τερματίζει την λειτουργία του μέσω εγκαταλείψεως

^{*} Έκδοση από το ΣΟΕΑ - Δ.Λ.Π. αριθμός 35. Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις

- που αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό μεγαλύτερο τμήμα της επιχειρηματικής ή γεωγραφικής περιοχής των εκμεταλλεύσεων
- που μπορεί να διαχωρίζεται επιχειρηματικούς σκοπούς οικονομικής πληροφόρησης.

Αν μια επιχείρηση πωλεί ένα συνθετικό στοιχείο ουσιαστικά στην ολότητα του, το αποτέλεσμα μπορεί να είναι καθαρό κέρδος ή μια καθαρή ζημιά. Για τέτοια διακοπή υπάρχει μια απλή ημερομηνία κατά την οποία μια δεσμευτική συμφωνία πώλησεως συνάπτεται μολονότι η πραγματική μεταβίβαση της κυριότητας και του ελέγχου της διακοπτόμενης εκμεταλλεύσεως μπορεί να συμβεί σε μια μεταγενέστερη ημερομηνία. Επίσης, πληρωμές στον πωλητή μπορεί να συμβούν κατά το χρόνο της συμφωνίας ή κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή κατά το χρόνο μιας εκτεταμένης μελλοντικής περιόδου.

Μία επιχείρηση μπορεί να τερματίσει μια εκμετάλλευση με εγκατάλειψη, χωρίς ουσιαστικές πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων. Μια εγκαταλειπτόμενη εκμετάλλευση, θα είναι μια διακοπτόμενη εκμετάλλευση, αν πληρεί τα κριτήρια του ορισμού. Όμως, η μεταβολή του πεδίου μιας εκμεταλλεύσεως ή του τρόπου με τον οποίο λειτουργεί δεν αποτελεί μια εγκατάλειψη, γιατί αυτή η εκμετάλλευση συνεχίζεται.

Εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις, συχνά κλείνουν εγκαταστάσεις, εγκαταλείπουν προϊόντα ή γραμμές παραγωγής και αλλάζουν το μέγεθος της εργασιακής δύναμης τους για να ανταποκριθούν σε δυνάμεις της αγοράς.

Παραδείγματα που δραστηριοτήτων που αναφέρομαι σε επιχειρήσεις που εφαρμόζουν ένα απλό πρόγραμμα που διαθέτει ουσιαστικά στην ολότητα του με διάσταση ή με διανομή της ιδιοκτησίας του συνθετικού στοιχείου προς τους μετόχους της επιχείρησης είναι:

- ✓ βαθμιαία ή εξελικτική απόσυρση μίας γραμμής παραγωγής
- ✓ διακοπτόμενα μερικά προϊόντα μέσα σε μια συνεχιζόμενη παραγωγική γραμμή επιχείρησης
- ✓ μετατόπιση κάποιων παραγωγικών ή εμπορικών δραστηριοτήτων για μια ειδική παραγωγική γραμμή επιχείρησης από μια τοποθεσία σε μια άλλη
- ✓ κλείσιμο μιας εγκατάστασης για να επιτευχθούν βελτιώσεις παραγωγικότητα ή άλλες κοστολογικές ωφέλειες
- ✓ πώληση μιας θυγατρικής της οποίας οι δραστηριότητες είναι όμοιες με εκείνες της μητρικής ή άλλων θυγατρικών.

Αρχικό γεγονός γνωστοποίησης:

Σε σχέση με μία διακοπτόμενη εκμετάλλευση, το αρχικό γεγονός γνωστοποίησης είναι η πραγματοποίηση ενός από τα ακόλουθα:

- Η επιχείρηση έχει συνάψει μια δεσμευτική συμφωνία πώλησεως ουσιαστικά για όλα τα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν στη διακοπτόμενη εκμετάλλευση ή

- Το Δ.Σ. της επιχειρήσεως ή όμοιο Διοικητικό Σώμα έχει εγκρίνει ένα λεπτομερές τυπικό πρόγραμμα για τη διακοπή και έχει κάνει μια ανακοίνωση του προγράμματος αυτού.

Παρουσίαση και γνωστοποίηση:

Μια επιχείρηση πρέπει στις οικονομικές καταστάσεις της να περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες που αφορούν σε μια διακοπόμενη εκμετάλλευση αρχίζοντας με τις οικονομικές καταστάσεις για τη χρήση στην οποία το αρχικό γεγονός γνωστοποιήσεως συμβαίνει:

- Μια περιγραφή της διακοπόμενης εκμετάλλευσης
- Τους επιχειρηματικούς ή γεωγραφικούς τομείς στους οποίους απεικονίζεται σύμφωνα με το πρότυπο αριθμός 14
- Την ημερομηνία και τη φύση του αρχικού γεγονότος γνωστοποιήσεως
- Την ημερομηνία ή περίοδο μέσα στην οποία η διακοπή αναμένεται να ολοκληρωθεί
- Τις λογιστικές αξίες, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων και τους συνόλου των υποχρεώσεων που διατίθενται
- Τα ποσά των εσόδων, εξόδων και προ φόρων κερδών ή ζημιών από συνήθεις δραστηριότητες που αφορούν την διακοπόμενη εκμετάλλευση κατά την διάρκεια της τρέχουσας οικονομικής χρήσεως και η δαπάνη φόρου εισοδήματος που αφορά αυτή όπως απαιτείται από το Δ.Λ.Π. αριθμός 12
- Τα ποσά των καθαρών ροών που αφορούν τις επιχειρηματικές, τις επενδυτικές και τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες της διακοπόμενης εκμετάλλευσης κατά την διάρκεια της τρέχουσας οικονομικής χρήσεως.

Αν ένα αρχικό γεγονός γνωστοποιήσεως συμβαίνει μετά το τέλος της οικονομικής χρήσεως μίας επιχειρήσεως αλλά πριν εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις για αυτή τη χρήση από το Δ.Σ., αυτές οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν τις γνωστοποιήσεις που ορίζονται παραπάνω για τη χρήση από αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Άλλες γνωστοποιήσεις:

Όταν μια επιχείρηση διαθέτει περιουσιακά στοιχεία ή διακανονίζει υποχρεώσεις που αφορούν μια διακοπόμενη εκμετάλλευση, ή συνάπτει δεσμευτικές συμφωνίες για την πώληση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων ή διακανονισμό τέτοιων υποχρεώσεων, πρέπει να περιλαμβάνει στις οικονομικές καταστάσεις της τις ακόλουθες πληροφορίες:

- ❖ Για οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατά την διάθεση των περιουσιακών στοιχείων, ή το διακανονισμό των υποχρεώσεων, που αφορούν σε μια διακοπόμενη εκμετάλλευση,

- i. Το ποσό του προ φόρου κέρδους ή ζημιάς
 - ii. Τη διακοπή φόρου εισοδήματος που αφορά το κέρδος ή ζημία
- ❖ Τη καθαρή τιμή πώλησεως ή σειρά τιμών αυτής μετά την αφαίρεση της καθαρής περιουσίας για την οποία η επιχείρηση έχει συνάψει μια ή περισσότερες δεσμευτικές συμφωνίες πώλησεως, το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμά λήψεως αυτών των ταμιακών ροών και την λογιστική αξία αυτής της καθαρής περιουσίας.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 36

Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

ΣΚΟΠΟΣ:

Ο σκοπός αυτού του προτύπου⁹⁷ είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που μία επιχείρηση εφαρμόζει για να εξασφαλίσει ότι, τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε όχι μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία του, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσεως ή πώλησεως του περιουσιακού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο περιγράφεται ως απομειωμένης αξίας και το πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να καταχωρήσει μία ζημία απομειώσεως. Το πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μία επιχείρηση πρέπει να αναστρέφει μία ζημία απομειώσεως και προδιαγράφει ορισμένες γνωστοποιήσεις για τα απομειωμένα περιουσιακά στοιχεία.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική της απομειώσεως της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, άλλων εκτός από:

- ⊗ Αποθέματα
- ⊗ Απαιτήσεις που προέρχονται από Συμβάσεις Κατασκευής Έργων
- ⊗ Αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων
- ⊗ Απαιτήσεις που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους
- ⊗ Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση»

⁹⁷ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Λ.Π. αριθμός 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

Ανακτήσιμο ποσό είναι το υψηλότερο μεταξύ της καθαρής τιμής πωλήσεως 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.

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

Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές 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 ταμιακές ροές αμφότερων της υπό εξέταση μονάδας και άλλων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ:

Μία 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 μία επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη κατ' ελάχιστο τις ακόλουθες ενδείξεις.

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

1. Κατά τη 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.
2. Σημαντικές μεταβολές με ένα αντίθετο αποτέλεσμα στην επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της χρήσεως, ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον στο τεχνολογικό περιβάλλον στην αγορά στο οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο μία επιχείρηση λειτουργεί ή στην αγορά στη οποία ένα περιουσιακό στοιχείο είναι εντεταγμένο.
3. Αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά αποδόσεως των επενδύσεως έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως και αυτές οι αυξήσεις είναι πιθανό να επηρεάζουν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξία χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου και να μειώνουν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου ουσιαδώς.

4. Η λογιστική αξία της καθαρής περιουσίας της επιχειρήσεως που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας της.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης:

1. Αποδείξεις διαθέσιμες για οικονομική απαξίωση ή φυσική ζημία ενός περιουσιακού στοιχείου.
2. Σημαντικές μεταβολές με αντίθετο αποτέλεσμα στην επιχείρηση έχουν λάβει χώρα κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή αναμένονται να λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον κατά της έκτασης ή κατά τον τρόπο που ένα περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιείται ή αναμένεται να χρησιμοποιείται. Αυτές οι μεταβολές περιλαμβάνουν προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της εκμεταλλεύσεως στη οποία ένα περιουσιακό ανήκει ή για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία και
3. Αποδείξεις διαθέσιμες από εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ:

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. Αυτή η μείωση είναι μία ζημία απομειώσεως.

Μία ζημία απομειώσεως πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων αμέσως, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με ένα στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία σύμφωνα με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος στο Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινητοποιήσεις». Κάθε ζημία απομείωσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία μείωση αναπροσαρμογής σύμφωνα με το άλλο Δ.Λ.Π.

ΖΗΜΙΑ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ ΓΙΑ ΜΙΑ ΜΟΝΑΔΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ:

Μία ζημία απομειώσεως πρέπει να καταχωρείται για μία μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αν και μόνο αν το ανακτήσιμο ποσό της είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία της. Η ζημία απομειώσεως πρέπει να κατανέμεται για να μειώνει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων την μονάδα κατά της ακόλουθη σειρά:

- I. Πρώτα σε υπεραξία που κατανέμεται στη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών και

- II. Έπειτα στα άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας πάλω σε μία κατ' αναλογία βάση που βασίζεται στη λογιστική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου στη μονάδα.

Αυτές οι μειώσεις σε λογιστικές αξίες πρέπει να αντιμετωπίζονται ως ζημιές απομειώσεως στα κατ' ιδίαν περιουσιακά στοιχεία και να καταχωρούνται.

Κατά την κατανομή μιας ζημιάς απομειώσεως η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν πρέπει να μειώνεται κάτω από τη υψηλότερη μεταξύ:

- 1) Της καθαρής τιμής πώλησεως του
- 2) Της αξίας χρήσεως του και
- 3) Του μηδενός

Το ποσό της απομειώσεως που θα έχει διαφορετικά κατανεμηθεί στο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να κατανέμεται σε άλλα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας σε μία κατ' αναλογία βάση.

ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΩΣ:

Μία επιχείρηση πρέπει να εκτιμά σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού, αν υπάρχει μία ένδειξη ότι μία ζημιά απομειώσεως που καταχωρήθηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα χρόνια μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί. Αν μία τέτοια ένδειξη υπάρχει. Η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

Κατά της εκτίμησης, αν υπάρχει κάποια ένδειξη ότι μία ζημιά απομειώσεως που καταχωρήθηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα έτη μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί μία επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη εξωτερικές και εσωτερικά πηγές πληροφορήσεως.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 37

Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

ΣΚΟΠΟΣ:

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου⁹⁸ είναι να εξασφαλίζει ότι ορθά κριτήρια καταχωρήσεως και βάσεις αποτιμήσεως εφαρμόζονται για τις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις και ότι επαρκείς πληροφορίες γνωστοποιούνται στο προσάρτημα των Οικονομικών

⁹⁸ Έκδοση από το ΣΟΕΑ - Δ.Λ.Π. αριθμός 37: Προβλέψεις, ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

Καταστάσεων για να καθιστούν ικανούς τους χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για τη λογιστική των προβλέψεων ενδεχομένων υποχρεώσεων και ενδεχομένων απαιτήσεως, εκτός από :

- Εκείνες που προέρχονται από χρηματοπιστωτικά μέσα τα οποία απεικονίζονται στην πραγματική αξία.
- Εκείνες που προέρχονται από εκτελεστές συμβάσεις πλην όταν η σύμβαση είναι επαχθής.
- Εκείνες που ανακύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις από ασφαλιστήρια με τους δικαιούχους αυτών και
- Εκείνες που καλύπτονται από άλλο Δ.Λ.Π.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Πρόβλεψη είναι μία υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

Υποχρέωση είναι μία παρούσα δέσμευση της επιχείσεως που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να προκαλέσει μια εκροή από η επιχείρηση πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

Γεγονός που δεσμεύει είναι ένα γεγονός που δημιουργεί μια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, το οποί έχει ως αποτέλεσμα μία επιχείρηση να μην έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση εκτός από το διακανονισμό αυτή της δέσμευσης.

Νόμιμη δέσμευση είναι μία δέσμευση που προέρχεται από :

1. ένα συμβόλαιο
2. νομοθεσία ή
3. άλλη λειτουργία του νόμου

Επαχθής σύμβαση είναι μία σύμβαση στην οποία τα αναπόφευκτα έξοδα εκπληρώσεως των υποχρεώσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν σύμφωνα με αυτή.

ΠΡΟΒΑΕΨΕΙΣ:

Μία πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται όταν:

- ☒ μία επιχείρηση έχει μία παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος τους παρελθόντος

- Σ είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της δεσμεύσεως, και
- Σ μία αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της δεσμεύσεως.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ:

Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η παρούσα δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ:

Όταν μέρος ή το σύνολο της απαιτούμενη δαπάνης για διακανονισμό μιας προβλέψεως αναμένεται να αποζημιωθεί από ένα άλλο μέρος ή αποζημίωση πρέπει να καταχωρείται όταν και μόνο όταν είναι πραγματικά βέβαιο ότι η αποζημίωση θα εισπραχθεί αν η επιχείρηση διακανονίζεται ως μία ιδιαίτερη απαίτηση. Το ποσό που καταχωρείται για την αποζημίωση δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό της προβλέψεως.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ:

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 μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για να διακανονιστεί η υποχρέωση, η πρόβλεψη πρέπει να αναστρέφεται.

ΛΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 38

Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Το Δ.Λ.Π. 38⁹⁹ προδιαγράφει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις γι άυλα περιουσιακά στοιχεία με τα οποία δεν ασχολήθηκαν ιδιαίτερος άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Το Δ.Λ.Π. 38 δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, μεταλλευτικά δικαιώματα και δαπάνες εξερευνησεως ή δαπάνες αναπτύξεως και εξορύξεως μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και ομοίως μη αναγενόμενων πόρων και άυλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις από ασφαλιστικά συμβόλαια με τους

⁹⁹ Έκδοση από το ΣΟΕΑ – Δ.Λ.Π. αριθμός 38: Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

δικαιούχους αυτών. Το Δ.Λ.Π. 38 εφαρμόζεται μεταξύ άλλων σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφημίσεως, εκπαίδευσεως, εκκινήσεως, έρευνας και αναπτύξεως.

Ένα 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 διοικητικού σκοπούς.

ΣΚΟΠΟΣ:

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αυτό το πρότυπο απαιτεί μία επιχείρηση να καταχωρεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν ορισμένα κριτήρια πληρούνται. Το πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να αποτιμάται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Νομισματικά περιουσιακά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και απαιτήσεις που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα ποσά χρήματος.

Έρευνα είναι πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνει με την προσμονή της αποκτήσεως νέα επιστημονικής ή τεχνική γνώσεως και αντλήψεως.

Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης 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 άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη 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 αξία του.

Υπολειμματική αξία είναι το καθαρό ποσό το οποίο μία επιχείρηση αναμένει να λάβει από ένα περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του μετά την έκπτωση των αναμενόμενων δαπανών διαθέσεως.

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την έκπτωση κάθε σωρευμένης απόσβεσης και κάθε σωρευμένης ζημίας απομειώσεως αυτού.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΟΣ ΑΥΛΟΥ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ:

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται όταν και μόνο όταν :

- πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο στοιχείο θα εισρέουν στην επιχείρηση και
- το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα

Μία επιχείρηση πρέπει να εκτιμά την πιθανότητα μελλοντικών οικονομικών ωφελειών με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών που αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση την Διευθύνσεως για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ:

Εσωτερικά δημιουργούμενη υπεραξία δεν πρέπει να καταχωρείται ως ένα περιουσιακό στοιχείο.

Εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλων εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν πρέπει να καταχωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΜΙΑΣ ΔΑΠΑΝΗΣ:

Δαπάνες σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα, όταν αυτές πραγματοποιούνται, εκτός αν:

- αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληρεί τα κριτήρια καταχωρήσεως
- το στοιχείο αποκτάται σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων που είναι μία αγορά και δεν μπορεί να καταχωρηθεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αν αυτό συμβαίνει, οι δαπάνες αυτές (συμπεριλαμβανόμενες στο κόστος της αγοράς) πρέπει να αποτελούν μέρος τους ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία (αρνητική υπεραξία) κατά την ημερομηνία της αγοράς.

Σε περίπτωση μεταγενέστερων δαπανών σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μετά της αγοράς του ή την ολοκλήρωση του πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται, εκτός αν:

- πιθανολογείται ότι αυτά τα έξοδα θα καταστήσουν το περιουσιακό στοιχείο ικανό να δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη επί πλέον του αρχικώς εκτιμηθέντος προτύπου της αποδόσεως του, και
- αυτά τα έξοδα μπορεί να αποτιμώνται και να αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο αξιόπιστα.

ΑΠΟΣΒΕΣΗ:

Περίοδος απόσβεσης

Το αποσβεστέο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ορθής εκτιμήσεως της ωφέλιμης ζωής του. Υπάρχει μια μαχητή εκδοχή ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για τη χρήση. Η απόσβεση πρέπει να αρχίζει, όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ:

Η μέθοδος αποσβέσεως που χρησιμοποιείται πρέπει να αντανakλά το πρόγραμμα κατά τον οποίο τα οικονομικά οφέλη του περιουσιακού στοιχείου αναλίσκονται από την επιχείρηση. Αν αυτό το πρόγραμμα δεν μπορεί να καθορίζεται αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος πρέπει να χρησιμοποιείται. Η επιβάρυνση της αποσβέσεως για κάθε χρήση πρέπει να καταχωρείται ως ένα έξοδο, εκτός αν ένα άλλο Δ.Λ.Π. επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου.

ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ:

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να εκτιμάται ότι είναι στο μηδέν, εκτός αν:

- υπάρχει μία δέσμευση από ένα τρίτο μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του, ή
- υπάρχει μία ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και:
 1. υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά, και
 2. πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής τους περιουσιακού στοιχείου.

ΑΠΟΣΥΡΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ:

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να διαγράφεται κατά τη πώληση ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη χρησιμοποίησή του καθώς και μεταγενέστερη πώληση.

Κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να προσδιορίζονται, ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διαθέσεως και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα ή έξοδα στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 39

Χρηματοοικονομικά μέσα:

Καταχώρηση και Αποτίμηση

ΣΚΟΠΟΣ:

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου¹⁰⁰ είναι να καθιερώσει αρχές για την καταχώρηση, αποτίμηση και γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τα χρηματοπιστωτικά μέσα στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρηματικών μονάδων.

ΠΕΛΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις σε όλα τα χρηματοπιστωτικά μέσα εκτός από:

- εκείνα τα δικαιώματα σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27 «Ενοποιημένες Οικονομικές καταστάσεις και Λογιστική για Επενδύσεις σε Θυγατρικές», Δ.Λ.Π 31 «Χρηματοοικονομική παρουσίαση των δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες».
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις από μισθώσεις στις οποίες το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις» εφαρμόζεται. Όμως, α) Μισθωτικές εισπρακτέες αξίες καταχωρούμενες στον Ισολογισμό ενός εκμισθωτή υπόκεινται στις προβλέψεις διαγραφής αυτού του Προτύπου και β) αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε μισθώσεις.
- Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις του εργοδότη σύμφωνα με Προγράμματα Παροχών σε Εργαζόμενους στα οποία το Δ.Λ.Π. 19 «Παροχές σε Εργαζόμενους» εφαρμόζεται.
- Δικαιώματα και Υποχρεώσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια, όπως καθορίστηκαν στο Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοπιστωτικά μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση», αλλά αυτό το πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε ασφαλιστήρια συμβόλαια.

¹⁰⁰ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Λ.Π. αριθμός 39. Χρηματοοικονομικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση

- Συμμετοχικούς τίτλους που εκδόθηκαν από την επιχείρηση, που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβάνοντας Δικαιώματα Προαίρεσεως, Δικαιώματα αγοράς μετοχών και άλλα χρηματοπιστωτικά μέσα που ταξινομούνται στην καθαρή θέση των μετόχων της επιχειρήσεως που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις .
- Συμβάσεις Χρηματοοικονομικής εγγυήσεως, συμπεριλαμβάνοντας πιστωτικές επιστολές, που προβλέπουν να γίνονται πληρωμές, αν ο οφειλέτης αδυνατεί να πληρώσει, όταν οφείλει. Αντιθέτως, οι συμβάσεις χρηματοοικονομικής εγγυήσεως υπόκειται σε αυτό το Πρότυπο, αν προβλέπουν να γίνονται πληρωμές σε αντιστοιχία με τις μεταβολές σε ένα καθορισμένο επιτόκιο, τιμή αξιόγραφου, τιμή εμπορεύματος, πιστωτική διαβάθμιση, συναλλαγματική ισοτιμία, δείκτες τιμών ή επιτοκίων, ή άλλες μεταβλητές. Επίσης, αυτό το πρότυπο απαιτεί καταχώρηση των χρηματοοικονομικών εγγυήσεων που πραγματοποιήθηκαν ή παραμένουν ως αποτέλεσμα των Προτύπων διαγραφής.
- Συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων.
- Συμβάσεις που απαιτούν μία πληρωμή βασισόμενη σε κλιματολογικές, γεωλογικές ή άλλες φυσικές μεταβλητές.

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Χρηματοπιστωτικό μέσο είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί είτε χρηματοοικονομικό στοιχεί ενεργητικού ή παθητικού μιας επιχειρήσεως είτε ένα συμμετοχικό τίτλο σε μία άλλη επιχείρηση.

Συμμετοχικός τίτλος είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει το καθαρό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχειρήσεως μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της.

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

ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ-ΔΙΑΓΡΑΦΗ

Μία επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση στον Ισολογισμό της, όταν και μόνο όταν αυτό καθίσταται ένα μέρος στους συμβατικούς όρους του χρηματοπιστωτικού μέσου.

Μία επιχείρηση πρέπει να διαγράψει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία αναλογία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, όταν και μόνο όταν η επιχείρηση χάνει το έλεγχο των συμβατικών δικαιωμάτων που συνθέτουν το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Μία επιχείρηση χάνει τον τοιοῦτο έλεγχο αν υλοποιήσει τα δικαιώματα σε οφέλη που καθορίζονται στο συμβόλαιο, τα δικαιώματα εκπνεύσουν ή η επιχείρηση εγκαταλείψει αυτά τα

δικαιώματα. Ο προσδιορισμός τότε μία επιχείρηση έχει χάσει τον έλεγχο ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από αμφότερα, την οικονομική θέση της επιχειρήσεως και αυτή του δικαιολήπτη. Συνεπώς, αν η οικονομική θέση κάθε επιχειρήσεως δείχνει ότι ο μεταβιβάζων έχει διατηρήσει τον έλεγχο, ο μεταβιβάζων δεν πρέπει να απομακρύνει το περιουσιακό στοιχείο από τον ισολογισμό του.

ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΜΙΑΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΣ:

Μία επιχείρηση πρέπει να διαγράψει μία χρηματοοικονομική υποχρέωση από τον Ισολογισμό της όταν και μόνο όταν εξοφλείται, δηλαδή όταν η υποχρέωση που καθορίζεται στο συμβόλαιο εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ:

Όταν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση καταχωρείται αρχικά, μία επιχείρηση πρέπει να αποτιμά αυτό στο κόστος του, που είναι η πραγματική αξία της δοθείσας αντιπαροχής ή της ληφθείσας για αυτό. Τα έξοδα της συναλλαγής συμπεριλαμβάνονται στην αρχική αποτίμηση όλων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΕΣ ΜΕΧΡΙ ΤΗ ΛΗΞΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ:

Μία επιχείρηση δεν έχει τη θετική πρόθεση να κρατήσει μέχρι η λήξη μία επένδυση σε ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο με μία καθορισμένη λήξη, αν οποιαδήποτε από τις ακόλουθες προϋποθέσεις πληρούται:

- Η επιχείρηση έχει την πρόθεση να κρατήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μόνο μία απροσδιόριστη διάρκεια περιόδου.
- Η επιχείρηση είναι ανά πάσα στιγμή έτοιμη να πωλήσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σε ανταπόκριση προς μεταβολές σε αγοραία επιτόκια ή κινδύνους, ανάγκες ρευστότητας, μεταβολές στη διαθεσιμότητα και την απόδοση σε εναλλακτικές επενδύσεις, αλλαγές σε πηγές χρηματοδοτήσεως και όρους ή αλλαγές σε κίνδυνο ξένου νομίσματος ή
- Ο εκδότης έχει ένα δικαίωμα να διακανονίσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σε ένα ποσό ουσιαστικά κάτω από το αναπόσβεστο κόστος του.

ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ:

Η πραγματική αξία ενός χρηματοπιστωτικού μέσου είναι αποτιμητέα αξιόπιστα αν η μεταβλητότητα στον κύκλο των λογικών εκτιμήσεων τη πραγματικής αξίας σε είναι ουσιώδης για αυτό το χρηματοπιστωτικό μέσο ή αν οι πιθανότητες των διαφόρων εκτιμήσεων μέσα στον κύκλο μπορεί να προσδιορίζονται λογικά και να χρησιμοποιούνται στην εκτίμηση της πραγματικής αξίας. Συχνά μία επιχείρηση θα είναι σε θέση να κάνει μία εκτίμηση της πραγματικής αξίας ενός χρηματοπιστωτικού μέσου, που είναι επαρκώς αξιόπιστη για χρήση σε οικονομικές καταστάσεις. Περιστασιακά, η μεταβλητότητα στον κύκλο των λογικών εκτιμήσεως της πραγματικής αξίας είναι τόσο μεγάλη και οι πιθανότητες των διαφόρων αποτελεσμάτων είναι τόσο δύσκολο να προσδιοριστούν, ώστε η χρησιμότητα μίας απλής εκτιμήσεως της πραγματικής αξίας καθίσταται αρνητική.

ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ:

Ένα αναγνωρισμένο κέρδος ή ζημιά που προκύπτει από μία μεταβολή στην πραγματική αξία ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή χρηματοοικονομικής υποχρεώσεως που δεν είναι τμήμα μίας αντισταθμιστικής σχέσεως πρέπει να απεικονίζεται ως ακολούθως:

- 1) Ένα κέρδος ή ζημιά σε ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που κρατείται για εμπορικούς σκοπούς πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως στην οποία προκύπτει.
- 2) Ένα κέρδος ή ζημιά σε ένα διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει είτε:
 - Να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως στην οποία προκύπτει είτε
 - Να καταχωρείται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, μέσω της Καταστάσεως Μεταβολών στην Καθαρή Θέση, μέχρις ότου το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο πωληθεί, εισπραχθεί ή άλλως διατεθεί ή μέχρις ότου προσδιοριστεί ότι είναι απομειωμένο κατά τον οποίο χρόνο το σωρευμένο κέρδος ή ζημιά που προηγουμένως καταχωρήθηκε στην καθαρή θέση πρέπει να συμπεριληφθεί στο καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως.

Το Δ.Λ.Π. 40¹⁰¹ καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση. Το πρότυπο έχει εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά από την 1 Ιανουαρίου 2001.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται κατά την καταχώρηση, αποτίμηση και γνωστοποίηση της επενδύσεως σε ακίνητα.

Μεταξύ άλλων πραγμάτων, το παρόν πρότυπο πραγματεύεται την αποτίμηση της επενδύσεως σε ακίνητα που κατέχονται βάσει χρηματοδοτικής μισθώσεως στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την αποτίμηση της επενδύσεως σε ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί βάσει λειτουργικής μισθώσεως στις οικονομικές καταστάσεις τους εκμισθωτή. Το παρόν πρότυπο δεν πραγματεύεται θέματα που καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις», συμπεριλαμβάνοντας:

- ταξινόμηση των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών ή λειτουργικών μισθώσεων
- καταχώρηση του εσόδου του μισθώματος που προκύπτει από επένδυση σε ακίνητα
- αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται με βάση λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή
- αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί με βάση μια χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή
- λογιστική των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης
- γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις.

Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- ⊕ Δάση και όμοιους αναγενόμενους φυσικούς πόρους και
- ⊕ Μεταλλευτικά δικαιώματα, εξερεύνηση και εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη αναγενόμενων πόρων.

¹⁰¹ Έκδοση από το ΣΟΕΛ - Δ.Λ.Π. αριθμός 40: Επενδύσεις σε ακίνητα

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Επένδυση σε ακίνητα είναι ακίνητα που κατέχονται για να αποκομίζονται μισθώματα ή για κεφαλαιακή ενίσχυση ή για αμφότερα μάλλον παρά για:

- ⊕ Χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς ή
- ⊕ Πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχειρήσεως

Ακίνητα χρησιμοποιούμενα από τον ιδιοκτήτη είναι ακίνητα που κατέχονται για χρήση στην 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 μία αντικειμενική συναλλαγή.

Κόστος είναι το ποσό των μετρητών ή ταμειακών ισοδυνάμων που πληρώθηκε ή η πραγματική αξία άλλης αντιπαροχής που δόθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της αποκτήσεως του ή κατασκευής του.

Λογιστική αξία είναι το ποσό κατά το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ:

Η επένδυση πρέπει να καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

- Είναι πιθανόν όταν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
- Το κόστος της επενδύσεως μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

ΑΡΧΙΚΗ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ:

Μία επένδυση πρέπει να αποτιμάται αρχικώς στο κόστος της. Τα έξοδα της συναλλαγής πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην αρχική αποτίμηση.

ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ:

Μεταγενέστερες δαπάνες που αφορούν σε μία επένδυση ακινήτου που έχει ήδη καταχωρηθεί πρέπει να προστίθεται στη λογιστική αξία της επενδύσεως, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη, επί πλέον 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.

ΔΥΝΑΜΙΑ ΣΤΗΝ ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΞΙΟΠΙΣΤΑ:

Υπάρχει μία μαχητή παραδοχή ότι μία επιχείρηση θα είναι σε θέση να προσδιορίσει την πραγματική αξία μιας επενδύσεως σε ακίνητο αξιόπιστα σε μία συνεχή βάση. Όμως, εξαιρετικές περιπτώσεις, υπάρχει σαφής απόδειξη, όταν μία επιχείρηση πρωτοαγοράζει μία επένδυση σε ακίνητο ότι η επιχείρηση δεν θα είναι σε θέση να προσδιορίσει την πραγματική αξία της επενδύσεως αξιόπιστα σε μία συνεχή βάση. Αυτό ανακύπτει όταν και μόνο όταν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές είναι σπάνιες και εναλλακτικές εκτιμήσεις της πραγματικής αξίας δεν είναι διαθέσιμες. Σε τέτοιες περιπτώσεις μία επιχείρηση πρέπει να αποτιμά αυτή την επένδυση χρησιμοποιώντας τη βασική μέθοδο του Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις». Η υπολειμματική αξία της επενδύσεως πρέπει να αποτιμάται στο μηδέν. Η επιχείρηση πρέπει να συνεχίζει να εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 16 μέχρι την διάθεση της επενδύσεως.

ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ:

Μία επένδυση ολοκληρώνει την κατασκευή ή αξιοποίηση μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επενδύσεως που θα απεικονίζεται στην πραγματική αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της πραγματική αξίας του ακινήτου κατά αυτή την ημερομηνία και την ημερομηνία και την προηγούμενης λογιστικής αξία πρέπει να καταχωρείται στα καθαρά κέρδη ή ζημιές της χρήσεως.

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

Αριθμός 41

Γεωργία

ΣΚΟΠΟΣ:

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου¹⁰² είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ:

Το παρόν πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα όταν αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα:

¹⁰² Έκδοση από το ΣΟΕΑ - Δ.Λ.Π. αριθμός 41: Γεωργία

- ✓ Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
- ✓ Γεωργικό προϊόν κατά τη στιγμή της συγκομιδής
- ✓ Κρατικές επιχορηγήσεις

Αυτό το πρότυπο δεν εφαρμόζεται για

- ✓ Το έδαφος που σχετίζεται με γεωργική δραστηριότητα και
- ✓ Άλλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε γεωργική σοδειά, που είναι το προϊόν που συγκεντρώθηκε στη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της επιχειρήσεως μόνο κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Ως εκ τούτου το Δ.Λ.Π. αριθμός 2 «αποθέματα» ή ένα άλλο εφαρμόσιμο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εφαρμόζεται. Κατ' ακολουθία το παρόν πρότυπο δεν ασχολείται με την επεξεργασία του γεωργικού προϊόντος μετά τη συγκομιδή. Για παράδειγμα η επεξεργασία των σταφυλιών σε οίνο από έναν οινέμπορο που καλλιέργησε τα σταφύλια. Καθόσον μία τέτοια διαδικασία μπορεί να είναι μία λογική και φυσική επέκταση της γεωργικής δραστηριότητας και τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μπορεί να έχουν κάποια ομοιότητα με τους βιολογικούς μετασχηματισμούς τέτοια επεξεργασία δεν περιλαμβάνεται μέσα στον ορισμό της γεωργικής δραστηριότητας σε αυτό το πρότυπο.

Ο Πίνακας παρακάτω παρέχει παραδείγματα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, γεωργικού προϊόντος και προϊόντων που είναι το αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή:



Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	Γεωργικό Προϊόν	Προϊόντα που είναι αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή
Πρόβατο	Μαλλί	Νήμα, τάπητας
Δένδρα σε μία φυτεία δάσους	Κορμοί δέντρων	Ξυλεία
Φυτείες	Βαμβάκι Συλλεχθέν Ζαχαροκάλαμο	Κλωστή, ύφασμα Ζάχαρη
Γαλακτοπαραγωγά ζώα	Γάλα	Τυρί
Χοίροι	Σφαγμένα ζώα	Λουκάνικα τυποποιημένα αλλαντικά
Θάμνοι	Φύλλα	Τσαί
Αμπέλια	Σταφύλια	Κρασί
Οπωροφόρα δέντρα	Συλλεχθέντα φρούτα	Επεξεργασμένα φρούτα

ΟΡΙΣΜΟΙ:

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Γεωργική δραστηριότητα είναι η διοίκηση και η διαχείριση από μία 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.

Βιολογικό περιουσιακό στοιχείο είναι ένα ζων ζώο ή φυτό.

Βιολογικός μετασχηματισμός περιλαμβάνει τις διαδικασίες αναπτύξεως περιορισμού παραγωγής και γεννήσεως που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Ομάδα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι μία συγκέντρωση ομοίων ζώντων ή φυτών.

Συγκομιδή είναι η απόσταση του προϊόντος από ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή η λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

Ενεργός αγορά είναι μία αγορά όπου όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις υπάρχουν:

- Τα αγαθά που είναι αντικείμενο εμπορίου μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή
- Οι αγοραστές και πωλητές που επιθυμούν μπορεί κανονικά να συμφωνήσουν οποιαδήποτε στιγμή και
- Οι τιμές είναι διαθέσιμες στο Κοινό.

- Οι αγοραστές και πωλητές που επιθυμούν μπορεί κανονικά να συμφωνήσουν οποιαδήποτε στιγμή και
- Οι τιμές είναι διαθέσιμες στο Κοινό.

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό.

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλάξει ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ μερών που επιθυμούν και έχουν γνώση κάτω από αντικειμενικές συνθήκες συναλλαγής.

Κρατικές επιχορηγήσεις είναι όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π αριθμός 20.

Η πραγματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στην παρούσα θέση και κατάστασή του. Ως αποτέλεσμα, για παράδειγμα, η πραγματική αξία των ζώων σε μία φάρμα είναι η τιμή για τα ζώα στη σχετική αγορά μείον τις δαπάνες μεταφοράς και άλλες δαπάνες μέχρι να φθάσουν τα κτήνη στην αγορά αυτή.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ:

Μία επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή γεωργικό προϊόν όταν και μόνο όταν:

- Η επιχείρηση ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος.
- Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
- Η πραγματική αξία ή το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα

ΚΕΡΔΟΣ ΚΑΙ ΖΗΜΙΑ:

Κέρδος ή ζημιά που προκύπτει κατά την αρχική καταχώρηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στην πραγματική αξία μείον εκτιμώμενες μέχρι την πώληση δαπάνες και από μία μεταβολή στην πραγματική αξία μείον εκτιμώμενες μέχρι της πώληση δαπάνες ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου πρέπει να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημιά για τη χρήση στην οποία προκύπτει.

Ένα κέρδος ή ζημιά που προκύπτει κατά της αρχική καταχώρηση του γεωργικού προϊόντος στην πραγματική αξία μείον εκτιμώμενες μέχρι την πώληση δαπάνες πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως στην οποία προκύπτει.

Υπάρχει μια υπόθεση ότι η πραγματική αξία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο. Όμως αυτή η υπόθεση μπορεί να αντικρουστεί μόνο κατά την αρχική καταχώρηση για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο για το οποίο προσδιορισμένες από την αγορά τιμές ή αξίες δεν είναι διαθέσιμες και για το οποίο εναλλακτικές εκτιμήσεις πραγματικής αξίας προσδιορίζονται ότι είναι σαφώς αναξιόπιστες. Σε τέτοια περίπτωση αυτό το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αποτιμάται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένα απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία αποζημιώσεως. Εφόσον η πραγματική αξία τέτοιου βιολογικού περιουσιακού στοιχείου καθιστά αξιόπιστα αποτίμηση, μία επιχείρηση πρέπει να αποτιμά αυτό στην πραγματική αξία του μείον εκτιμώμενες μέχρι την πώληση δαπάνες.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ:

Μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το συγκεντρωτικό κέρδος ή ζημιά που προκύπτει κατά τη διάρκεια της τρέχουσας χρήσεως από την αρχική καταχώρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και του γεωργικού προϊόντος και από τη μεταβολή στην πραγματική αξία μείον εκτιμώμενες μέχρι την πώληση δαπάνες των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.

Μία επιχείρηση πρέπει να παρέχει μία περιγραφή κάθε ομάδας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12^ο

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΚΑΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Εισαγωγή

Η παγκοσμιοποίηση, οδηγεί στην υιοθέτηση ενός ενιαίου λογιστικού πλαισίου, προκειμένου να καταστεί δυνατή η συγκρισιμότητα και ομοιομορφία μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων όλων των χωρών. Σύμφωνα με αυτό το λογιστικό πλαίσιο, οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων θα στηρίζονται στην οικονομική πραγματικότητα και σε ενιαίες βασικές αρχές και αυτό θα έχει ως αποτέλεσμα την καλύτερη αξιολόγηση των οικονομικών καταστάσεων τόσο από την πλευρά των μετόχων και οικονομικών αναλυτών, αλλά και γενικότερα όλων των χρηστών οικονομικών καταστάσεων οι οποίοι θα μπορούν να βασιστούν σε αυτές, ως βασικό μέσο αποκόμισης πληροφοριών, για καλύτερη λήψη αποφάσεων.

12.1) Η λογιστική πρακτική στην Ελλάδα

Στην Ελλάδα οι λογιστικές αρχές, η λογιστική απεικόνιση και η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και οι κανόνες αποτίμησης, ορίζονται από τον εμπορικό νόμο 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών που επηρεάζεται από τους συναφείς κανόνες και τις λογιστικές αρχές που διατυπώνονται από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, τη φορολογική νομοθεσία, και σχετικές διατάξεις καθώς και τις διαφορές μεμονωμένες αποφάσεις.¹⁰³

Αξίζει να σημειωθεί ότι στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης, γίνεται μια προσπάθεια να καταστεί υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να καταρτίσουν και να εναρμονίσουν υποχρεωτικά τις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. μέχρι το 2005.

¹⁰³ Δημοσιευμένο άρθρο στο περιοδικό ΔΕΛΤΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ του Φώτη Ιωαννίδη - Διαφορές μεταξύ ελληνικών λογιστικών αρχών και λογιστικών προτύπων

12.2) Οι διαφορές των ελληνικών λογιστικών αρχών και των Δ.Λ.Π.

✓ Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων

Συγκρίνοντας με την ελληνική νομοθεσία, βασικές διαφορές είναι πως δεν υπάρχει υποχρέωση από τον Ν.2190/1920 για τη σύνταξη κατάστασης ταμειακών ροών από τις εταιρείες, ελεγμένη από τους ορκωτούς ελεγκτές. Επίσης, τα Δ.Λ.Π., δεν υποχρεώνουν την εταιρεία να συντάξει κατάσταση διάθεσης αποτελεσμάτων αλλά την υποχρεώνει να συντάξει κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, στο οποίο να αναφέρονται όλες οι μεταβολές στα κονδύλια που αποτελούν τα ίδια κεφάλαια που προέρχονται ή από την διανομή των κερδών ή από άλλους λόγους.

✓ Πάγια στοιχεία

Ενσώματες ακινητοποιήσεις :

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, οι εταιρίες υποχρεούνται να αναπροσαρμόζουν την αξία π.χ. των γηπέδων και κτιρίων χρησιμοποιώντας συντελεστές που προσδιορίζει ο ελληνικός νόμος. Σε αντίθεση τα Δ.Λ.Π., προσδιορίζουν ότι η αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να γίνεται σύμφωνα με το πόρισμα έκθεσης ανεξάρτητου εξειδικευμένου εκτιμητή.

Ασώματες ακινητοποιήσεις :

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία για διάφορα έξοδα τα οποία χαρακτηρίζονται ως άυλα πάγια στοιχεία ενεργητικού όπως είναι τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, δίνεται η δυνατότητα να καταχωρούνται στα αποτελέσματα των επιχειρήσεων τμηματικά. Οι τόκοι των δανείων και οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από δάνεια που χορηγούνται στις επιχειρήσεις για αγορά ή κατασκευή ενσώματων παγίων ακινητοποιήσεων, καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης επίσης ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Σε αντίθεση με τα Δ.Λ.Π., οι τόκοι οι οποίοι προέρχονται από δάνεια που χορηγούνται για την κατασκευή παγίων ενσωματώνονται στην αξία των παγίων.

Αποσβέσεις:

Ενσώματα πάγια στοιχεία:

Οι συντελεστές ετήσιας απόσβεσης που υποχρεούνται να χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις για ενσώματα πάγια στοιχεία, καθορίζονται από το Π.Δ.100/1998. Εάν χρησιμοποιούνται διαφορετικοί συντελεστές από αυτούς που ορίζονται από το προαναφερθές προεδρικό διάταγμα, η επιχείρηση θα πρέπει να αναμορφώσει το οικονομικό αποτέλεσμα για να καταλήξει στα φορολογητέα κέρδη. Αντίθετα τα Δ.Λ.Π., δεν ορίζουν συντελεστές, αλλά τα πάγια πρέπει να αποσβένονται με βάση οικονομικά κριτήρια όπως τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους ή της περιόδου χρήσης τους.

Ασώματα πάγια στοιχεία:

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., τα διάφορα έξοδα τα οποία χαρακτηρίζονται ως άυλα στοιχεία, ενεργητικού, ενσωματώνονται στην αξία του παγίου, και αποσβένονται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αντίθετα κατά την ελληνική νομοθεσία οι τόκοι αποσβένονται μέσα στην περίοδο πέντε ετών, ενώ οι συναλλαγματικές διαφορές, σύμφωνα με την υπόλοιπη διάρκεια του δανείου. (αυτό ισχύει και για τόκους οι οποίοι προέρχονται από δάνεια που χορηγήθηκαν για τη κατασκευή παγίου αλλά μόνο κατά τη διάρκεια κατασκευής του).

Τα Δ.Λ.Π., ορίζουν πιο αυστηρούς ορισμούς για τα άυλα στοιχεία. Υπάρχει η διαφορά στον τρόπο με τον οποίο γίνεται η απόσβεση τους αφού τα Δ.Λ.Π., θέτουν μια γενική αρχή ότι τα άυλα στοιχεία ενεργητικού πρέπει να αποσβένονται κατά την διάρκεια της πραγματικής ωφέλιμης ζωής τους. Η ωφέλιμη ζωή προσδιορίζεται από τη διοίκηση της εταιρείας. Αντίθετα, τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, ορίζουν πως η απόσβεση ενός άυλου στοιχείου, γίνεται ισόποσα σε διάστημα που δεν μπορεί να ξεπεράσει τα πέντε χρόνια.

✓ Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης:

Η ελληνική νομοθεσία δεν θέτει προϋποθέσεις ή κριτήρια για την κεφαλαιοποίηση των εξόδων και ανάπτυξης. Σύμφωνα με τις ελληνικές λογιστικές αρχές, όλα τα έξοδα έρευνών και ανάπτυξης, καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς αποσβέσεως και αποσβένονται ή εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε περίοδο που δεν υπερβαίνουν τα πέντε χρόνια.

Τα Δ.Λ.Π., διαχωρίζουν την έννοια της έρευνας από της ανάπτυξης. Τα έξοδα έρευνας επιβαρύνουν πάντα τα αποτελέσματα χρήσης ενώ τα έξοδα ανάπτυξης μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν ως στοιχεία ενεργητικού μόνο αν πληρούνται σωρευτικά συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Εφόσον κεφαλαιοποιηθούν πρέπει να αποσβένονται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης

ζωής τους. Το αναπόσβεστο μέρος των εξόδων αυτών πρέπει να επανεξετάζεται στο τέλος κάθε χρήσης έτσι ώστε να επιβεβαιώνεται ότι οι βασικές προϋποθέσεις για απεικόνιση των εξόδων αυτών ως εξόδων πολυετούς απόσβεσης εξακολουθούν να πληρούνται.

✓ **Αποτίμηση χρεογράφων**

Σύμφωνα με τον εμπορικό νόμο 2190/1920, η αποτίμηση των χρεογράφων πρέπει να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτίσης και τρέχουσας τιμής. Η αποτίμηση γίνεται για κάθε στοιχείο χωριστά και σε ετήσια βάση.

Οι ζημιές αποτίμησης παρουσιάζονται στο λογαριασμό προβλέψεις για αποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων. Στην πράξη όμως, δεν ακολουθούνται οι διατάξεις του 2190/1920, γιατί ο φορολογικός νόμος επιβάλλει στις επιχειρήσεις διαφορετικό λογιστικό χειρισμό και μέθοδο αποτίμησης της ενδεχόμενης ζημιάς από την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων. Η πρόβλεψη από ενδεχόμενες ζημιές από αποτίμηση της αξίας κτήσεως, των συμμετοχών και χρεογράφων καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης.

Με βάση τα Δ.Α.Π., όλα τα χρεόγραφα, και άλλα στοιχεία του ενεργητικού, διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο αποκτώνται. Τα χρεόγραφα που αποκτώνται με σκοπό την αποκόμιση κέρδους σε σύντομο χρονικό διάστημα καταχωρούνται στο εμπορικό χαρτοφυλάκιο. Η αποτίμηση του εμπορικού χαρτοφυλακίου, γίνεται στην αξία του και το κέρδος ή ζημιά καταχωρείται στα αποτελέσματα. Τα χρεόγραφα, που αγοράζει η επιχείρηση, και δεν έχει σκοπό να τα ρευστοποιήσει, πριν τη λήξη τους, καταχωρούνται σε ξεχωριστή κατηγορία και αποτιμώνται στην αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης τους. Τα χρεόγραφα που δεν εντάσσονται σε κάποια από τις παραπάνω κατηγορίες, εντάσσονται σε ξεχωριστή κατηγορία, όπου η αποτίμηση τους γίνεται στη αξία κτίσης τους.

✓ **Αναβαλλόμενη φορολογία**

Σύμφωνα με τις ελληνικές λογιστικές αρχές, στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, συμπεριλαμβάνονται φορολογικές υποχρεώσεις που αφορούν την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις. Η αρχή της αναβαλλόμενης φορολογίας δεν συμπεριλαμβάνεται στις αρχές που ορίζονται από τον εμπορικό νόμο 2190/1920 για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και κατά συνέπεια δεν καταχωρείται πρόβλεψη για φόρους των οποίων η καταβολή έχει ανασταλεί για επόμενες χρήσεις.

Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π., υπάρχει η αρχή της αναβαλλόμενης φορολογίας και γίνεται σχετική πρόβλεψη στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Τα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων συντάσσονται με βάση τα οικονομικά δεδομένα και διαφοροποιούνται μέσω της φορολογικής αναμόρφωσης. Οι διαφορές αυτές προκύπτουν λόγω μόνιμων διαφορών και προσωρινών.

Οι μόνιμες διαφορές, όπως π.χ. πρόστιμα, δεν χρειάζεται να ληφθούν υπόψη γιατί δεν θα δημιουργήσουν φορολογική υποχρέωση στο μέλλον. Όσον αφορά τις προσωρινές διαφορές, όπως π.χ. αποσβέσεις παγίων, το οικονομικό και το φορολογικό αποτέλεσμα μπορεί να επηρεαστεί στο μέλλον και συνεπώς θα πρέπει αυτές οι διαφορές να τύχουν και φορολογικής πρόβλεψης.

✓ Λογιστική παρακολούθηση της χρηματοοικονομικής μίσθωσης

Οι ελληνικές λογιστικές αρχές, δεν κάνουν διάκριση μεταξύ της χρηματοδοτικής και λειτουργικής μίσθωσης. Τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια δεν απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή παρά μόνο στο τέλος της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, όταν ο μισθωτής αποκτήσει το πάγιο στοιχείο. Κατά συνέπεια, δεν έχει δικαίωμα διενέργειας αποσβέσεων στο πάγιο που αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης ενώ τα μισθώματα εκπίπτουν από το μισθωτή κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους. Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π., η λογιστική καταχώρηση και εμφάνιση των συναλλαγών leasing, γίνεται σύμφωνα με την ουσία και την οικονομική πραγματικότητα και όχι μόνο με νομικό τύπο της μίσθωσης. Υπάρχει έτσι η διάκριση μεταξύ χρηματοδοτικής και λειτουργικής μίσθωσης.

Λειτουργική μίσθωση:

Η διάρκεια των συμβολαίων λειτουργικής μίσθωσης είναι σημαντικά μικρότερη από την ωφέλιμη ζωή του παγίου το οποίο μισθώνεται. Οι υποχρεώσεις, τα δικαιώματα και οι κίνδυνοι που σχετίζονται με το πάγιο παραμένουν στον ιδιοκτήτη. Η λογιστική απεικόνιση της λειτουργικής μίσθωσης δεν διαφέρει από αυτή που χρησιμοποιείται στην Ελλάδα αφού το έξοδο χαρακτηρίζεται ως έξοδο στα βιβλία του μισθωτή ενώ το πάγιο και οι σχετικές αποσβέσεις απεικονίζονται στα βιβλία του ιδιοκτήτη.

Χρηματοδοτική μίσθωση

Η διάρκεια των συμβολαίων χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι κυρίως για όλη τη ωφέλιμη ζωή του παγίου το οποίο μισθώνεται. Θεωρείται, ότι αν η περίοδος του μισθώματος καλύπτει ολόκληρη την οικονομική ζωή του μισθωμένου παγίου, τότε η ουσία και η οικονομική φύση της πράξεως αυτής είναι ότι ο μισθωτής αποκτά τα οικονομικά οφέλη από τη χρησιμοποίηση του μισθωμένου αυτού παγίου και είναι υπεύθυνος για τα έξοδα συντήρησης ενώ

μεταφέρονται σε αυτόν οι υποχρεώσεις, τα δικαιώματα και οι κίνδυνοι που συνεπάγονται ανεξάρτητα με τον αν ο τίτλος κυριότητας μεταβιβαστεί ή όχι σε αυτόν.

Λογιστικώς, τα πάγια χρηματοδοτικής μίσθωσης πρέπει να εμφανίζονται στα βιβλία του μισθωτή ως πάγια με αντάλλαγμα την υποχρέωση που καταβάλλει για το δικαίωμα χρησιμοποίησής του παγίου. Το ποσό το οποίο καταβάλλεται προσεγγίζει την πραγματική αξία του παγίου προσαυξημένη με το σχετικό χρηματοοικονομικό κόστος. Οι μισθώσεις χωρίζονται στο κομμάτι που αφορά την πληρωμή του κεφαλαίου και στον τόκο. Τα χρεολύσια μειώνουν την υποχρέωση ενώ οι τόκοι επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως.

✓ Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού

Σύμφωνα με τον εμπορικό νόμο 2190/1920, οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να σχηματίσουν και να λογιστικοποιήσουν προβλέψεις για το προσωπικό που έχει θεμελιώσει δικαίωμα συνταξιοδότησεως. Στα Δ.Λ.Π., τα προγράμματα παροχής συνταξιοδότησης στο προσωπικό διακρίνονται σε δύο είδη.

Το πρώτο πρόγραμμα είναι το πρόγραμμα προσδιορισμένου οφέλους στο οποίο προσδιορίζεται με ακρίβεια το κεφάλαιο της σύνταξης που θα καταβληθεί στον συνταξιοδοτούμενο το οποίο υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη τα χρόνια υπηρεσίας και το μισθολογικό επίπεδο του συνταξιοδοτούμενου. Στην περίπτωση του προγράμματος προσδιοριζόμενου οφέλους απαιτείται μελέτη και τα τυχόν ελλείμματα ή πλεονάσματα θα αναγνωριστούν στον ισολογισμό. Το δεύτερο είναι το πρόγραμμα προσδιορισμένης συνεισφοράς όπου ο εργοδότης καταβάλλει ένα συγκεκριμένο ποσό χρημάτων σε κάποια ασφαλιστική εταιρεία η οποία διαχειρίζεται το πρόγραμμα και κατά το χρόνο συνταξιοδότησης καταβάλλεται όποια σύνταξη προκύπτει.

12.2.1) Περιπτώσεις σοβαρών διαφορών ελληνικών αρχών και διεθνών λογιστικών προτύπων

Όπως αναφέραμε και παραπάνω, οι ελληνικές λογιστικές αρχές βασίζονται στον κωδικοποιημένο Νόμο περί Ανωνύμων εταιρειών 2190/1920, που εκδίδονται από το υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, τις ερμηνείες του Εθνικού συμβουλίου λογιστικής (ΕΣΥΛ), και το ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.¹⁰⁴

Με βάση τις ελληνικές λογιστικές αρχές, μπορεί να δημιουργηθούν διαφορές στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- ❖ Ορισμένες θυγατρικές να εξαιρούνται

¹⁰⁴ Δημοσευμένο άρθρο στην ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ στις 17/2/ 2002 : Οι σοβαρές διαφορές ελληνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων

- ❖ Το κριτήριο για τον διαχωρισμό μεταξύ συγχωνεύσεων και εξαγορών περιενοποίησης επιχειρήσεων γίνεται με βάση τη νομική μορφή.
- ❖ Τα κέρδη από συναλλαγματικές διαφορές καταχωρούνται σαν αναβαλλόμενα έσοδα και όχι αποτέλεσμα, μέχρι τον οριστικό διακανονισμό των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων που αφορούν.
- ❖ Οι ζημιές από συναλλαγματικές διαφορές δανείων που ελήφθησαν για την κτήση παγίων στοιχείων κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται κατά την περίοδο αποπληρωμής του δανείου.
- ❖ Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς, που είναι διαθέσιμα προς πώληση και παράγωγα δεν καταχωρούνται σε πραγματικές αξίες.
- ❖ Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς δεν καταχωρούνται σε πραγματικές αξίες.
- ❖ Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης είναι δυνατόν να κεφαλαιοποιηθούν.
- ❖ Η υπεραξία κατά την ενοποίηση μπορεί να διαγραφεί ,με χρέωση των ιδίων κεφαλαίων.
- ❖ Η αξία των εδαφικών εκτάσεων και των ακινήτων αναπροσαρμόζεται περιοδικά με βάση συντελεστές που ορίζει ο νόμος .
- ❖ Τα αποθέματα αποτιμώνται στο χαμηλότερο κόστος μεταξύ της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και κόστους αντικατάστασης.
- ❖ Η αξία των επενδύσεων σε ακίνητα αναπροσαρμόζεται περιοδικά και αποσβένεται.
- ❖ Ο όρος έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα περιλαμβάνει κέρδη και ζημιές από πώληση παγίων στοιχείων, από μη χρησιμοποιηθείσες προβλέψεις, συναλλαγματικές διαφορές κ.α.
- ❖ Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις δεν κεφαλαιοποιούνται.
- ❖ Οι δαπάνες και τα έσοδα κατασκευαστικών έργων που διαρκούν περισσότερο του έτους, δεν λογίζονται κανονικά, με βάση τη μέθοδο της τμηματικής ολοκλήρωσης του έργου.
- ❖ Οι προβλέψεις λογίζονται με βάση τα φορολογική νομοθεσία, στις περιπτώσεις που δεν υφίσταται αυτή η υποχρέωση κατά την ημερομηνία στην οποία αναφέρεται ο ισολογισμός.
- ❖ Οι προβλέψεις δεν υπολογίζονται με βάση τη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους.
- ❖ Τα προτεινόμενα μερίσματα λογίζονται ως υποχρέωση πριν ακόμα εγκριθούν από τη γενική συνέλευση των μετόχων.
- ❖ Τα χρηματοπιστωτικά μέσα του εκδότη λογίζονται με βάση τη νομική τους μορφή ενώ τα σύνθετα μέσα δεν διαχωρίζονται μεταξύ υποχρεώσεων και στοιχείων καθαρής θέσης.



- ❖ Τα κόστος δανεισμού που κεφαλαιοποιείται, εμφανίζεται ως ασώματο περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται σε πέντε έτη.
- ❖ Δεν υπάρχουν διατάξεις που να ρυθμίζουν τον χειρισμό των σωρευμένων συναλλαγματικών διαφορών κατά τη διάθεση οικονομικής μονάδας του εξωτερικού.
- ❖ Δεν υπάρχουν διατάξεις που να ρυθμίζουν τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων των θυγατρικών που λειτουργούν σε χώρες με υπερπληθωρισμό.
- ❖ Οι επιχορηγήσεις που λαμβάνονται για την απόκτηση παγίων στοιχείων εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια και αποσβένονται με τον ίδιο συντελεστή για την απόσβεση των παγίων που αφορούν.
- ❖ Δεν υπάρχουν διατάξεις που να ρυθμίζουν τον χειρισμό των κινήτρων που δίνονται για χρηματοδοτικές μισθώσεις.
- ❖ Στο τομέα των εξαγορών, με το νέο σύστημα(θεσμοθέτηση των Δ.Λ.Π.), τα κεφάλαια που χρησιμοποιούνται για συγχωνεύσεις ή για εξαγορές, που είναι μεγαλύτερα από τη λογιστική αξία θα καταγράφονται σαν υπεραξία ή υποαξία, δηλαδή ο επενδυτής αλλά και ο μέτοχος θα είναι σε θέση να εκμαιεύσει μέσα από την αποτύπωση του ισολογισμού την πραγματική πορεία της εταιρείας και να αποκτήσει προσωπική άποψη. Τα Δ.Λ.Π., θα επιφέρουν μεγάλες ανακατατάξεις στα αποτελέσματα των εισηγμένων. Τα αποτελέσματα σε εταιρείες που έχουν ενοποιημένους ισολογισμούς, θα είναι καλύτερα καθώς μεγάλο ποσοστό των συμμετοχών τους έγιναν με σκοπό την πάγια δραστηριότητα. Δηλαδή οι εταιρείες θα αποτυπώνουν τα πραγματικά τους κέρδη.

12.3) Παράδειγμα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα

*COCA COLA TRIA ΎΨΙΛΟΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
ΕΜΦΙΑΛΩΣΕΩΣ*

Περιγραφή της επιχείρησης:

Η Coca Cola Τρία Ύψιλον, οι θυγατρικές και η κοινοπραξία, έχουν ως κύριο αντικείμενο δραστηριότητας, την εμφιάλωση και τη διανομή μη αλκοολούχων ποτών με την άδεια της The Coca Cola Company. Η εταιρεία έχει συσταθεί στην Ελλάδα και είναι εισηγμένη στο ΧΑΑ. Η μετοχή της διαπραγματεύεται παράλληλα στα χρηματιστήρια του Λονδίνου και του Σίδνεϋ.¹⁰⁵

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που παρατίθενται στον ετήσιο απολογισμό έχουν συνταχθεί με βάση τα Δ.Λ.Π., με τα οποία και εναρμονίζονται, συντάσσονται σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους, όπως τροποποιήθηκε από την επανεκτίμηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων, εγκαταστάσεων και

¹⁰⁵ Περιοδικό έκδοσης της coca cola 3 Ε – Ετήσιος απολογισμός 2001(από το Α Σ.)

εξοπλισμού και βάσει των οικονομικών καταστάσεων ορισμένων θυγατρικών εταιρειών που λειτουργούν σε υπερπληθωριστικές οικονομίες, οι οποίες διαμορφώθηκαν και διατυπώθηκαν σύμφωνα με τη νομισματική μονάδα που χρησιμοποιήθηκε κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού.

Επίσης, συντάχθηκαν καταστάσεις της Coca Cola Τρία Έψιλον, σύμφωνα με τις απαιτήσεις και τους κανονισμούς της ελληνικής νομοθεσίας για τις ανώνυμες εταιρείες που είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ. Οι οικονομικές αυτές καταστάσεις, δεν περιλαμβάνονται στον παρόντα ετήσιο απολογισμό αλλά στο ετήσιο δελτίο 2001.

Ασώματες ακινητοποιήσεις :

Η υπεραξία και οι συμφωνίες καταχωρούνται στις ασώματες ακινητοποιήσεις και αποσβένονται στο μηδέν σε περίοδο 20 ετών, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο σταθερών αποσβέσεων. Η υπεραξία είναι η διαφορά του κόστους εξαγοράς και της ακριβοδικαιης αξίας της μετοχής των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν. Η απόσβεση των ασώματων ακινητοποιήσεων εμπεριέχεται στα λειτουργικά έξοδα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Η υπεραξία, και οι προσαρμογές αναφορικά με την ακριβοδικαιη αντικειμενική αξία που προκύπτουν από την εξαγορά των θυγατρικών εταιρειών υπολογίζονται ως ενεργητικό και παθητικό των θυγατρικών αυτών. Τα ποσά αυτά διατυπώνονται στο νόμισμα της θυγατρικής εταιρείας.

Ειδικότερα έχουν αντιμετωπιστεί όπως παρακάτω τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων:

Περιουσιακά στοιχεία :

Όλα τα περιουσιακά στοιχεία, οι εγκαταστάσεις και ο εξοπλισμός καταχωρούνται στο κόστος κτήσεων αυτών. Τα οικόπεδα και τα κτίρια παρουσιάζονται στην τρέχουσα αξία τους, βάσει αποτιμήσεων από εξωτερικούς ανεξάρτητους εκτιμητές, μείον τις αποσβέσεις. Μεταγενέστερες δαπάνες προστίθενται στην αναπόσβεστη αξία των περιουσιακών στοιχείων όταν υπάρχει πιθανότητα ροής μελλοντικών οικονομικών ωφελειών για την επιχείρηση, πέραν της αρχικής εκτίμησης απόδοσης του υπάρχοντος στοιχείου. Όλες οι μεταγενέστερες δαπάνες, εξοδοποιούνται στην περίοδο που πραγματοποιούνται.

Αυξήσεις στην αναπόσβεστη αξία, των περιουσιακών στοιχείων, των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού που προκύπτουν από αναπροσαρμογή της αξίας αυτών, πιστώνονται ως αποθεματικό αναπροσαρμογής στα ίδια κεφάλαια. Μειώσεις που αντισταθμίζουν προηγούμενες αυξήσεις του ίδιου στοιχείου, χρεώνονται στο αποθεματικό αναπροσαρμογής. Όλες οι άλλες μειώσεις χρεώνονται στο αποθεματικό αναπροσαρμογής. Όλες οι άλλες μειώσεις χρεώνονται στη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως. Η διαφορά αναπροσαρμογής που βρίσκεται στα ίδια κεφάλαια μεταφέρεται άμεσα στο υπόλοιπο εις νέον τη στιγμή της εμφάνισής της.

Μέρος Ε΄ - Διαφορές των ελληνικών λογιστικών αρχών και συνέπειες των Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει της μεθόδου σταθερού ποσού για τη διαγραφή της αξίας κτήσεως ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας των παγίων. Η ωφέλιμη ζωή των παγίων είναι ως εξής:

- Ιδιότητα κτίρια και βελτιώσεις μισθωμένων εγκαταστάσεων	40 έτη
- Μισθωμένα κτίρια	έως 40 έτη
- Εξοπλισμός παραγωγής	5-12 έτη
- Οχήματα	5-8 έτη
- Εξοπλισμός ηλεκτρονικών υπολογιστών	3 έτη
- Εξοπλισμός marketing	3-7 έτη
- Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	8 έτη
- Επαναγρησιμοποιημένα εμπορευματοκιβώτια	3-12 έτη

Η ιδιότητα γη δεν αποσβένεται καθώς θεωρείται αορίστου ζωής.

Όπου η αναπόσβεστη αξία ενός στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την εκτιμώμενη ανακτήσιμη αξία αυτή αναπροσαρμόζεται αμέσως στην εκτιμώμενη ανακτήσιμη αξία.

Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις :

Οι συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις υπολογίζονται σύμφωνα με την λογιστική μέθοδο της καθαρής θέσεως. Συγγενείς είναι οι εταιρείες στις οποίες ο όμιλος κατέχει το 20-25 % των δικαιωμάτων ψήφου ή ασκεί σημαντική επιρροή αλλά δεν τη ελέγχει. Κατά τη λογιστική μέθοδο της καθαρής θέσης λογίζεται το μερίδιο του ομίλου στα κέρδη ή τις ζημιές των συγγενών εταιρειών κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης. Το μερίδιο του ομίλου στη συγγενή εταιρεία μεταφέρεται στον ισολογισμό ως ένα ποσό που αντιπροσωπεύει το μερίδιο του στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της συγγενούς εταιρείας, και περιλαμβάνει την υπεραξία κατά την εξαγορά.

Επενδύσεις σε κοινοπραξίες:

Το μερίδιο του ομίλου στην κοινοπραξία λογίζεται σύμφωνα με την αναλογική μέθοδο. Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, ο όμιλος περιλαμβάνει το μερίδιο του στα έσοδα και έξοδα, στο ενεργητικό και το παθητικό, τις ταμειακές ροές της κοινοπραξίας στα ανάλογα κονδύλια των οικονομικών του καταστάσεων

Δάνεια:

Όλα τα δάνεια λογίζονται αρχικώς στην αξία κτήσης, που είναι η αξία του τμήματος που εισπράττεται και συμπεριλαμβάνει τα έξοδα σύναψης του δανείου.

Χρηματοοικονομικοί τίτλοι :

Ο όμιλος, χρησιμοποιεί χρηματοοικονομικά παράγωγα, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων επιτοκίων, νομισμάτων και εμπορευμάτων. Η χρήση τους αφορά μόνο την διαχείριση κινδύνων επιτοκίων, νομισμάτων και εμπορευμάτων που σχετίζονται με τις βασικές επιχειρηματικές δραστηριότητες του ομίλου.

Από την 1^η Ιανουαρίου 2001 ο όμιλος υιοθέτησε το Δ.Λ.Π., αριθμός 39-Χρηματοοικονομικοί τίτλοι: Αναγνώριση και μέτρηση.

Ως αποτέλεσμα της υιοθέτησης του προτύπου 39, ο όμιλος αναγνωρίζει ότι όλα τα χρηματοοικονομικά παράγωγα, όπως συμφωνίες ανταλλαγής επιτοκίων, προθεσμιακές πράξεις συναλλάγματος και προθεσμιακές αγορές εμπορευμάτων δημοσιεύονται στον ισολογισμό στην ακριβοδίκαιη τιμή τους. Οι αλλαγές στην ακριβοδίκαιη τιμή των χρηματοοικονομικών παραγώγων, αναγνωρίζονται περιοδικά ή στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως ή στα ίδια κεφάλαια, ανάλογα με το αν το χρηματοοικονομικό παράγωγο είναι κατάλληλο για αντισταθμιστική λογιστική, αναθεωρείται αντιστάθμιση ακριβοδίκαιης τιμής ή ταμειακής ροής.

Γενικά οι αλλαγές, στην ακριβοδίκαιη αξία των παραγώγων που λογίζονται ως αντισταθμίσεις ακριβοδίκαιης αξίας καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως μαζί με τα τμήματα των αλλαγών στην ακριβοδίκαιη αξία των αντισταθμισμένων στοιχείων που σχετίζονται με τους αντισταθμισμένους κινδύνους.

Η υιοθέτηση του Δ.Λ.Π. 39, κατάληξε στην πιστωτική προσαρμογή σε ίδια κεφάλαια .

- Οι πολιτικές που περιγράφονται παρακάτω, ισχύουν επίσης για παράγωγα κατά τη διάρκεια του 2001, σε σχέση με τον συγχρονισμό και την αναγνώριση των ταμειακών ροών και των πραγματοποιηθέντων κερδών επί των παραγώγων τίτλων:
 - Συμφωνίες ανταλλαγής επιτοκίων, εισπράξεις και πληρωμές επί συμφωνιών ανταλλαγής επιτοκίων αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στην ίδια περίοδο με τη συναλλαγή.
 - Προθεσμιακές αγορές εμπορευμάτων – κέρδη και απώλειες αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων την ίδια περίοδο με την συναλλαγή.

Πιστωτικοί κίνδυνοι:

Ο όμιλος δεν κατέχει σημαντικό κίνδυνο. Εφαρμόζει πολιτικές προκειμένου να εξασφαλίζει ότι οι πωλήσεις προϊόντων και υπηρεσιών πραγματοποιούνται σε πελάτες με αποδεκτό ιστορικό πιστοληπτικής ικανότητας. Τα αντισυμβαλλόμενα μέρη σε συμβόλαια παραγωγών και σε χρηματικές συναλλαγές περιορίζονται σε χρηματοοικονομικούς οργανισμούς υψηλής αξιοπιστίας.

Κίνδυνος ρευστότητας:

Ο όμιλος διαχειρίζεται τον κίνδυνο ρευστότητας προκειμένου να διασφαλίζει τη διάθεση επαρκών κεφαλαίων για την κάλυψη των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων του .

Αποθέματα:

Τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή κόστους και της καθαρής τρέχουσας αξίας. Το κόστος περιλαμβάνει όλα τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν κατά την μεταφορά του κάθε προϊόντος στην παρούσα τοποθεσία και κατάστασή του ως εξής:

- Πρώτες ύλες και αναλώσιμα: κόστος απόκτησης ή βάσει της μεθόδου LIFO ή της μεθόδου του μέσου σταθμικού.
- Παραγωγή σε εξέλιξη και έτοιμα προϊόντα: άμεσο κόστος υλικών και εργατοωρών συν επιρριπτόμενα γενικά βιομηχανικά έξοδα.,

Απαιτήσεις:

Οι απαιτήσεις αποτυπώνονται με βάση την αναμενόμενη αξία. Γίνεται πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις και διαγράφονται στην περίοδο που διαπιστώνονται.

Μισθώσεις :

Τα ενοίκια των μισθώσεων χρεώνονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως βάσει της σταθερής μεθόδου για τη διάρκεια του μισθωτηρίου. Οι μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού, όπου ο όμιλος αναλαμβάνει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τα οφέλη κυριότητας, θεωρούνται ως χρηματοδοτική μίσθωση. Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις κεφαλαιοποιούνται κατά την υπογραφή του συμβολαίου, με το χαμηλότερο ποσό μεταξύ της αντικειμενικής αξίας της μισθωμένης και της παρούσας αξίας των ελαχίστων πληρωμών μίσθωσης.

Κάθε πληρωμή μίσθωσης κατανέμεται μεταξύ των υποχρεώσεων και χρηματοοικονομικών εξόδων προκειμένου να επιτευχθεί ένα σταθερό ποσοστό

του χρηματοοικονομικού υπολοίπου που εκκρεμεί. Οι αντίστοιχες υποχρεώσεις μίσθωσης, καθαρές από χρηματοοικονομικά έξοδα, συμπεριλαμβάνονται στις λουπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Το μέρος των τόκων του μισθώματος χρεώνεται στα αποτελέσματα χρήσεως για όλη τη διάρκεια μίσθωσης. τα περιουσιακά στοιχεία, οι εγκαταστάσεις και ο εξοπλισμός που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτικές μισθώσεις αποσβένονται στην μικρότερη περίοδο της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου και της περιόδου μίσθωσης.

Παροχές σε εργαζομένους :

Ο όμιλος εφαρμόζει συγκεκριμένα προγράμματα παροχών και συνταξιοδότησης στις χώρες στις οποίες λειτουργεί, τα περιουσιακά στοιχεία των οποίων τηρούνται σε ανεξάρτητες οργανωτικές δομές. Τα προγράμματα συνταξιοδότησης χρηματοδοτούνται από εισφορές υπαλλήλων και από τις εταιρείες του ομίλου.

Για τα προγράμματα συνταξιοδότησης υπολογίζονται τα έξοδα σύνταξης χρησιμοποιώντας την προβλεπόμενη πιστωτική μέθοδο. Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές καταχωρούνται ως εισόδημα ή έξοδο όταν τα σωρευτικά μη καταχωρημένα κέρδη ή ζημιές για κάθε μεμονωμένο πρόγραμμα υπερβαίνουν τα 10% της προκαθορισμένης υποχρέωσης επιδόματος και την ακριβοδίκαιη αξία των στοιχείων του προγράμματος σύμφωνα με τις συμβουλές ειδικών εμπειρογνομόνων που διενεργούν πλήρη αξιολόγηση των προγραμμάτων κάθε τρία χρόνια. Η υποχρέωση συνταξιοδότησης υπολογίζεται σύμφωνα με την παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών εκροών, χρησιμοποιώντας επιτόκια κρατικών χρεογράφων που έχουν όρους λήξης περίπου τους ίδιους με αυτούς της σχετικής υποχρέωσης.

Κέρδη ανά μετοχή :

Τα κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται με τη διαίρεση του καθαρού κέρδους που αποδίδεται στους μετόχους με το μέσο σταθμικό αριθμό μετοχών που υπήρχαν κατά την διάρκεια του έτους. Τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή συνυπολογίζουν και τα δικαιώματα παροχής ή προμήθειας μετοχών που παραχωρούνται κατά την διάρκεια του έτους.

12.3.1) Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της διαχειριστικής χρήσεως 2001 οι οποίες είναι εγκεκριμένες από την PWC.¹⁰⁶

12.4) Συμπέρασμα:

Σύμφωνα λοιπόν με το νέο αυτό τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, τα Δ.Λ.Π., θα έχουν ως στόχο την δημιουργία ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων με κοινές αρχές και πρότυπα για όλες τις οικονομίες των Ευρωπαϊκών χωρών και αργότερα και σε άλλες οικονομίες του κόσμου. Τα

¹⁰⁶ Βλέπε παράρτημα «Οικονομικές καταστάσεις της διαχειριστικής χρήσεως 2001»

Μέρος Ε΄ - Διαφορές των ελληνικών λογιστικών αρχών και συνέπειες των Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις

στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων θα εμφανίζουν τα πραγματικά στοιχεία και αυτό σημαίνει ότι η διαύγεια και πληρότητα τους θα είναι αποτελεσματική για την σωστή και πραγματική πληροφόρηση των χρηστών.

Στις περισσότερες οικονομίες της Ε.Ε. υπάρχουν διάφορες λογιστικές αρχές ή εθνικά πρότυπα όπως αναλύουμε στο Μέρος Α, που δημιουργούν διαφορετικές βάσεις λογιστικοποίησης των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Αυτό ίσως και να είναι η κύρια αιτία που πολλές επιχειρήσεις πτωχεύουν και ένα δεύτερο και σημαντικό, ότι πολλές οικονομίες διαφέρουν ως προς την ανάπτυξη τους. Συνεπώς με το νέο θεσμό των Δ.Λ.Π., οι διαφορές αυτές εξαλείφονται και επικρατεί μία ενιαία χρηματιστηριακή αγορά.

Επίσης η κάθε εταιρία θα πρέπει να αναπροσαρμόσει το δικό της λογιστικό σχέδιο σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., και ένα ακόμα πιο σημαντικό στοιχείο, είναι πως όποιες εταιρείες που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, ενοποιηθούν με εισηγμένες εταιρείες, θα πρέπει να μετατραπούν τα στοιχεία των οικονομικών τους καταστάσεων ώστε να είναι εφικτή η συγχώνευση τους και η ένταξη τους στο χρηματιστήριο.

Συνεπώς όλες αυτές οι αναπροσαρμογές και η σωστή θεσμοθέτηση των λογιστικών προτύπων θα οδηγήσουν σε μία σωστή ενιαία οικονομία στην Ε.Ε.. Πιστεύουμε πως στην προσαρμογή των Δ.Λ.Π., οι περισσότερες οικονομικές καταστάσεις και εθνικές οικονομίες των Ευρωπαϊκών χωρών θα αντιμετωπίσουν διάφορα προβλήματα που θα ξεπεραστούν εφόσον η εφαρμογή τους θα γίνεται με τρόπο μεθοδικό και σωστό. Αυτό θα καταστήσει ικανές τις χώρες της Ε.Ε. να αντιμετωπίσουν την οικονομία της Αμερικής και να ενοποιηθούν σε μερικά χρόνια.



ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1^ο

ΣΧΕΔΙΟ ΝΟΜΟΥ

**«ΣΥΣΤΑΣΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ
ΕΛΕΓΧΩΝ
ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΣΥΝΑΦΕΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ»**

Άρθρο 1

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

1. Συνιστάται Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου με την επωνυμία «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων» (ΕΛΤΕ) με έδρα την Αθήνα και σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας της λειτουργίας των επιχειρήσεων μέσω εφαρμογής της λογιστικής τυποποίησης και διασφάλισης της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων.
2. Η ΕΛΤΕ υπάγεται στην εποπτεία του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.
3. Η ΕΛΤΕ διοικείται από επταμελές Διοικητικό Συμβούλιο το οποίο συγκροτείται από πρόσωπα αναγνωρισμένου κύρους με ειδικές γνώσεις και εμπειρία σε θέματα λογιστικής και ελέγχων που ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών
4. Ο Πρόεδρος και οι δύο Αντιπρόεδροι της ΕΛΤΕ είναι πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης
5. Ο Πρόεδρος και οι Αντιπρόεδροι είναι διδάκτορες Ανώτατου Εκπαιδευτικού Ιδρύματος ημεδαπής ή αλλοδαπής στο ευρύτερο γνωστικό πεδίο της Λογιστικής, έχουν υψηλό επίπεδο θεωρητικής κατάρτισης και δεκαετή τουλάχιστον πείρα σε θέματα εφαρμογής της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής, ιδίως δε στην εφαρμογή Λογιστικών Σχεδίων επιχειρήσεων και οργανισμών και εφαρμογής Ευρωπαϊκών και Διεθνών προτύπων.
6. Για τον διορισμό του Προέδρου και των δύο Αντιπρόεδρων ακολουθείται η διαδικασία του άρθρου 49 Α του Κανονισμού της Βουλής (Μέρος Κοινοβουλευτικό).
7. Τα άλλα μέλη του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ ορίζονται από πρόσωπα που υποδεικνύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος, την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, το Σύνδεσμο Ελληνικών Βιομηχανιών, το Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος, ανά ένα μέλος από κάθε φορέα.

8. Η θητεία του Διοικητικού Συμβουλίου της ΕΛΤΕ είναι τριετής και παρατείνεται αυτοδικαία, όχι όμως περισσότερο από τρεις μήνες, μέχρι να ορισθούν νέα μέλη. Εάν ελλείψει μέλος ορίζεται αντικαταστάτης του για τον υπόλοιπο χρόνο της θητείας του .
9. Τα κωλύματα διορισμού στο Δημόσιο ισχύουν και προκειμένου περί διορισμού μέλους του ΔΣ της ΕΛΤΕ Τα μέλη του ΔΣ της ΕΛΤΕ εκπίπτουν αυτοδικαίως της ιδιότητάς τους αν συντρέξει στο πρόσωπό τους μια από τις περιπτώσεις των άρθρων 8 και 9 του Υπαλληλικού Κώδικα, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2683/1999 (ΦΕΚ Α' 19/ 1999).
10. Το ΔΣ της ΕΛΤΕ συγκαλείται από τον Πρόεδρο και όταν απουσιάζει ή κωλύεται από ένα Αντιπρόεδρο και συνέρχεται και συνεδριάζει στην έδρα του τακτικά τουλάχιστον μια φορά το μήνα, εκτάκτως δε όταν κρίνεται αναγκαίο από τον Πρόεδρο ή το ζητήσουν τέσσερα (4) τουλάχιστον μέλη του. Για την ύπαρξη απαρτίας απαιτείται η παρουσία τεσσάρων τουλάχιστον μελών, συμπεριλαμβανομένου του Προέδρου ή των Αντιπροέδρων.
11. Χρέη Γραμματέα του ΔΣ εκτελεί υπάλληλος της ΕΛΤΕ.
12. Οι αποφάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου λαμβάνονται με πλειοψηφία των παρόντων. Σε περίπτωση ισοψηφίας επικρατεί η ψήφος του Προέδρου ή του προεδρεύοντος Αντιπροέδρου.
13. Οι αποφάσεις διατυπώνονται σε πρακτικά που τηρούνται από τον Γραμματέα και υπογράφονται από τον Πρόεδρο ή το Προεδρεύοντα Αντιπρόεδρο και από τα παριστάμενα μέλη και το Γραμματέα. Σε περίπτωση ομοφωνίας μπορεί να υπογράφονται μόνο από τον Πρόεδρο ή τον Προεδρεύοντα Αντιπρόεδρο και το Γραμματέα ύστερα από απόφαση του Δ.Σ. Στα πρακτικά αναγράφονται τα ονόματα των τακτικών μελών που συμμετέχουν, αυτών που απουσιάζουν ή κωλύονται, τα ονόματα των αναπληρωτών τους που τυχόν συμμετέχουν και καταγράφονται οι γνώμες των μελών που μειοψήφησαν.
14. Η ΕΛΤΕ εκπροσωπείται στις σχέσεις της με άλλες αρχές και τρίτους καθώς και ενώπιον των δικαστηρίων από τον Πρόεδρο σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματος από τον Αντιπρόεδρο που ορίζεται από το ΔΣ, ή από άλλο πρόσωπο μέλος του ΔΣ ή τρίτο εφόσον εξουσιοδοτηθεί προς τούτο για συγκεκριμένη πράξη από το Διοικητικό Συμβούλιο.

Άρθρο 2

Αρμοδιότητες ΕΛΤΕ

Η ΕΛΤΕ έχει τις εξής αρμοδιότητες :

- α) Εισηγείται στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών νομοθετικές ρυθμίσεις σε θέματα Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και την εναρμόνισή τους με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα διεθνή πρότυπα.

β) Διενεργεί τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων.

γ) Επιβάλλει δια των Πειθαρχικών Συμβουλίων τις προβλεπόμενες ποινές.

δ) Γνωμοδοτεί επί θεμάτων λογιστικής τυποποίησης

ε) Ασκεί εποπτεία και διαχειριστικό έλεγχο στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ).

στ) Θεσπίζει κανόνες δεοντολογίας για την άσκηση του έργου των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιρειών και ελέγχει την τήρηση των κανόνων αυτών.

ζ) Ασκεί εποπτεία σύμφωνα με το νόμο 2331/95 για την τήρηση των διατάξεων περί πρόληψης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές ενέργειες από τις ελεγκτικές εταιρείες και Ελεγκτές - Λογιστές.

Άρθρο 3

Οργάνωση ΕΛΤΕ - Προσωπικό

1. Στην ΕΛΤΕ λειτουργούν δύο επιτροπές ανεξάρτητες μεταξύ τους: Το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) και το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ).
2. Σε κάθε επιτροπή προεδρεύει ο ένας από τους Αντιπροέδρους. Τα μέλη του ΔΣ της ΕΛΤΕ δεν μπορεί να είναι και μέλη των επιτροπών.
3. Στην ΕΛΤΕ λειτουργούν δύο Πειθαρχικά Συμβούλια.
4. Στην ΕΛΤΕ λειτουργεί Εκτελεστική Επιτροπή αποτελούμενη από τον Πρόεδρο και τους δύο Αντιπροέδρους
5. Τα θέματα που αφορούν την εσωτερική οργάνωση, τη λειτουργία, τις αρμοδιότητες, τη διάρθρωση και τη στελέχωση των επιτροπών ΣΛΟΤ και ΣΠΕ, της Εκτελεστικής Επιτροπής και των υπηρεσιών της ΕΛΤΕ, τα καθήκοντα των μελών, ο τρόπος άσκησής τους, η διαδικασία των συνεδριάσεων και της λήψης των αποφάσεων καθώς και κάθε άλλη αναγκαία σχετική λεπτομέρεια ρυθμίζονται με Προεδρικό Διάταγμα που εκδίδεται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.
6. Το εν γένει προσωπικό της ΕΛΤΕ διακρίνεται σε διοικητικό και σε ειδικό επιστημονικό. Το ειδικό επιστημονικό προσωπικό προσλαμβάνεται και αμείβεται με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου.
7. Με Προεδρικό Διάταγμα καθορίζονται οι θέσεις των εν λόγω κατηγοριών προσωπικού, η κατανομή αυτών σε ειδικότητες και υπηρεσιακές μονάδες η διαβάθμισή του και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια.

Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης

1. Το ΣΛΟΤ είναι πενταμελές και συγκροτείται από ένα Αντιπρόεδρο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων ως Πρόεδρο και ειδικούς επιστήμονες με υψηλό επίπεδο θεωρητικής κατάρτισης στην επιστήμη της λογιστικής και μακροχρόνια πείρα πρακτικής εφαρμογής Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής και των Ευρωπαϊκών ή των Διεθνών Λογιστικών προτύπων, οι οποίοι είναι κάτοχοι διδακτορικού διπλώματος στο ευρύτερο γνωστικό αντικείμενο της Λογιστικής.
2. Τα μέλη του ΣΛΟΤ διορίζονται κατά παρέκκλιση των κειμένων διατάξεων με απόφαση του ΔΣ της ΕΛΤΕ για τριετή θητεία.
3. Το Δ.Σ. της ΕΛΤΕ καθορίζει με απόφαση του τη διαδικασία και τα κριτήρια επιλογής των μελών του ΣΛΟΤ.
4. Το ΣΛΟΤ γνωμοδοτεί εντός των προθεσμιών που θέτει η ΕΛΤΕ για θέματα λογιστικής τυποποίησης που παραπέμπονται σε αυτό με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της, όπως ενδεικτικά :
 - α) για τον προσδιορισμό του περιεχομένου και του τίτλου πρωτοβαθμίων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, οι οποίοι στο Σχέδιο Λογαριασμών του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών λογιστικών σχεδίων που ισχύουν κάθε φορά, απεικονίζονται μόνο με κωδικό αριθμό και για τους οποίους δεν προβλέπεται δυνατότητα ελεύθερης χρησιμοποίησής τους από τις οικονομικές μονάδες .
 - β) για τον τρόπο, τον χρόνο και τη διαδικασία της γενικής ή κατά στάδια υποχρεωτικής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις οικονομικές μονάδες ή από κατηγορίες αυτών.
 - γ) για την έκδοση ερμηνευτικών και άλλων οδηγιών σχετικά με την ορθή εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.
 - δ) για το περιεχόμενο ερωτηματολογίων που απευθύνονται στις Οικονομικές Μονάδες του Δημοσίου και Ιδιωτικού τομέα σχετικά με τη συλλογή πρωτογενών στατιστικών στοιχείων και πληροφοριών που απεικονίζονται σε λογαριασμούς του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων.
 - ε) για κάθε θέμα που παραπέμπεται στο όργανο αυτό από την ΕΛΤΕ και έχει σχέση με το θεσμό της λογιστικής τυποποίησης αναφορικά με τις δημόσιες ή ιδιωτικές επιχειρήσεις και τα τραπεζικά ιδρύματα.
5. Με απόφαση του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ ύστερα από γνώμη του ΣΛΟΤ, μπορεί να ανατίθεται, σε συνιστώμενες επιτροπές ή ομάδες εργασίας ή εμπειρογνώμονες ή συμβούλους ή μελέτη και η επεξεργασία συγκεκριμένων θεμάτων λογιστικής τυποποίησης. Η εποπτεία του έργου των επιτροπών ή ομάδων εργασίας ασκείται από το ΣΛΟΤ .

6. Με όμοια απόφαση του ΔΣ της ΕΛΤΕ ύστερα από εισήγηση του ΣΛΟΤ καθορίζεται η αποζημίωση των προσώπων στις περιπτώσεις της προηγούμενης παραγράφου κατά παρέκκλιση των κειμένων διατάξεων.
7. Από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού καταργείται το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ) και μεταφέρονται στο ΣΛΟΤ τα εκκρεμή στο ΕΣΥΛ θέματα.

Άρθρο 5

Ποιοτικός Έλεγχος

1. Οι ορκωτοί ελεγκτές λογιστές, φυσικά πρόσωπα ή ελεγκτικές εταιρίες, που διεξάγουν τους υποχρεωτικούς κατά το νόμο ελέγχους των οικονομικών καταστάσεων ανωνύμων εταιριών υπόκεινται σε έλεγχο ως προς την ποιότητα των ελέγχων τους.
2. Ο κατά την προηγούμενη παράγραφο έλεγχος αφορά τη συμμόρφωση προς τα εφαρμοζόμενα ελεγκτικά πρότυπα και τους κανόνες και τις αρχές της ηθικής και δεοντολογίας, περιλαμβανομένων και των κανόνων περί ανεξαρτησίας και αποφυγής συγκρούσεως καθήκοντων. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που εκδίδεται ύστερα από εισήγηση της ΕΛΤΕ, καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο και ο τρόπος διενέργειας του ελέγχου και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια.
3. Ο ποιοτικός έλεγχος διενεργείται από το Συμβούλιο Ποιοτικού Ελέγχου (ΣΠΕ).
4. Το ΣΠΕ είναι επταμελές και αποτελείται από:
 - α) Ένα Αντιπρόεδρο της ΕΛΤΕ ως Πρόεδρο,
 - β) ένα εν ενεργεία μέλος η πρώην μέλος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που υποδεικνύεται από το οικείο Ανώτατο Δικαστικό Συμβούλιο.
 - γ) ένα μέλος του ΣΟΕΛ που προτείνεται από το Δ.Σ. αυτού.
 - δ) ένα μέλος του ΣΛΟΤ που προτείνεται από τον Πρόεδρό του.
 - ε) ένα εκπρόσωπο της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς που προτείνεται από τον Πρόεδρο αυτής.
 - στ) ένα εκπρόσωπο της Τραπέζης της Ελλάδος που προτείνεται από τον Διοικητή αυτής.
 - ζ) ένα Διευθυντή του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών (ή ένα Διευθυντή του ΣΔΟΕ).
5. Ο ποιοτικός έλεγχος του έργου των ορκωτών ελεγκτών γίνεται ετησίως σε τυχαίο δείγμα τουλάχιστον 10% των εταιριών των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ και 2% τουλάχιστον των εταιριών των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ.
5. Με απόφαση του ΔΣ της ΕΛΤΕ κατόπιν εισήγησης του ΣΠΕ, ο ποιοτικός έλεγχος επίσης διενεργείται αυτεπαγγέλτως ή κατόπιν παραπομπής από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

6. Σε όλες τις παραπάνω περιπτώσεις ο ποιοτικός έλεγχος εκτείνεται στις δύο τελευταίες χρήσεις έστω και αν έχει γίνει ποιοτικός έλεγχος γι' αυτές.
7. Ο ποιοτικός έλεγχος διεξάγεται από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές μέλη του ΣΟΕΛ, οι οποίοι επιλέγονται με κλήρωση από το σύνολο των μελών του, στους οποίους όμως δεν περιλαμβάνονται οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές που ανήκουν στην ελεγκτική εταιρεία που διενήργησε τον πρωτοβάθμιο έλεγχο. Ανάλογα με το μέγεθος της εταιρίας και κατά την κρίση του ΣΠΕ δύνανται να κληρωθούν μέχρι και τρεις ελεγκτές ανά περίπτωση. Επίσης κατά την κρίση του ΣΠΕ μπορεί να οριστεί μαζί με τον(ους) κληρωθέντα(ες) ελεγκτή(ές) και ελεγκτής ειδικευμένος στον έλεγχο κάποιας κατηγορίας επιχειρήσεων εφόσον το απαιτεί η περίπτωση.
8. Τα αποτελέσματα του ελέγχου και οι τυχόν κυρώσεις, που επιβάλλονται κοινοποιούνται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς και την αρμόδια διεύθυνση του Υπουργείου Ανάπτυξης και δημοσιοποιούνται.
9. Το κόστος του ποιοτικού ελέγχου καθορίζεται από το ΔΣ της ΕΛΤΕ μετά από εισήγηση του ΣΟΕΛ και βαρύνει την εταιρεία για τους ελέγχους της οποίας διενεργείται ο ποιοτικός έλεγχος

Άρθρο 6

Πειθαρχικά Συμβούλια

1. Στην ΕΛΤΕ συνιστώνται Πρωτοβάθμιο και Δευτεροβάθμιο Πειθαρχικό Συμβούλιο με διοικητική και λειτουργική ανεξαρτησία για να κρίνουν, σε πρώτο και δεύτερο βαθμό αντίστοιχα, κάθε παράβαση της ελεγκτικής νομοθεσίας και των σχετικών κανόνων δεοντολογίας από τα μέλη του ΣΟΕΛ.
2. Το Πρωτοβάθμιο Πειθαρχικό Συμβούλιο είναι τριμελές, συγκροτείται με απόφαση του ΔΣ της ΕΛΤΕ και αποτελείται:
 - α) Από ένα εν ενεργεία ή πρόην Σύμβουλο ή Πάρεδρο του Συμβουλίου της Επικρατείας, ως Πρόεδρο που υποδεικνύεται με τον αναπληρωτή του από το οικείο Δικαστικό Συμβούλιο.
 - β) ένα μέλος ΔΕΠ ΑΕΙ στο γνωστικό αντικείμενο της Λογιστικής.
 - γ) ένα ορκωτό ελεγκτή λογιστή που εκλέγεται με τον αναπληρωτή του από τη Γενική Συνέλευση του ΣΟΕΛ.
3. Η παραπομπή στο Πρωτοβάθμιο Πειθαρχικό Συμβούλιο γίνεται με απόφαση του ΔΣ της ΕΛΤΕ ή του Εποπτικού Συμβουλίου του ΣΟΕΛ.
4. Το Πειθαρχικό Συμβούλιο ερευνά την υπόθεση σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται στο παράρτημα 2 του Π.Δ. 226/1992(ΦΕΚ Α'120) και αφού διαπιστώσει την τέλεση της παράβασης και την υπαιτιότητα του εγκαλούμενου μπορεί να επιβάλει τις ακόλουθες ποινές:
 - α) σύσταση για συμμόρφωση στους παραβιαζόμενους κανόνες εντός ορισμένης προθεσμίας.

Παράρτημα

- β) αναστολή λειτουργίας της Ελεγκτικής Εταιρείας και άσκησης επαγγέλματος του ορκωτού ελεγκτή-Λογιστή, μέχρι 1 χρόνο.
- γ) πρόστιμο ύψους μέχρι 500.000 ΕΥΡΩ σε φυσικά πρόσωπα και μέχρι 2.000.000 ΕΥΡΩ σε νομικά πρόσωπα.
- δ) οριστική διαγραφή από τα μητρώα του ΣΟΕΑ.
5. Το Δευτεροβάθμιο Πειθαρχικό Συμβούλιο είναι πενταμελές και αποτελείται:
- α) Από ένα εν ενεργεία ή πρώην Αντιπρόεδρο ή Σύμβουλο του Συμβουλίου της Επικρατείας ως Πρόεδρο που υποδεικνύεται από το οικείο Δικαστικό Συμβούλιο.
- β) Ένα Σύμβουλο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που υποδεικνύεται από τον Πρόεδρό του.
- γ) Ένα Καθηγητή ΑΕΙ του ευρύτερου γνωστικού πεδίου της Λογιστικής
- δ) Δύο Ορκωτούς Ελεγκτές-Λογιστές που υποδεικνύονται από το ΣΟΕΑ και δεν ανήκουν στην ίδια ελεγκτική εταιρεία.
6. Το Δευτεροβάθμιο Πειθαρχικό Συμβούλιο αποφασίζει επί προσφυγών κατά των αποφάσεων του πρωτοβάθμιου Πειθαρχικού Συμβουλίου και μπορεί να διαγράψει, ή να διατηρήσει, ή να μειώσει ή να επαυξήσει τις κυρώσεις που έχουν επιβληθεί ή να επιβάλει το πρώτον τέτοιες κυρώσεις.
7. Δικαίωμα προσφυγής κατά καταδικαστικής ή απαλλακτικής απόφασης του πρωτοβάθμιου Πειθαρχικού Συμβουλίου έχουν η ΕΛΤΕ και αυτός που τιμωρήθηκε ή απαλλάχθηκε με μειωτική αιτιολογία μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών, από την έκδοση της απόφασης στον καθένα αντίστοιχα.
8. Η προσφυγή ασκείται με κατάθεση στην ΕΛΤΕ η οποία υποχρεούται να κινήσει χωρίς καθυστέρηση τη διαδικασία σύγκλισης του δευτεροβάθμιου Συμβουλίου.
9. Η προθεσμία για την άσκηση της προσφυγής και η άσκηση αυτής αναστέλλουν την εκτέλεση της απόφασης.
10. Ως προς την διαδικασία ενώπιον του δευτεροβάθμιου Συμβουλίου ισχύουν αναλόγως όσα ορίζονται για το πρωτοβάθμιο Συμβούλιο χωρίς υποχρέωση κλήτευση του εγκαλούμενου και πάλι σε απολογία.
11. Το άρθρο 20 του Π.Δ. 226/1932 (ΦΕΚ Α'120) καταργείται.

Άρθρο 7

Πόροι - Κατανομή αυτών- Αμοιβές

1. Οι πόροι της ΕΛΤΕ προέρχονται από ποσοστό 1%, αναπροσαρμοζόμενο με Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, επί του κύκλου εργασιών των ελεγκτικών εταιρειών και σε περίπτωση που οι πόροι δεν

Παράρτημα

επαρκούν θα καλύπτονται από τον κρατικό προϋπολογισμό. Ο επιμερισμός των πόρων στα συνιστώμενα με τον παρόντα νόμο Συμβούλια γίνεται με απόφαση του ΔΣ της ΕΛΤΕ.

2. Οι πόροι του ΣΟΕΛ καθορίζονται ύστερα από απόφαση της Γενικής Συνέλευσης αυτού που λαμβάνεται με αυξημένη πλειοψηφία των δύο τρίτων των παρισταμένων μελών.
3. Οι αμοιβές του Προέδρου, των Αντιπροέδρων και των μελών της ΕΛΤΕ καθώς και των μελών του ΣΛΟΤ και του ΣΠΕ καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών κατά παρέκκλιση από οποιαδήποτε γενική ή ειδική διάταξη.

Άρθρο 8

Αποφάσεις ΕΛΤΕ

Οι κανονιστικού περιεχομένου αποφάσεις του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ δημοσιεύονται στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως και ισχύουν από την έκδοσή τους εφόσον τούτο ρητά ορίζεται σ' αυτές. Δεν απαιτείται δημοσίευση στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως των αποφάσεων ατομικού περιεχομένου του Δ.Σ., οι οποίες ισχύουν από την έκδοσή τους.

Άρθρο 9

Υπηρεσιακό απόρρητο

1. Κάθε πρόσωπο που απασχολείται ή απασχολήθηκε στην ΕΛΤΕ και οι εντεταλμένοι από αυτή ελεγκτές ή εμπειρογνώμονες υποχρεούνται σε τήρηση του υπηρεσιακού απορρήτου για πληροφορίες ή στοιχεία που περιήλθαν σε γνώση τους κατά την άσκηση των καθηκόντων τους ή που γνωστοποιούνται προς αυτή από άλλες αρχές.
2. Υποχρέωση τήρησης υπηρεσιακού απορρήτου δεν ισχύει :
 - α) για την ανακοίνωση πληροφοριών με συγκεντρωτική μορφή έτσι ώστε να μην είναι δυνατός ο προσδιορισμός της ταυτότητας των νομικών ή φυσικών προσώπων στα οποία αυτές αναφέρονται .
 - β) για την ανταλλαγή μεταξύ της ΕΛΤΕ κι άλλων αρμόδιων εποπτικών αρχών πληροφοριών με σκοπό την διευκόλυνση της άσκησης των αρμοδιοτήτων που τους έχουν ανατεθεί από το νόμο , ιδιαίτερα δε της διενέργειας ελέγχων και της επιβολής κυρώσεων.

γ) για την ανταλλαγή πληροφοριών στο πλαίσιο της άσκησης των αρμοδιοτήτων τους μεταξύ της ΕΛΤΕ και των αντίστοιχων εποπτικών αρχών άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς επίσης και των εποπτικών αρχών τρίτων κρατών, εφόσον έχει ληφθεί επαρκής μέριμνα για την τήρηση του υπηρεσιακού απορρήτου από αυτές τις αρχές.

δ) για την αναφορά από την ΕΛΤΕ στις αρμόδιες εισαγγελικές και δικαστικές αρχές τυχόν αξιοποιώνων πράξεων.

ε) για την παροχή πληροφοριών μετά από ειδικά αιτιολογημένο βούλευμα του αρμόδιου δικαστικού συμβουλίου κατά τη διάρκεια ανάκρισης, προανάκρισης ή προκαταρκτικής εξέτασης, ύστερα από σχετικό αίτημα του Εισαγγελέα ή του Ανακριτή ή μετά από απόφαση του δικαστηρίου ενώπιον του οποίου εκκρεμεί η υπόθεση, εφόσον η παροχή αυτών είναι απολύτως αναγκαία για τη διαπίστωση και την τιμωρία πλημμελήματος ή κακουργήματος.

στ) όταν οι πληροφορίες υποβάλλονται στις αρμόδιες για την εποπτεία της ΕΛΤΕ υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, τηρουμένων αναλόγως των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 από τους υπαλλήλους των υπηρεσιών αυτών.

3. Οι πληροφορίες που ανταλλάσσονται μεταξύ της ΕΛΤΕ κι άλλων αρμόδιων αρχών καλύπτονται από το υπηρεσιακό απόρρητο με το οποίο δεσμεύονται τα πρόσωπα που απασχολούνται ή απασχολήθηκαν στις αρχές που λαμβάνουν τις πληροφορίες αυτές.
4. Πρόσωπα που ασκούν ή έχουν ασκήσει δραστηριότητα για λογαριασμό της ΕΛΤΕ τιμωρούνται, κατά τις διατάξεις του άρθρου 371 του Ποινικού Κώδικα, αν παραβούν το πιο πάνω απόρρητο.

Κατά τις διατάξεις του ίδιου άρθρου τιμωρείται και οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο κοινοποιήσει τα στοιχεία που έχουν υποβληθεί στην ΕΛΤΕ με οποιοδήποτε τρόπο κι αν έλαβε γνώση αυτών.

Άρθρο 10

Συνεργασία εποπτικών αρχών

1. Η ΕΛΤΕ και οι αρμόδιες εποπτικές αρχές του χρηματοπιστωτικού τομέα (Τράπεζα της Ελλάδος και Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς) και του οικονομικού τομέα (ΣΔΟΕ) συνεργάζονται για την αποτελεσματική άσκηση του εποπτικού τους έργου. Πέραν της ανταλλαγής πληροφοριών που προβλέπεται στο άρθρο 12 δύνανται ιδίως επίσης να διαβιβάζουν αυτοβούλως κάθε πληροφορία ή στοιχείο που κατά την κρίση τους είναι χρήσιμο στο εποπτικό έργο της άλλης

Παράρτημα

αρχής, να υπογράφουν πρωτόκολλα συνεργασίας και να καταρτίζουν κοινές ομάδες εργασίας για την εξέταση θεμάτων κοινού ενδιαφέροντος, να διενεργούν σε ειδικές περιπτώσεις ελέγχους σε εποπτευόμενους από τις αρχές αυτές φορείς και εταιρείες με κοινές ελεγκτικές ομάδες.

2. Η ΕΛΤΕ δύναται να συνεργάζεται με τις αντίστοιχες εποπτικές αρχές άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πέραν της ανταλλαγής πληροφοριών που προβλέπεται στο άρθρο 12 και σε άλλους τομείς και με άλλους τρόπους, όπως προβλέπεται από την κοινοτική νομοθεσία ή από την νομοθεσία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σύμφωνα με πρωτόκολλα συνεργασίας που υπογράφουν με τις αρχές αυτές.

Άρθρο 11

Ασυμβίβαστα - Περιορισμοί

1. Απαγορεύεται η πρόσληψη ελεγκτή-Λογιστή ως Συμβούλου ή υπαλλήλου σε εταιρεία ή εταιρείες που ελέγχθηκαν απ' αυτόν προτού παρέλθει 1 έτος από τη λήξη του ελέγχου. Της πρόσληψης προηγείται ποιοτικός έλεγχος κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 5 του παρόντος Νόμου.
2. Απαγορεύεται η ανάθεση ελέγχου σε Ορκωτό Ελεγκτή-Λογιστή ή Ελεγκτική Εταιρεία εφόσον παρείχαν υπηρεσίες ως Σύμβουλοι κατά την προηγούμενη του ελέγχου διετία.
3. Δεν επιτρέπεται η παροχή των κάτωθι υπηρεσιών συμβούλου σε επιχειρήσεις εισηγμένες στο ΧΑΑ ή θυγατρικές ή συνδεδεμένες επιχειρήσεις από την ελεγκτική εταιρία στην οποία ανήκει ο ορκωτός ελεγκτής που ασκεί τον τακτικό έλεγχο αυτών των επιχειρήσεων.
 - α. εκπροσώπηση της επιχείρησης προς τρίτους ή αρχές,
 - β. συμμετοχή στην διοίκηση της εταιρείας,
 - γ. συμμετοχή σε εταιρείες, κοινοπραξίες, εργολαβίες, υπεργολαβίες ή άλλο σχήμα κοινών συμφερόντων με την επιχείρηση,
 - δ. προώθηση προϊόντων της επιχείρησης,
 - ε. τήρηση λογιστικών βιβλίων,
 - στ. λογιστικές υπηρεσίες,
 - ζ. εκπροσώπηση προς φορολογικές ή δικαστικές αρχές,
 - η. υπηρεσίες ή εργασίες εσωτερικού ελεγκτή,
 - θ. εκπόνηση μελετών, αναλογιστικών μελετών, αποτιμήσεων ή εκτιμήσεων τα αποτελέσματα των οποίων εισάγονται κατ' ευθείαν στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας ως εγγραφές ή ενσωματώνονται στις λογιστικές καταστάσεις,

Παράρτημα

- ι. ανάπτυξη ή /και παραμετροποίηση και συντήρηση λογισμικού,
 - ια. εξεύρεση στελεχών για θέσεις ευθύνης,
 - ιβ. οργανωτικές μελέτες και ανάπτυξη διαδικασιών, με εξαίρεση το τμήμα εσωτερικού ελέγχου,
 - ιγ. διαχείριση προγραμμάτων και έργων,
 - ιδ. χρηματοοικονομικές προβλέψεις,
 - ιστ. αποτιμήσεις εταιρειών, περιουσιακών στοιχείων και δικαιωμάτων για εισφορά, πώληση, εξαγορά ή συγχώνευση,
 - ιζ. υπηρεσίες διαμεσολάβησης σε εξαγορές, συγχωνεύσεις και πωλήσεις εταιρειών, περιουσιακών στοιχείων ή δικαιωμάτων,
 - ιθ. υπηρεσίες νομικού συμβούλου,
 - κ. υπηρεσίες συμβούλου επενδύσεων,
 - κα. υπηρεσίες εκκαθαριστού,
 - κβ. οποιαδήποτε άλλη υπηρεσία ή σχέση δημιουργεί αμοιβαιότητα συμφερόντων μεταξύ επιχείρησης και ορκωτού ελεγκτή,
 - κγ. υπηρεσίες εκτάκτου οικονομικού ελέγχου σε περίπτωση εισαγωγής της εταιρείας στο ΧΑΑ.
4. Το πρώτο εδάφιο της περίπτωσης, β' της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 226/92 όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει από το άρθρο 1 παράγραφος 13, Π.Δ. 340/1997/ ΦΕΚ 232^Α/1997 αντικαθίσταται ως εξής:
- "β. Η ανάθεση του τακτικού ελέγχου μιας οικονομικής μονάδας σε συγκεκριμένο Ορκωτό Ελεγκτή γίνεται για μια διαχειριστική χρήση και δεν μπορεί να επαναλαμβάνεται για περισσότερες από τέσσερις (4) συνεχείς χρήσεις που λήγουν ύστερα από την δημοσίευση του Νόμου.

Άρθρο 12

Λοιπές Διατάξεις

1. Το άρθρο 10 του Π. Δ/τος 226/92 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 παραγρ. 6 του Π.Δ. 341/1997, αντικαθίσταται ως εξής:
 - "2. Στη βαθμίδα του Δόκιμου Ορκωτού Ελεγκτή διορίζεται ο Ασκούμενος Ορκωτός Ελεγκτής, εφόσον έχει ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί διετία στη βαθμίδα του Ασκούμενου και επιτύχει στις εξετάσεις επί όλων των θεμάτων της ενότητας Α', κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του παρόντος νόμου.
 3. Στη βαθμίδα του Επίκουρου Ορκωτού Ελεγκτή διορίζεται ο Δόκιμος Ορκωτός Ελεγκτής, εφόσον έχει ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί διετία στη βαθμίδα του Δόκιμου και έχει επιτύχει στις εξετάσεις των θεμάτων της ενότητας Β', κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του παρόντος νόμου".
 4. Στη βαθμίδα του Ορκωτού Ελεγκτή διορίζεται ο Επίκουρος Ορκωτός Ελεγκτής εφόσον έχει ασκήσει αποδεδειγμένα ελεγκτικό έργο επί τριετία στη βαθμίδα του

Παράρτημα

Επίκουρου και έχει επιτύχει στις εξετάσεις της ενότητας Γ' κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 11 του παρόντος νόμου".

2. Το άρθρο 11 του Π.Δ. 226/92 όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 1 παρ. 7 του Π.Δ. 341/97 αντικαθίσταται ως εξής:

"Η εκπαίδευση των υποψηφίων ορκωτών ελεγκτών μπορεί να γίνει από το ΣΟΕΛ, τις Ελεγκτικές Εταιρείες και από άλλους φορείς οι οποίοι οργανώνουν ειδικά γι' αυτό το σκοπό σεμινάρια. Η ύλη των εξετάσεων για όλες τις βαθμίδες των Ορκωτών Ελεγκτών ορίζεται από το ΣΟΕΛ.

Οι εξετάσεις διενεργούνται από εξεταστική Επιτροπή η οποία ορίζεται με απόφαση του Δ.Σ. της ΕΛΤΕ.

3. Η παράγραφος 1 του άρθρου 23 του Π.Δ. 226/92 όπως τροποποιήθηκε με το Π.Δ. 341/1997 καταργείται.
4. Στο Εποπτικό Συμβούλιο και τα λοιπά όργανα του ΣΟΕΛ καμία ελεγκτική εταιρία δεν διαθέτει την απόλυτη πλειοψηφία.

Άρθρο 13

Χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων

Στην παράγραφο 9 του άρθρου 6 του ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194^{Α'}) προστίθεται περίπτωση γ' η οποία έχει ως εξής:

γ) Οι συμβάσεις αγοράς ακινήτων από εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης με σκοπό τη χρηματοδοτική μίσθωση του πωλητή του ακινήτου ο οποίος αποκτά την ιδιότητα του χρηματοδοτικού μισθωτή.

Εξαιρούνται οι συμβάσεις αγοράς ακινήτων στις οποίες συμβάλλεται ως πωλητής υπεράκτια εταιρία.

Αν το μίσθιο αγορασθεί πριν από την πάροδο τριετίας από την έναρξη της μίσθωσης ή ο μισθωτής μεταβιβάσει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις από τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης σε τρίτο σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 του ν. 1665/1986, ή το ακίνητο παραμένει στην κυριότητα της εταιρίας χρηματοδοτικής μίσθωσης λόγω μη εξόφλησης του συμφωνηθέντος τιμήματος ή μεταβιβαστεί από αυτή σε τρίτο, αίρεται η χορηγηθείσα ως άνω απαλλαγή.

Άρθρο 14

Ισχύς

Η ισχύς των διατάξεων του παρόντος αρχίζει δεκαπέντε ημέρες από τη δημοσίευσή του στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2^ο

Οι οικονομικές καταστάσεις της Coca Cola Τρια Έψιλον της διαχειριστικής χρήσεως 2001.

νοποιημένος Ισολογισμός

ως 31ης Δεκεμβρίου 2001

		Οι τιμές της 31ης Δεκεμβρίου 2001 € εκατομμύρια	Οι τιμές της 31ης Δεκεμβρίου 2000 € εκατομμύρια
ΠΡΟΪΚΤΟ			
εξόδα κτιρίων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	10	2,068.8	1,919.9
κτίρια ακινητοποιήσεις	9	1,916.7	1,974.0
εξυλλομιση φόροι ενεργητικού	6	1.6	1.0
μεταχές σε συγγενείς εταιρίες	11	10.1	8.5
παύγια στοιχεία		16.1	11.5
ολο παγίου ενεργητικού		4,013.3	3,915.0
εξόδα	13	286.3	256.6
δάνεια και λοιπές απαιτήσεις	14	616.2	546.5
εκατάβολοι φόροι		9.3	12.9
επιτακτικά διατάγματα	18	152.6	156.7
ολο κυκλοφορούντος ενεργητικού		1,064.4	972.7
ολο ενεργητικού		5,077.7	4,887.7
ΠΑΘΗΤΙΚΟ			
επιχρημάτωσης δανεισμός	18	208.9	193.8
επιθεωρητές και λοιπές υποχρεώσεις	15	763.5	673.2
χρεώσεις από φόρους		53.0	57.2
ολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων		1,025.4	924.2
επιχρημάτωσης δανεισμός	18	1,204.9	1,124.9
βελλομιση φόρος παθητικού	6	109.1	116.8
εβλέψεις για κλιόνους και εξόδα	16	82.7	76.5
έως μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		6.5	5.9
ολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων		1,403.2	1,324.1
ολο υποχρεώσεων		2,428.6	2,248.3
ε κεφάλαια			
επιτικό κεφάλαιο	22	71.0	69.5
φορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	22	2,140.7	2,142.2
ε μετοχές για το πρόγραμμα αποζημιώσεως με μετοχές	20	(1.4)	(1.7)
φορές αντιπροσωπευτικής		51.9	52.5
θεμελιώδη συντάλασματικών διαφορών		242.0	159.0
εξ αποθεμάτων		232.3	218.6
επιδόματα (ή ζημιές) εως νέων		(198.5)	(138.7)
ολο καθαρής θέσεως		2,538.0	2,501.4
εξόδα μεταφλησίας		111.1	138.0
ολο ιδίων κεφαλαίων		2,649.1	2,639.4
ολο παθητικού		5,077.7	4,887.7

Ενοποιημένη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως

Για τη χρήση έως 31η Δεκεμβρίου 2001

		Αποφ. προ- εξέδ. 31 Δεκεμβρίου 2001 € εκατομμύρια	31/12/00 31/12/99 € εκατομμύρια	31/12/98 31/12/97 € εκατομμύρια
Κύκλος Εργασιών	1	3,511.2	3,190.5	2,072.4
Κόστος πωλησιών		(2,144.0)	(2,047.0)	(1,319.9)
Μίκτα αποτελέσματα (κέρδη)		1,367.2	1,143.5	752.5
Εκτακτα οικονομικά αποτελέσματα (εσοδα)	4	6.7	14.5	14.5
Λειτουργικά έξοδα	3	(1,138.3)	(969.1)	(618.0)
Αποσβέσεις διαφορών ενοποίησης	9	(110.5)	(108.9)	(67.0)
Σύνολο καθαρών οργανικών εξόδων		(1,242.1)	1,063.5	(670.5)
Αποτελέσματα (κέρδη) εκμετάλλευσης		125.1	80.0	82.0
Χρηματοοικονομικά έσοδα	18	(66.2)	(94.4)	(55.6)
Κέρδη συμμεταχών σε συγγενείς επιχειρήσεις		2.7	1.6	1.6
Κέρδη πωλήσεως συμμεταχών και χρεογράφων	5	-	24.7	24.7
Κέρδη προ φόρων		61.6	11.9	52.7
Φορος εισοδήματος	6	(44.5)	(56.7)	(45.8)
Κέρδη/(ζημιές) μετα φόρων		17.1	14.8)	6.9
Αναλογία μεριδίων μειοψηφίας		(15.5)	(1.4)	(0.1)
Καθαρά κέρδη/(ζημιές)		1.6	(46.2)	6.8
Κέρδη/(ζημιές) ανά μετοχή				
Βασικά κέρδη/(ζημιές) ανά μετοχή (Ακίτα κερκό)	7	0.7	(19.0)	3.8
Απομακρυνθέντα κέρδη ανά μετοχή (Άεπτα Ευρώ)	7	0.7		
Όγκος πωλήσεων (εκατομμύριο κιβώτια)		1,086	1,008	645

Τα πραγματικά αποτελέσματα είναι τα αποτελέσματα της Coca-Cola Τρία Έμφαν των θυγατρικών της και της κοινοπραξίας. Για το 2000, τα αποτελέσματα περιλαμβάνουν τα αποτελέσματα της Coca-Cola Beverages plc από την ημερομηνία εξαγοράς της (9 Αυγούστου 2000).

† Ζέρση προετοιμασίας και σύνταξης των στο φόρμα οικονομικών στοιχείων αναφέρεται στη σημείωση 28.

Ενοποιημένη Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Για τη χρήση έως 31η Δεκεμβρίου 2001

		31η Δεκεμβρίου 2001	31η Δεκεμβρίου 2000	31η Δεκεμβρίου 1999
Συνήθεις (Λειτουργικές) δραστηριότητες				
Κερδη μεταλλεύσης		125.1	80.0	82.0
Αποσβέσεις κτιρίων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	10	257.0	261.1	165.8
Αποσβέσεις ορυμάτων και γεωτρήσεων	9	110.5	108.9	67.0
ΕΒΙΤΔΑ		492.6	450.0	314.8
Ζημιές από την πώληση κτιρίων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού		7.5	0.9	3.0
Αύξηση/μείωση αποθεμάτων		(4.8)	20.4	53.8
Αύξηση/μείωση πελατών και λογών απαιτήσεων		(6.5)	(31.6)	127.4
Αύξηση/μείωση βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων		48.5	(57.6)	(186.4)
Καταβληθέντες φόροι		(42.7)	(47.1)	(42.0)
Ταμειακές ροές από συνήθεις (λειτουργικές) δραστηριότητες		494.6	335.0	270.6
Επενδυτικές δραστηριότητες				
Αγορά ενσώματων ακινήτων/οχημάτων		(271.1)	(228.8)	(164.5)
Πώληση ενσώματων ακινήτων/οχημάτων		21.3	38.9	24.5
Πώληση αμοιβαίων	5, 11	0.6	58.1	58.1
Αγορά δικαιωμάτων δικαιώρησης και δικαιωμάτων χαρακώσεως	9, 17	(42.4)	-	-
Εξαναρκές διγατρικών	17	(24.4)	(54.9)	(422.2)
Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες		(316.0)	(186.7)	(450.1)
Χρηματοδοτικές δραστηριότητες				
Μερίσματα πληρωθέντα στους μετόχους του ομίλου	8	(41.7)	(35.6)	(35.6)
Μερίσματα πληρωθέντα στα δικαιώματα μειοψηφίας		(5.9)	(7.5)	(5.0)
(Μείωση)/αύξηση δανεισμού		(59.1)	11.9	387.7
Τόκοι πληρωθέντες		(74.3)	(82.2)	(43.4)
Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες		(181.0)	(113.4)	303.7
(Μείωση)/αύξηση χρηματικών διαθεσίμων και ισοδυνάμων				
		(2.4)	34.9	70.2
Χρηματικά διαθέσιμα ενσώματης χρήσης		156.7	121.4	86.1
Ταμειακές ροές ομίλου		(2.4)	34.9	70.2
Συνολολογιστικές διαφορές		(1.7)	0.4	0.4
Χρηματικά διαθέσιμα την 31η Δεκεμβρίου 2001	18	152.6	156.7	156.7

Ενοποιημένες μεταβολές ιδίων κεφαλαίων χρήσης

Αναγραφή την 1 ^η Ιανουαρίου 2000	43.7	841.6	-	36.8	156.7	154.6	(83.4)	1.149.5
Έκδοση νέων μετοχών	27.8	1.340.0	-	-	-	-	-	1.367.8
Ίδιες μετοχές για το πρόγραμμα αποζημίωσης με μετοχές - που αποκλήθηκαν από κλήρωση	-	-	(1.6)	-	-	-	-	(1.6)
Διαφορές αναπροσαρμογής	-	-	-	15.7	-	-	-	15.7
Αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία στα ίδια κεφάλαια	-	-	-	-	-	5.3	-	5.3
Διόρθωση αποθεματικών	-	-	-	-	-	62.1	(62.1)	-
Καθαρά κέρδη	-	-	-	-	-	-	6.8	6.8
Απώλες κινήσει	-	-	(0.2)	-	-	-	-	(0.2)
Συνελλογματικές διαφορές μετατροπής βιγατρικών εθνικιστικά	1.5	139.4	-	-	2.3	(3.4)	-	142.0
Αναγραφή την 31^η Δεκεμβρίου 2000	69.5	2.142.2	(1.7)	52.5	159.0	218.6	(138.7)	2.561.4
Αλλαγή ονομαστικής αξίας μετοχών λόγω μετατροπής σε Ευρώ	1.5	1.5	-	-	-	-	-	3.0
Αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία στα ίδια κεφάλαια	-	-	-	(0.2)	-	-	-	(0.2)
Διόρθωση αποθεματικών	-	-	-	-	-	22.7	(19.7)	3.0
Καθαρά κέρδη	-	-	-	-	-	-	1.6	1.6
Μερίσματα	-	-	-	-	-	-	(41.7)	(41.7)
Απώλες κινήσει	-	-	0.3	-	-	-	-	0.3
Καθαρά μη πραγματοποιηθέν κέρδος σύμφωνα με το ΔΜΓ 39	-	-	-	-	-	1.4	-	1.4
Καθαρά μη πραγματοποιηθέν έζημα από την αναπροσαρμογή ενισχυόμενων τραπεζικών δανείων	-	-	-	-	-	11.4	-	11.4
Συνελλογματικές διαφορές μετατροπής βιγατρικών εθνικιστικά	-	-	-	-	83.0	-	-	83.0
Αναγραφή την 31^η Δεκεμβρίου 2001	71.0	2.140.7	(1.4)	51.9	242.0	232.3	(198.5)	2,538.0

Μετοχικό κεφάλαιο

Το μετοχικό κεφάλαιο αντιπροσωπεύει την ονομαστική αξία του μετοχικού κεφαλαίου της Coca-Cola Τσάρτ Εις.Πα. και αναπροσαρμόζει σε Ευρώ. Η ονομαστική αξία των μετοχών ανέρχεται σε 0,30 Ευρώ έκαστη.

Το σύνολο των μετοχών της Coca-Cola Τσάρτ Εις.Πα. είναι κοινές ανώνυμες. Κάθε μετοχή παρέχει δικαίωμα μιας ψήφου στις γενικές συνέλευσεις της εταιρείας και δικαίωμα σε μερίσματα που διανέμει η εταιρεία.

Αποθεματικό από έκδοση μετοχών υπέρ το ορίον

Το αποθεματικό από έκδοση μετοχών υπέρ το ορίον αντιπροσωπεύει τη διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας και της τιμής έκδοσης των νέων μετοχών.

Αποθεματικό αναπροσαρμογών

Το αποθεματικό αναπροσαρμογών σχετίζεται με τα έσοδα πωλησιών από την πώληση μετοχών αναπροσαρμοσμένων μετά από την απόκτησή τους. Περιλαμβάνει τη συνολική αύξηση στην αρχική αξία κτήσης των πωληθέντων.

Συνελλογματικές διαφορές

Οι συνελλογματικές διαφορές αφορούν διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων βιγατρικών εθνικιστικού είδους σε χρησιμοποιούν το ευρώ ως νόμισμα αναφοράς.

Άλλα αποθεματικά

Το άλλο αποθεματικό προκύπτει από φορολογικά αποθεματικά αποθεματικό κεφάλαιο και τακτικό αποθεματικό που σχηματίζονται στις χώρες που δραστηριοποιείται ο όμιλος και τη συνολική καθαρή με αξία στην ετήσια αξία των καθαρών μη πραγματοποιηθέντων έζημων από αναπροσαρμογή σε αποθεματικά τραπεζικών δανείων, όπου η αντικαταστάσιμη προβλεπόμενη συναλλαγή δεν έχει πραγματοποιηθεί ακόμα.

Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Για τη χρήση έως 31 Δεκεμβρίου 2001

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΡΑΞΕΩΝ

Η Coca-Cola Τριπ Έλτιον έχει μοναδικό αντικείμενο κινήσων την αγορά, εμφιαλώση και διανομή μη αλκοολικών ποτών προς καταναλωτή βάσει

Έχουν κερδοσκοπική φύση διαφόρων ειδών αγοράς και τη δευτερεύουσα τιμητική ανάμειξη

Αναπτυγμένες αγορές: Αυστρία, Ελλάδα, Βόρεια Ιρλανδία, Δημοκρατία της Ιρλανδίας, Ιαπωνία και Ελλάδα

Αναπτυσσόμενες αγορές: Κροατία, Δημοκρατία της Τσεχίας, Ουγγαρία, Πολωνία, Δημοκρατία της Σλοβακίας και Σλοβενία

Αναδυόμενες αγορές: Αρμενία, Λευκοωσία, Βόσνια και Ερζεγοβίνη, Βουλγαρία, Ουκρανία, Δημοκρατία της Γουινέας-Μπαυαία, ΠΓΔΜ, Μολδαβία, Νιγηλία, Ρουμανία, Ρωσία και Ουκρανία

Αναπτυγμένες αγορές:

Χρήση που ελήξε 31 Δεκεμβρίου 2001	502	1,999.3	196.6	95.9	292.5	135.4	2,815.6
Προ forma χρήση που ελήξε 31 Δεκεμβρίου 2000	487	1,885.2	194.8	98.9	293.7	96.6	2,833.8
Χρήση που ελήξε 31 Δεκεμβρίου 2000	312	1,240.4	159.4	64.1	223.5	71.9	2,833.8

Αναπτυσσόμενες αγορές:

Χρήση που ελήξε 31 Δεκεμβρίου 2001	233	644.1	(2.5)	63.8	61.4	38.9	779.7
Προ forma χρήση που ελήξε 31 Δεκεμβρίου 2000	241	619.5	(5.0)	65.4	60.4	51.1	788.9
Χρήση που ελήξε 31 Δεκεμβρίου 2000	95	241.2	(17.8)	25.3	7.5	20.0	788.9

Αναδυόμενες αγορές:

Χρήση που ελήξε 31 Δεκεμβρίου 2001	351	867.8	34.8	97.3	132.0	96.8	1,482.4
Προ forma χρήση που ελήξε 31 Δεκεμβρίου 2000	280	685.8	(15.4)	95.8	81.4	81.1	1,265.0
Χρήση που ελήξε 31 Δεκεμβρίου 2000	238	590.8	(7.1)	76.4	69.3	72.6	1,265.0

Σύνολο:

Χρήση που ελήξε 31 Δεκεμβρίου 2001	1,086	3,511.2	228.9	257.0	485.9	271.1	5,077.7
Προ forma χρήση που ελήξε 31 Δεκεμβρίου 2000	1,008	3,190.5	174.4	261.1	435.5	228.8	4,887.7
Χρήση που ελήξε 31 Δεκεμβρίου 2000	645	2,072.4	134.5	165.8	306.3	164.5	4,887.7

Αποσβέσεις ασώματων ακινήτων:

Χρήση που ελήξε 31 Δεκεμβρίου 2001	110.5
Προ forma χρήση που ελήξε 31 Δεκεμβρίου 2000	108.9
Χρήση που ελήξε 31 Δεκεμβρίου 2000	67.0

Τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης παρουσιάζονται επίσης τις αποσβέσεις ασώματων ακινήτων και τα έκτακτα έσοδα/έξοδα εκμετάλλευσης

Το EBITDA παρουσιάζεται χωρίς τα έκτακτα αποτελέσματα. Περισσότερες λεπτομέρειες για τα έκτακτα αποτελέσματα αναφέρονται στη σημείωση 4.

Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων (συνεχίζεται)

Για τη χρήση που έληξε 31 Δεκεμβρίου 2001

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ

Όπως ήδη περιγράφηκε στις αρχές λογιστικής, η Coca Cola Hellenic μετράει τα αποτελέσματα χρήσης των λειτουργικών επιχειρήσεων του εξωτερικού σε ευρώ βάσει του μεσού όρου των τιμών συναλλάγματος και τους ισολογισμούς τους βάσει της τιμής κλεισίματος την 31η Δεκεμβρίου. Οι κυριότερες τρεις συναλλαγές που χρησιμοποιήθηκαν για συναλλαγές και τη μετατροπή τους σε ευρώ ήταν:

Δραχμή Ελλάδος	340.75	336.66	340.75	340.75
Δολάριο ΗΠΑ	0.90	0.93	0.90	0.93
Λίρα Αγγλίας	0.62	0.61	0.61	0.62
Ζλότι Φινλανδίας	3.67	4.01	3.53	3.84
Νάρα Νιγηρίας	100.64	95.88	102.48	102.65
Φορέλ Ουγγαρίας	256.41	260.04	245.30	264.90
Ελβετικό Φράγκο	1.51	1.56	1.48	1.52

Οι επιχειρήσεις της Coca Cola Hellenic στην Αυστρία, την Ιταλία και τη Δημοκρατία της Ισλανδίας δεν υποκινούνται σε συναλλαγματικούς διαφορές από μετατροπή καθώς είναι ανέκκλητα συνδεδεμένες με το ευρώ. Ωστόσο, υπάρχει ακόμη κίνδυνος στις χώρες που αφορά τις αγορές που πραγματοποιούνται σε νομίσματα που δεν είναι ανέκκλητα συνδεδεμένα με το ευρώ. Η Ελλάδα συνδέθηκε ανέκκλητα με το ευρώ την 1η Ιανουαρίου 2001.

Για το 2000, τα αποτελέσματα μετατράπηκαν σε ευρώ χρησιμοποιώντας τις παραπάνω τιμές.

Νομίσματα της ευρωζώνης – σταθερές ισοτιμίες

Δολάριο Αυστραλίας	13.76
Λίρα Ιταλίας	1936.27
Λίρα Δημοκρατίας της Ισλανδίας	0.79
Δραχμή Ελλάδος (τόπ. 1 Ιανουαρίου 2001)	340.75

Εξοδα και έσοδα

Στα κέρδη εκμεταλλεύσεως για τη χρήση που έληξε 31 Δεκεμβρίου περιλαμβάνονται:

Αποσβέσεις εισοδημάτων παγκών	257.0	261.1	165.9
Αποσβέσεις ασύμμετρων ακτινοποιήσεων	110.5	108.9	67.0
	367.5	370.0	232.8
Εξοδα χρηματοδοτικής μίσθωσης:			
Εγκαταστάσεις και εξοπλισμός	10.1	7.0	3.9
Γηπέδα και κτίρια	15.4	13.3	6.1
Συνολο εξόδων χρηματοδοτικής μίσθωσης	25.5	20.3	10.0
Εξοδα προσωπικού:			
Μισθοί και προνομήσια	421.5	381.4	226.8
Αποζημιώσεις	18.2	14.1	11.1
Ασφαλιστικοί οργανισμοί	78.0	70.1	39.5
Λοιπα εισοδήματα υπαλλήλων	50.0	37.0	21.7
Συντάξεις	19.5	13.6	7.6
Λοιπα εισοδήματα μετά το τέλος της κερδοφορίας	2.4	3.8	2.2
Συνολο εξόδων προσωπικού	589.6	520.0	308.9
Αριθμός υπαλλήλων	35,103	31,701	31,701

ΑΝΑΛΥΣΗ ΟΝΟΜΑΤΟΛΟΓΙΑΣ ΤΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ

1. IASC – *International Accounting Standards Committee*
2. IASB – *International Accounting Standards Board*
3. SEC – *Securities and Exchange Commission*
4. SIC – *Standing Interpretations Committee*
5. FESCO – *Forum of European Securities Commissions*
6. FASB – *Financial Accounting Standards Board*
7. EFRAG – *European Financial Reporting Advisory Group*
8. FEE – *Federation of European Accounting*
9. ECOFIN – *European Council of Finance Ministers*
10. ARC – *Accounting Regulatory Committee*
11. ESC – *European Securities Committee*
12. CESR – *Committee of European Securities Regulators*
13. ESC - *Economic Social Committee*
14. IOSCO – *International Organization of Securities Commission*
15. ABAS – *Assurance and Business Advisory Services*
16. FRS – *Financial reporting standards*
17. ASB – *Accounting Standards Board*
18. FRC – *Financial Reporting Council*
19. IFAC – *International Federation of accountants*
20. SAC – *Standards Advisory Council*
21. IFRIC – *International Financial Reporting Interpretations Committee*
22. US SEC – *Securities and Exchange Commission*
23. CASB- *Canadian Accounting Standards Board*
24. US GAAP – *General Accepted Accounting principles*
25. AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*
26. CICA – *Canadian Institute of Chartered Accountants*
27. FASAC – *Financial Accounting Standards Advisory council*
28. FAF – *Financial Accounting Foundation*
29. GASB – *Governmental Accounting Standards Board*
30. GASC – *German Accounting Standards Committee*
31. AASB – *Australian Accounting Standards Board*
32. OIC – *Organismo Italiano di Contabilità*
33. CECCAR – *National Commission of Accounting Experts*
34. ICAC – *Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas*
35. NOCOFIN – *Comision de Normas de Contabilidad financiera de Panama*
36. OECD – *Organization for Economic Corporation and Development*

Βιβλία:

- 'Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων', έκδοση του ΣΟΕΑ (Σώμα ορκωτών Ελεγκτών) 1998
- 'Εισαγωγή στα δημοσιευμένα κείμενα των Δ.Λ.Π.', έκδοση του ΣΟΕΑ 1998
- 'Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων', έκδοση του ΣΟΕΑ, 1998- Δ.Λ.Π. αριθμός 1
- 'Αποθέματα', έκδοση του ΣΟΕΑ, 1998- Δ.Λ.Π., αριθμός 2
- 'Λογιστική αποσβέσεων', έκδοση από το ΣΟΕΑ 1998- Δ.Λ.Π. αριθμός 4
- 'Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις', έκδοση του ΣΟΕΑ, 1998- Δ.Λ.Π. αριθμός 5
- 'Καταστάσεις ταμιακών ροών', έκδοση του ΣΟΕΑ, 1998 – Δ.Λ.Π. αριθμός 7
- 'Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως', βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους, έκδοση του ΣΟΕΑ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 8
- 'Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης', έκδοση από το ΣΟΕΑ, 1998- Δ.Λ.Π. αριθμός 9
- 'Ένδεχόμενα και γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού', έκδοση του ΣΟΕΑ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 10
- 'Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού', έκδοση από το ΣΟΕΑ, 1998 – Δ.Λ.Π. αριθμός 10
- 'Συμβάσεις Κατασκευής έργων', έκδοση από το ΣΟΕΑ, 1998 – Δ.Λ.Π. αριθμός 11
- 'Φόροι εισοδήματος', έκδοση από το ΣΟΕΑ, 1998 – Δ.Λ.Π. αριθμός 12
- 'Εμφάνιση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων', έκδοση του ΣΟΕΑ, 1998- Δ.Λ.Π. αριθμός 13
- 'Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα', έκδοση από το ΣΟΕΑ, 1998 – Δ.Λ.Π. αριθμός 14
- 'Πληροφορίες που φανερώνουν επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών', έκδοση του ΣΟΕΑ, 1998- Δ.Λ.Π. αριθμός 15
- 'Ενσώματες ακινητοποιήσεις', έκδοση από το ΣΟΕΑ, 1998 – Δ.Λ.Π. αριθμός 16
- 'Μισθώσεις', έκδοση από το ΣΟΕΑ, 1998 – Δ.Λ.Π. αριθμός 17
- 'Έσοδα', έκδοση του ΣΟΕΑ, 1998- Δ.Λ.Π. αριθμός 18
- 'Παροχές σε εργαζομένους', έκδοση από το ΣΟΕΑ, 1998 - Δ.Λ.Π. αριθμός 19
- 'Δαπάνες παροχών αποχωρήσεως', έκδοση του ΣΟΕΑ, 1998- Δ.Λ.Π. αριθμός 19
- 'Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης', έκδοση του ΣΟΕΑ, 1998 – Δ.Λ.Π. αριθμός 20

- 'Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές του συναλλάγματος', έκδοση του ΣΟΕΛ, 1998- Δ.Λ.Π. αριθμός 21
- 'Ένοποιήσεις επιχειρήσεων', έκδοση από το ΣΟΕΛ, 1998 – Δ.Λ.Π. αριθμός 22
- 'Ένοποιήσεις επιχειρήσεων', έκδοση από το ΣΟΕΛ, 1998 – Δ.Λ.Π. αριθμός 22(αναθεωρημένο το 1998)
- 'Κόστος δανεισμού', έκδοση από το ΣΟΕΛ, 1998 – Δ.Λ.Π. αριθμός 23
- 'Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο', Υπουργεία Συντονισμού – Οικονομικών – Εμπορίου Αθήνα, εκδόσεις ΕΛΚΕΠΑ(Ελληνικό Κέντρο Παραγωγικότητας
- 'Ανάλυση και ερμηνεία του Ε.Γ.Α.Σ', του Θ. Γρηγοράκη
- 'Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιρειών'- Θ. Παπαδάτου
- 'Γνωστοποιήσεις συνδεόμενων μερών' έκδοση από το ΣΟΕΛ, το 1998, -Δ.Λ.Π. αριθμός 24
- 'Λογιστική των επενδύσεων' έκδοση του ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 25
- 'Λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχωρήσεως', έκδοση του ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 26
- 'Ένοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και Λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές', έκδοση του ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 27
- 'Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις', έκδοση του ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 28
- 'Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων', έκδοση τους ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 30
- 'Χρηματοοικονομική παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες', έκδοση του ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 31
- 'Χρηματοπιστωτικά μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση' έκδοση του ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 32
- 'Κέρδη ανά μετοχή', έκδοση του ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 33
- 'Ενδιάμεση έκθεση', έκδοση του ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 34
- 'Διακοπόμενες εκμεταλλεύσεις', έκδοση του ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 35
- 'Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων', έκδοση του ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 36
- 'Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις', έκδοση του ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 37
- 'Άθλα περιουσιακά στοιχεία', έκδοση του ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 38
- 'Χρηματοπιστωτικά μέσα: Καταχώρηση και αποτίμηση', έκδοση του ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 39
- 'Επενδύσεις σε ακίνητα', έκδοση του ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 40
- 'Γεωργία', έκδοση τους ΣΟΕΛ, 1998-Δ.Λ.Π. αριθμός 41
- 'Υπουργεία Συντονισμού Οικονομικών – Εμπορίου, Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο' Αθήνα, Εκδόσεις ΕΛΚΕΠΑ (Ελληνικό Κέντρο Παραγωγικότητας)

Βιβλιογραφία

- *Ανάλυση και Ερμηνεία του Ε.Γ.Λ.Σ. (σε συνδυασμό με τις προσαρμοσμένες προς την 4^η οδηγία της ΕΟΚ νέες διατάξεις)*-Θ. Γρηγοράκη εκδόσεις ΣΑΚΚΟΥΛΑ, 1990
- *Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος ανωνύμων εταιρειών*-εκδόσεις Αντ. Σάκκουλα 2001, Θ. Παπαδάτου

Περιοδικά:

- *Λογιστικές οδηγίες Ε.Ε. και Δ.Α.Π.*, - Δρ. Πρωτοψάλτης Ν. περιοδικό ΛΟΓΙΣΤΗΣ, τεύχος Σεπτεμβρίου 2001
- *Ονομαστικά τα Δ.Α.Π.*, δημοσιευμένο άρθρο στο περιοδικό ΛΟΓΙΣΤΗΣ τεύχους Απριλίου 2001
- *Διαφορές μεταξύ ελληνικών λογιστικών αρχών και λογιστικών προτύπων*, δημοσιευμένο άρθρο στο περιοδικό ΔΕΛΤΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ του Φ. Ιωαννίδη
- *Ετήσιος Απολογισμός της Coca cola 3E*, περιοδικό έκδοσης του Δ.Σ. της Coca cola, 2001

Εφημερίδες:

- *Οι σοβαρές διαφορές ελληνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων*, δημοσιευμένο άρθρο στην ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ στις 17/2/2002
- *Νομοσχέδιο για την εταιρική διακυβέρνηση*, από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, γραφείο τύπου και δημοσίων σχέσεων: Δελτίο τύπου 9 Ιουλίου 2002
- *Καθορισμός αμοιβών του ελεγκτή*, δημοσιευμένο άρθρο στο ΒΗΜΑ, 7/7/2002
- *Τι περιλαμβάνει ο Νόμος για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας*, δημοσιευμένο άρθρο στην ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ στις 11/2/2002
- *Νόμος 2992/2002*, δημοσίευση στο ΦΕΚ 20/3/2002
- *Φορολογικές ελαφρύνσεις με το νέο νομοσχέδιο*, δημοσιευμένο άρθρο στην ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ, στις 12/2/2002
- *Κριτική του νομοσχεδίου στην ελληνική αγορά*, δημοσιευμένο άρθρο στην ΗΜΕΡΗΣΙΑ στις 23-24/02/2002
- *Αποτίμηση χαρτοφυλακίων*, δημοσιευμένο άρθρο στην ΑΞΙΑ στις 16/2/2002
- *Τι γίνεται με τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις*, άρθρο εφημερίδας "ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ", 27 Φεβρουαρίου 2002
- *Νομοσχέδιο για την εταιρική διακυβέρνηση*, δημοσιευμένο άρθρο στο ΚΕΡΔΟΣ, στις 15/2/2002
- *Εσωτερικός και εξωτερικός έλεγχος των επιχειρήσεων*, άρθρο στην ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ στις 23/3/2002
- *Διάκριση εξουσιών με βάση την εταιρική διακυβέρνηση*, δημοσιευμένο άρθρο στην ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ στις 23/3/2002

