



Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΟΥΣ ΣΤΟ
ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΗΜΗ ΚΑΙ ΤΙΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.»



ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

ΓΚΡΙΤΖΑΛΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΚΟΥΛΟΛΙΑ ΣΤΑΜΑΤΙΝΑ

ΤΡΥΠΑΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2009

*Η ΠΑΡΟΥΣΑ ΕΡΓΑΣΙΑ ΑΦΙΕΡΩΝΕΤΑΙ
ΕΞΑΙΡΕΤΙΚΑ ΣΤΟΥΣ ΤΟΝΕΙΣ ΜΑΣ!!!*

Πρωταρχικά επιλέγουμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας στον αναπληρωτή καθηγητή λογιστικής του τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών κ. Κωνσταντίνο Καραμάνη και στην απόφοιτο του μεταφραστικού του Ιονίου πανεπιστημίου κα Βικτωρία Δαράτου για την πολύτιμη βοήθεια τους στην εκπόνηση της πτυχιακής μας εργασίας. Ιδιαίτερες ευχαριστίες εκφράζουμε στον καθηγητή μας κύριο Σπυρόπουλο Βασίλειο που στάθηκε αρωγός καθ όλη την διάρκεια των προσωπικών μας προσπαθειών.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....3

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

Δ.Λ.Π. 1 - ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....9

Δ.Λ.Π. 2 – ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....14

Δ.Λ.Π. 8 - ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ.....24

Δ.Λ.Π. 12 - ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....28

Δ.Λ.Π. 16 - ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....36

Δ.Λ.Π. 18 – ΕΣΟΔΑ.....45

Δ.Λ.Π. 20 - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ
ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ.....52

Δ.Λ.Π. 36 - ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....62

Δ.Λ.Π 37 - ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ
ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.....73

Δ.Λ.Π. 38 – ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....76

Δ.Λ.Π. 40 - ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ.....88

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Δ.Λ.Π. 7 - ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.....97

Δ.Λ.Π. 10 - ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟ-
ΛΟΓΙΣΜΟΥ.....101

Δ.Λ.Π. 11 - ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ.....103

| | |
|--|-----|
| Δ.Λ.Π. 17 – ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ..... | 105 |
| Δ.Λ.Π. 19 - ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ..... | 108 |
| Δ.Λ.Π. 21 - ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ..... | 110 |
| Δ.Λ.Π. 23 - ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ..... | 113 |
| Δ.Λ.Π. 24 - ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ..... | 117 |
| Δ.Λ.Π. 26 - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΠΑΡΟΧΩΝ ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ..... | 120 |
| Δ.Λ.Π. 27 - ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ..... | 123 |
| Δ.Λ.Π. 28 - ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ..... | 126 |
| Δ.Λ.Π. 29 - ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΟΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ..... | 129 |
| Δ.Λ.Π. 31 - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ..... | 134 |
| Δ.Λ.Π. 32 - ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ..... | 138 |
| Δ.Λ.Π. 33 - ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ..... | 140 |
| Δ.Λ.Π. 34 - ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ..... | 144 |
| Δ.Λ.Π 39 - ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ..... | 146 |
| Δ.Λ.Π. 41 – ΓΕΩΡΓΙΑ..... | 149 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

| | |
|--|-----|
| Δ.Λ.Π. 1 - ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ..... | 152 |
| Δ.Λ.Π. 2 – ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ..... | 154 |
| Δ.Λ.Π. 7 - ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ..... | 155 |
| Δ.Λ.Π. 8 - ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ..... | 155 |
| Δ.Λ.Π. 10 - ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟ-ΛΟΓΙΣΜΟΥ..... | 155 |
| Δ.Λ.Π. 11 - ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ..... | 156 |
| Δ.Λ.Π. 12 - ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ..... | 156 |
| Δ.Λ.Π. 16 - ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ..... | 156 |
| Δ.Λ.Π. 17 – ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ..... | 157 |
| Δ.Λ.Π. 18 – ΕΣΟΔΑ..... | 157 |
| Δ.Λ.Π. 19 - ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ..... | 158 |
| Δ.Λ.Π. 20 - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ..... | 158 |
| Δ.Λ.Π. 21 - ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ..... | 159 |
| Δ.Λ.Π. 23 - ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ..... | 159 |
| Δ.Λ.Π. 24 - ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ..... | 160 |

| | |
|--|-----|
| Δ.Λ.Π. 26 - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΠΑΡΟΧΩΝ ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ..... | 161 |
| Δ.Λ.Π. 27 - ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ..... | 161 |
| Δ.Λ.Π. 28 - ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ..... | 163 |
| Δ.Λ.Π. 29 - ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΟΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ..... | 163 |
| Δ.Λ.Π. 31 - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ..... | 163 |
| Δ.Λ.Π. 32 - ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ..... | 163 |
| Δ.Λ.Π. 33 - ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ..... | 164 |
| Δ.Λ.Π. 34 - ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ..... | 164 |
| Δ.Λ.Π. 36 - ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ..... | 164 |
| Δ.Λ.Π 37 - ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ..... | 165 |
| Δ.Λ.Π. 38 – ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ..... | 166 |
| Δ.Λ.Π 39 - ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ..... | 167 |
| Δ.Λ.Π. 40 - ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ..... | 169 |
| Δ.Λ.Π. 41 – ΓΕΩΡΓΙΑ..... | 169 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΟΙ ΔΥΣΧΕΡΕΙΕΣ
ΤΟΥΣ.....1

70

| | |
|--------------------------------------|-----|
| ΒΑΣΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ..... | 179 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ – ΕΠΙΛΟΓΟΣ..... | 193 |
| Δ.Λ.Π. ΚΑΙ Ε.Ε..... | 201 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ..... | 202 |

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

| | |
|--|------------|
| Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ – ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΕΛΕΓΚΤΕΣ, ΛΟΓΙΣΤΕΣ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΟΠΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ..... | 207 |
|--|------------|

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

**Θετικές συνέπειες για ελεγκτές, λογιστές και επιχειρή-
σεις- Σοβαρές δομικές αδυναμίες των εποπτικών
αρχών εντόπισε η έρευνα212**

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....219

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

The application of the International Accounting Standards has changed the data of what we know in Greece as accounting.

Since 2005, when they were applied by the admitted Greek enterprises in the Athens Stock Exchange, they have brought up a homogenization in the observation of the activities of an enterprise, as it is printed in historic and accounting books. The results of this printing have common comparable characteristics with other enterprises of the same economy branch and which apply – have been incorporated- the system of International Accounting Standards.

Our essay examines the difference between the International Accounting Standards and the Greek Accounting Standards, the transfer difficulties and the results and consequences that occur from their application.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Από το 2005 όπου και εφαρμόστηκαν για πρώτη φορά τα ΔΛΠ για εμάς τους φοιτητές όλων των οικονομικών τμημάτων αποτέλεσαν σημείο αναφοράς γιατί, για τις εισηγμένες τουλάχιστον τότε επιχειρήσεις, είχαμε να αντιμετωπίσουμε, στο εξής, την χρηματοοικονομική πληροφόρηση, μέσα από την αποτύπωση των λογιστικών γεγονότων στα βιβλία των επιχειρήσεων, από τελείως διαφορετική οπτική γωνιά σε μερικά θέματα καθώς και νέες έννοιες άγνωστες για το λογιστικό μας σύστημα έως εκείνη την στιγμή. Τα ΔΛΠ μέσα από την εναρμόνιση τους έκαναν άμεσα συγκρίσιμη την εκάστοτε επιχείρηση με άλλες επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου οικονομικής δραστηριότητας οι οποίες δεν ανήκουν απαραίτητα στην ίδια χώρα.

Η δημιουργία και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) λοιπόν, είναι ένα σημαντικό βήμα προς την παροχή αξιόπιστης και διεθνώς συγκρίσιμης λογιστικής πληροφόρησης.

Για τους παραπάνω λόγους αποφασίσαμε να ασχοληθούμε κατά την διενέργεια της πτυχιακής μας εργασίας με το καινοτόμο αυτό γεγονός.

Στην πτυχιακή μας ξεκινούμε την παρουσίαση του θέματος με μια ιστορική αναδρομή για να δούμε το πως φτάσαμε στο 2005 και την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ.

Παρουσιάζουμε τα ΔΛΠ σε δυο κεφάλαια(2^ο και 3^ο) αφού κάνουμε σε ορισμένα πρότυπα που θεωρούμε σημαντικά (κυρίως σε σχέση με αυτά που έχουμε διδαχτεί) εκτενή αναφορά ενώ στα υπόλοιπα (3^ο κεφάλαιο) παρουσιάζουμε τα κυριότερα χαρακτηριστικά τους κατά την γνώμη μας .

Στο 4^ο κεφάλαιο παρουσιάζουμε τις διαφορές των ελληνικών προτύπων σε σχέση με τα ΔΛΠ .

Στο 5^ο κεφάλαιο της πτυχιακής μας παρουσιάζουμε το πώς υποδεχτήκαμε τα ΔΛΠ (μέσα από έρευνα της Grant Thornton και του οικονομικού πανεπιστημίου) αλλά και τελικά πώς βλέπουν οι επιχειρήσεις τα ΔΛΠ σήμερα καθώς και τις επιδράσεις επέφεραν στις επιχειρήσεις από την εφαρμογή τους μέσα από άλλη έρευνα του οικονομικού πανεπιστημίου Αθηνών

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

Τον Ιούνιο του 1973, η πρώτη προσπάθεια κοινής σύγκλισης των οργανισμών λογιστικής της Αυστραλίας, των ΗΠΑ, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας, των Κάτω Χωρών, της Γαλλίας, του Καναδά, της Ιαπωνίας, της Γερμανίας και του Μεξικό, είχε σαν αποτέλεσμα την ίδρυση της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων Λογιστικής(International Accounting Standards Committee). Αρχικός της σκοπός υπήρξε η εκπόνηση προτύπων για τις χώρες που δεν διέθεταν. Το 1975 έχουμε την έκδοση του πρώτου Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου. Το 1977 οι διεθνείς επαγγελματικές δραστηριότητες των οργανισμών λογιστικής, οργανώθηκαν κάτω από τη Διεθνή Ομοσπονδία των Λογιστών(International Financial Accounting Committee).

Το 1981, οι δυο αυτοί οργανισμοί συμφώνησαν ότι η IASC θα είχε τον πλήρη έλεγχο όσον αφορά στον καθορισμό των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής και στην έκδοση των εγγράφων συζητήσεων. Παράλληλα, τα μέλη της IFAC εισχώρησαν στους κόλπους της IASC. Το 1989 η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει τη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής και τη μεγαλύτερη ανάμιξη της IASC.

Στις αρχές της δεκαετίας του '90 ξεκινά η προσπάθεια αναβάθμισης προτύπων και τυποποίησης. Τον Ιούλιο του 1995 η IASC σύναψε συμφωνία με τον Διεθνή Οργανισμό Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς σχετικά με ένα κοινό πρόγραμμα εργασίας για την κατάρτιση, μεσοπρόθεσμα, ενός βασικού συνόλου ΔΛΠ που θα εφαρμόζονται από τις εταιρείες που επιθυμούν να εισάγουν τις μετοχές τους σε χρηματιστήρια περισσότερων χωρών.

Το 1997, το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο ενθαρρύνει την υποστήριξη των ΔΛΠ, ενώ το 1999 ιδρύεται η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών. Στις Αρχές του 2000 το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο στη σύνοδο της Λισσαβόνας διαπιστώνει την

ανάγκη σύγκλισης των λογιστικών προτύπων στην Ευρωζώνη και αποφασίζει την υιοθέτηση των ΔΛΠ για τις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων σε κεφαλαιαγορές ευρωπαϊκών επιχειρήσεων έως το 2005. Το Μάιο του 2000, η αναθεώρηση του συντάγματος της IASC ως τμήμα της αναδιοργάνωσής της, προκάλεσε τη διακοπή της σύνδεσης των μελών. Επίσης, την ίδια χρονιά η επιτροπή κεφαλαιαγοράς των Ηνωμένων Πολιτειών προτείνει τη αποδοχή των ΔΛΠ για την εισαγωγή σε χρηματιστήριο εντός και εκτός ΗΠΑ, ενώ ο ΔΟΕΚ προτείνει την αποδοχή των για εισαγωγή σε περισσότερα του ενός χρηματιστήρια.

Το Μάρτιο του 2001 η IASC αλλάζοντας τη νομική της μορφή, μετασχηματίστηκε σε εταιρεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αναγνωρισμένη από την πολιτεία του Delaware των ΗΠΑ. Το ίδρυμα IASC συνδέεται με το Διεθνή Πίνακα Προτύπων Λογιστικής (International Accounting Standards Board), ενώ παράλληλα παραμένει ανεξάρτητος ρυθμιστής προτύπων λογιστικής, με έδρα το Λονδίνο. Τον Απρίλιο του ίδιου έτους, την ευθύνη καθορισμού του προτύπου λογιστικής, την οποία μέχρι τότε είχε η IASC, αναλαμβάνει η IASB. Επικύρωσε τα ήδη εκδοθέντα λογιστικά πρότυπα (International Accounting Standards) και τις διερμηνείες της ΜΕΔ. Επίσης μετονόμασε τα εφεξής εκδιδόμενα ΔΛΠ σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards). Αυτό ήταν το αποκορύφωμα μιας αναδόμησης που βασίστηκε στις συστάσεις της έκθεσης «*Συστάσεις για τη διαμόρφωση της IASC στο μέλλον*».

Μέσα στο 2001 υπάρχει φόρτωση εργασίας της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (η συμμετοχή έφτασε τις 100 χώρες). Το 2002 η ΜΕΔ μετονομάζεται σε Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Το 2003 το σχέδιο βελτίωσης των ΔΛΠ που είχε εκπονηθεί από την IASB επιφέρει ουσιαστικές αλλαγές και βελτιώσεις σε 15 υφιστάμενα ΔΛΠ, τα οποία είχαν

εκδοθεί από την IASC. Μέσα στο έτος έχουμε και την έκδοση του πρώτου ΔΠΧΑ από την IASB. Το 2004 έχουμε την έκδοση των πρώτων ΕΕΔΧΑ, ενώ το 2005 τα ΔΛΠ υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση και από άλλες χώρες ανά τον κόσμο. Τέλος, στα τέλη του 2005 διεξάγεται διάλογος σύγκλισης των ΔΛΠ με τα πρότυπα των ΗΠΑ (GAAP) και της Ιαπωνίας.

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Η Ελληνική πολιτεία ακολουθεί με συνέπεια την πορεία των ΔΛΠ στην Ε.Ε. και έχει εκδώσει σχετικές κανονιστικές ρυθμίσεις με οδηγίες και συνημμένες φόρμες πληροφοριών. Με κατάλληλες ρυθμίσεις διαφοροποιείται το λογιστικό αποτέλεσμα(ΔΛΠ) από το φορολογικό, με την υποχρέωση σχετικής σημείωσης συμφωνίας τους στις οικονομικές καταστάσεις.

Οι βασικοί νόμοι που διέπουν τα ΔΛΠ στην Ελλάδα είναι οι εξής:

- Ν. 3299/2004 (ΦΕΚ 38 Α'/ 10.02.2004)
- Ν. 3301/2004 (ΦΕΚ 263 Α'/ 23.12.2004).

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΕΛΤΕ)

Η ΕΛΤΕ είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με έδρα την Αθήνα και αντικείμενό της είναι η ενίσχυση της διαφάνειας της λειτουργίας των επιχειρήσεων μέσω της εφαρμογής τυποποιημένων λογιστικών μεθόδων που έχουν ως στόχο τη διασφάλιση ποιοτικών λογιστικών ελέγχων. Η ΕΛΤΕ εποπτεύεται από τον υπουργό Οικονομικών και Εθνικής Οικονομίας.

Η διοίκηση της ΕΛΤΕ αποτελείται από επταμελές Διοικητικό Συμβούλιο, το οποίο στελεχώνουν ο πρόεδρος, δύο αντιπρόεδροι και τέσσερα μέλη και συγκροτείται κατόπιν απόφασης του υπουργού Οικονομικών και Εθνικής Οικονομίας. Με αντίστοιχη απόφαση ορίζεται ως γραμματέας του Δ.Σ. υπάλληλος της ΕΛΤΕ.

Ο πρόεδρος επιλέγεται ανάμεσα σε πρόσωπα εγνωσμένου κύρους, ευρύτερης κοινωνικής αποδοχής, με αποδεδειγμένη πείρα και επιστημονική κατάρτιση. Οι δύο αντιπρόεδροι επιλέγονται άμεσα σε πρόσωπα που διαθέτουν ευρεία επιστημονική κατάρτιση στη λογιστική ή την ελεγκτική πρακτική-μεθοδολογία, εκ των οποίων ο ένας θα είναι μέλος του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδος και προτείνεται από αυτό.

Για το διορισμό του προέδρου ακολουθείται η διαδικασία του άρθρου 49Α' του κανονισμού της Βουλής των Ελλήνων. Τα υπόλοιπα μέλη του ΔΣ της ΕΛΤΕ είναι πρόσωπα που υποδεικνύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος, την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, το Σύνδεσμο Ελλήνων Βιομηχάνων και το Σ.Ο.Ε.Λ.. Κάθε ένας από αυτούς τους φορείς υποδεικνύει ένα μέλος. Η θητεία του ΔΣ της ΕΛΤΕ είναι τριετής. Το ΔΣ συγκαλείται από τον πρόεδρο ή όταν απουσιάζει ή κωλύεται από έναν αντιπρόεδρο. Συνεδριάζει τουλάχιστον μια φορά το μήνα ή όποτε κρίνεται απαραίτητο. Στη δεύτερη περίπτωση συγκαλείται από τον πρόεδρο ή από τέσσερα μέλη του. Για την απαρτία του απαιτείται να παρευρίσκεται ο πρόεδρος ή κάποιος από τους αντιπροέδρους.

ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΤΗΣ ΕΛΤΕ

Η ΕΛΤΕ έχει τις εξής αρμοδιότητες:

- Εισηγείται στον Υπουργό Οικονομικών και Εθνικής Οικονομίας θέματα λογιστικής τυποποίησης και ελέγχων, Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων,

Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και την εναρμόνιση τους και την προσαρμογή τους με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και των ΔΛΠ.

- Μεριμνά για τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών ελέγχων.
- Γνωμοδοτεί στον υπουργό Οικονομικών και Εθνικής Οικονομίας επί θεμάτων λογιστικής τυποποίησης, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και οι λογαριασμοί του δημοσίου των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης(Ο.Τ.Α.) πρώτου και δεύτερου βαθμού, των φορέων του δημοσίου τομέα, όπως οριοθετείται από το Ν. 1256/1982(ΦΕΚ 65Α’).
- Ασκεί εποπτεία στην τήρηση των κανόνων που διέπουν την άσκηση λειτουργίας των μελών του ΣΟΕΛ.
- Αξιολογεί τα πορίσματα των ελεγκτών της διαχείρισης του ΣΟΕΛ.
- Θεσπίζει, ύστερα από εισήγηση του ΣΟΕΛ, κανόνες δεοντολογίας για την άσκηση του κόστους των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιρειών και ελέγχει την ορθότητα και το βαθμό τήρησης των κανόνων αυτών.
- Συνεργάζεται με την επιτροπή που προβλέπεται στο άρθρο 7 του Ν 2331/1995 (ΦΕΚ 173Α’) για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές ενέργειες από τις εταιρείες και τους ορκωτούς ελεγκτές-λογιστές.

ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

- Πως θα μπορούσαν οι χώρες χωρίς βαριά βιομηχανία, χωρίς ισχυρό τραπεζικό σύστημα, να προσελκύσουν νέους επενδυτές;
- Πως θα μπορούσαμε να έχουμε ορθή και σαφή πληροφόρηση προκειμένου να επενδύσουμε σε νέες χώρες ή να συγκρίνουμε την πορεία ή την οικονομική θέση δυο επιχειρήσεων ίδιας οικονομικής

δραστηριότητας, δυο διαφορετικών κρατών όπου εν προκειμένω εφαρμόζουν διαφορετικά λογιστικά και φορολογικά πρότυπα;

Οι απαντήσεις των παραπάνω ερωτημάτων ήρθαν να δοθούν μέσω της κοινής σύγκλισης λογιστικών και φορολογικών προτύπων. Αυτός ήταν και ο στόχος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και ο λόγος ύπαρξής τους.

Άμεσα σκοπός των ΔΛΠ είναι να εξυπηρετήσουν και να βοηθήσουν ώστε να υπάρχει εναρμόνιση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των συναλλασσομένων με τις επιχειρήσεις (επενδυτών, πιστωτών, πελατών).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ-ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ

Δ.Α.Π. 1 - ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Έναρξη ισχύος: Το ΔΛΠ 1 αρχίζει να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις την ή μετά από την 1^η Ιουλίου 1998.

Σκοπός: Το πρότυπο αυτό επιδιώκει να περιγράψει το γενικό σκοπό των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίσει συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης, όσο και σε επίπεδο ομίλου επιχειρήσεων. Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων τελεί υπό την ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου της επιχείρησης. Για την επίτευξη του σκοπού, το πρότυπο θέτει γενικές αρχές για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

Δομή και περιεχόμενο: Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλους τους τύπους των επιχειρήσεων συμπεριλαμβανομένου των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύονται σαφώς και να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Για την κατάλληλη κατανόηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται, θα πρέπει επίσης να αναφέρονται ευκρινώς η επωνυμία της επιχείρησης, η περίοδος που καλύπτεται, το τηρούμενο νόμισμα, ο βαθμός ακρίβειας των ποσών που παρουσιάζονται και το αν αφορούν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας.

Με βάση το ΔΛΠ 1, τα στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις είναι:

- α) Ισολογισμός
- β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- γ) Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- δ) Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- ε) Επεξηγηματικές Σημειώσεις

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Με βάση τα ΔΛΠ για την κατάρτιση του ισολογισμού θα πρέπει να γίνει διαχωρισμός των κυκλοφοριακών και μη, περιουσιακών στοιχείων, καθώς και των τρεχουσών και μη τρεχουσών υποχρεώσεων. Ο διαχωρισμός γίνεται με βάση του αν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις, έχουν περίοδο διακανονισμού αντίστοιχα, τους δώδεκα μήνες (περίοδος που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις).

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

Με βάση το ΔΛΠ 1, η παρουσίαση της κατάρτισης αποτελεσμάτων μπορεί να γίνει είτε με τη μέθοδο των κατά είδος δαπανών, είτε με τη μέθοδο της λειτουργίας των δαπανών ή του «κόστους πωλήσεων», ανάλογα με το είδος οργανώσεως της επιχειρήσεως και σύμφωνα με την ανάγκη για ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Η κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων θα πρέπει να παρουσιάζει:

- i) Το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσης.
- ii) Κάθε έσοδο και έξοδο και κάθε κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια.
- iii) Την σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών.
- iv) Μεταφορές κεφαλαίων από και προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων.
- v) Το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημιάς στην αρχή της χρήσης και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς και την κίνηση της χρήσεως.
- vi) Συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως για κάθε κατηγορία κεφαλαίου και αποθεματικού, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Το ΔΛΠ 7 θέτει τις ρυθμίσεις για την παρουσίαση της καταστάσεως ταμειακών ροών και των σχετικών γνωστοποιήσεων.

ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων (Σημειώσεις) πρέπει να περιλαμβάνει:

- i) Παρουσίαση πληροφοριών για τις βάσεις καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επελέγησαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.

ii) Γνωστοποίηση των πληροφοριών που απαιτούνται από τα ΔΛΠ, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις.

iii) Παροχή πρόσθετων πληροφοριών, αναγκαίων, για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

iv) Παρουσίαση των μεθόδων αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν.

v) Γνωστοποίηση οποιουδήποτε ειδικότερου λογιστικού χειρισμού που κρίνεται απαραίτητη για την ορθή κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Τέλος πρέπει να γνωστοποιούνται η έδρα και η νομική μορφή της επιχείρησης, η χώρα ίδρυσης, μια περιγραφή της φύσης των εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων της, η επωνυμία της μητρικής αν πρόκειται για όμιλο επιχειρήσεων και ο αριθμός των εργαζομένων στο τέλος της χρήσης ή ο μέσος όρος κατά τη διάρκεια αυτής.

Πολλές οικονομικές μονάδες παρουσιάζουν, εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις, μια χρηματοοικονομική έκθεση της διοίκησής τους, όπου εξηγεί και περιγράφει τα κύρια χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής απόδοσης και της οικονομικής της θέσης, καθώς και αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει. Η έκθεση αυτή μπορεί να περιλαμβάνει μια επισκόπηση :

α) των κύριων παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν την χρηματοοικονομική απόδοση, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών του περιβάλλοντος της οικονομικής μονάδος, την ανταπόκριση και επίδραση αυτών, καθώς και την επενδυτική πολιτική σχετικά με την ενίσχυση της χρηματοοικονομικής απόδοσης.

β) οι πόροι χρηματοδότησης της οικονομικής μονάδος και η επιδιωκόμενη αναλογία υποχρεώσεων προς τα ίδια κεφάλαια.

γ) οι πόροι της οικονομικής μονάδας που δεν καταχωρούνται στον ισολογισμό.

Λογιστική Αρχή Της Αυτοτέλειας Των Χρήσεων

Η οικονομική μονάδα πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της τηρώντας τη λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμειακών ροών.

Ομοιομορφία Της Παρουσίασης

Η παρουσίαση και η κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να διατηρείται και να παρουσιάζεται ομοιόμορφα από περίοδο σε περίοδο.

Σημαντικότητα Και Ολότητα

Κάθε σημαντική κατηγορία των όμοιων στοιχείων πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Στοιχεία διαφορετικού είδους ή λειτουργίας πρέπει να απεικονίζονται ξεχωριστά εκτός αν είναι επουσιώδη.

Συμψηφισμός

Τα περιουσιακά στοιχεία οι υποχρεώσεις, καθώς και τα έσοδα και τα έξοδα δεν πρέπει να συμψηφίζονται, εκτός αν απαιτείται ή επιτρέπεται από πρότυπο ή διερμηνεία.

Δ.Α.Π. 2 - ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Έναρξη ισχύος: Οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά τη Διερμηνεία ΜΕΔ-1 Αρχή της συνέπειας - Διαφορετικοί τύποι κόστους για αποθέματα.

Σκοπός: Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικοποίησης των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το Πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε υποτίμησης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

Πεδίο εφαρμογής: Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από:

α) έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών

β) χρηματοοικονομικά μέσα (βλ. ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση και ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση)

γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με αγροτική δραστηριότητα και αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής

Το Πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στην επιμέτρηση αποθεμάτων που κατέχονται από:

α) παραγωγούς αγροτικών και δασικών προϊόντων, αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που επιμετρώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς.

β) διαπραγματευτές-μεσολαβητές εμπορευμάτων που επιμετρούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία μειωμένη κατά το άμεσο κόστος της πώλησης.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία:

α) που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης

β) που βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για τέτοια πώληση

γ) έχουν τη μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης κατά τη συνήθη ροή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, μείον το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Τα αποθέματα θα επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς και μεταποίησης και τις λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.

ΚΟΣΤΟΣ ΑΓΟΡΑΣ

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η οικονομική οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από τις φορολογικές αρχές), καθώς και έξοδα μεταφοράς, παράδοσης και λοιπά έξοδα άμεσα καταλογιστέα στην απόκτηση των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς.

ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΤΑΠΟΙΗΣΗΣ

Το κόστος μεταποίησης των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης συμπεριλαμβάνει ένα συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά. Σταθερά γενικά έξοδα παραγωγής είναι τα στοιχεία εκείνα του έμμεσου κόστους παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερά, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, όπως είναι η απόσβεση και συντήρηση εργοστασιακών κτηρίων και εξοπλισμού, αλλά και το κόστος της διεύθυνσης και διοίκησης του εργοστασίου. Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι τα στοιχεία του έμμεσου κόστους παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα, ανάλογα με τον όγκο της παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία. Ο επιμερισμός των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μεταποίησης βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

ΛΟΙΠΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΟΣΤΟΥΣ

Τα λοιπά στοιχεία κόστους συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους..

Παραδείγματα κόστους που δεν περιλαμβάνεται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζεται ως έξοδο της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, αποτελούν:

α) υπερβολικά μεγάλη φύρα υλών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικού κόστους.

β) κόστος αποθήκευσης, εκτός αν αυτό είναι αναγκαίο στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα επόμενο στάδιο παραγωγής

γ) γενικά έξοδα διοίκησης που δε συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση

δ) κόστος πώλησης.

ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΤΟΥ ΠΑΡΟΧΟΥ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Στην έκταση που οι πάροχοι υπηρεσιών έχουν αποθέματα, αυτά επιμετρώνται στο κόστος παραγωγής τους. Το κόστος αυτό αποτελείται κυρίως από την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, που συμπεριλαμβάνουν το επιβλέπον προσωπικό και τα αναλογούντα γενικά έξοδα. Η εργασία και τα λοιπά στοιχεία κόστους που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το γενικό διοικητικό προσωπικό δεν περιλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Το κόστος αποθεμάτων του παρέχοντος υπηρεσίες δεν περιλαμβάνει τα περιθώρια κέρδους ή τα μη αναλογούντα γενικά έξοδα που συχνά συνυπολογίζονται στις τιμές που χρεώνονται από τους παρέχοντες τις υπηρεσίες.

ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Για λόγους ευκολίας, μπορεί να χρησιμοποιούνται τεχνικές επιμέτρησης του κόστους των αποθεμάτων, όπως π.χ. η μέθοδος του πρότυπου κόστους ή η μέθοδος της τιμής λιανικής πώλησης, εφόσον το αποτέλεσμά τους προσεγγίζει το κόστος. Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της παραγωγικής ικανότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά τακτικά διαστήματα και, αν

είναι αναγκαίο, αναθεωρείται υπό το φως των τρεχουσών συνθηκών. Η μέθοδος της λιανικής τιμής πώλησης χρησιμοποιείται συχνά στον κλάδο λιανικής για την επιμέτρηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν παρόμοια περιθώρια κέρδους και για τα οποία δεν είναι πρακτικά δυνατό να χρησιμοποιηθούν άλλες κοστολογικές μέθοδοι. Το κόστος του αποθέματος προσδιορίζεται με μείωση της αξίας πώλησης του αποθέματος κατά το αρμόζον ποσοστό μεικτού περιθωρίου κέρδους. Το ποσοστό που χρησιμοποιείται λαμβάνει υπόψη και το απόθεμα που έχει υποτιμηθεί σε επίπεδο χαμηλότερο της αρχικής τιμής πωλήσεώς του. Για κάθε τμήμα λιανικής χρησιμοποιείται συχνά ένα μέσο ποσοστό.

ΤΥΠΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν είναι συνήθως εναλλάξιμα, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικούς σκοπούς, θα καθορίζεται με την εξατομίκευση του μεμονωμένου κόστους κάθε είδους. Εξατομικευμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα κόστη αποδίδονται σε εξατομικευμένα είδη του αποθέματος. Αυτός είναι ο κατάλληλος χειρισμός για τα είδη που προορίζονται για έναν ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Όμως, το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται με μία κανονική ροή. Υπό τέτοιες συνθήκες, η μέθοδος της επιλογής των ειδών που παραμένουν ως απόθεμα, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ώστε να επιτευχθούν προκαθορισμένες επιδράσεις επί του κέρδους ή της ζημίας.

ΚΑΘΑΡΗ ΡΕΥΣΤΟΠΟΙΗΣΙΜΗ ΑΞΙΑ

Το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο, αν αυτά έχουν υποστεί φθορά, αν έχουν αχρηστευθεί πλήρως ή μερικώς ή αν οι τιμές πώλησής τους έχουν μειωθεί. Το κόστος αποθεμάτων μπορεί επίσης να μην είναι

ανακτήσιμο, αν το προβλεπόμενο κόστος ολοκλήρωσης ή πώλησής τους έχει αυξηθεί. Η πρακτική της υποτίμησης των αποθεμάτων κάτω του κόστους, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, είναι συνεπής με την άποψη ότι, τα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από την αναμενόμενη να προκύψει από την πώληση ή τη χρήση τους.

Τα αποθέματα αποτιμώνται συνήθως στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία κατά είδος. Σε μερικές περιπτώσεις, όμως, 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 εκτιμήσεις 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 αποφέρουν τα αποθέματα

Οι εκτιμήσεις της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας επίσης λαμβάνουν υπόψη το σκοπό για τον οποίο τηρούνται τα αποθέματα. Οι ύλες και τα λοιπά υλικά, που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν 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. Μια νέα εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας γίνεται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Όταν παύουν να υφίστανται οι συνθήκες που προηγουμένως προκάλεσαν την υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους ή όταν υπάρχουν σαφείς ενδείξεις μιας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω διαφοροποιημένων οικονομικών συνθηκών, το ποσό της υποτίμησης αντिलογίζεται (ο αντिलογισμός περιορίζεται στο ποσό της αρχικής υποτίμησης) ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΩΣ ΕΞΟΔΟ

Όταν πωλούνται αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο της περιόδου κατά την οποία αναγνωρίστηκε το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημίες των αποθεμάτων πρέπει να αναγνωρίζονται στα έξοδα της περιόδου κατά την οποία προέκυψε η υποτίμηση ή η ζημία. Το ποσό κάθε αντιλογισμού της υποτίμησης των αποθεμάτων, που προκύπτει από μια αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, πρέπει να αναγνωρίζεται σε μείωση του ποσού της υποτίμησης των αποθεμάτων που βάρυνε τα έξοδα, κατά την περίοδο στην οποία γίνεται ο αντιλογισμός.

Μερικά αποθέματα μπορεί να κατανέμονται σε άλλους λογαριασμούς ενεργητικού, για παράδειγμα, αποθέματα που χρησιμοποιούνται σε ιδιοκατασκευαζόμενα πάγια περιουσιακά στοιχεία. Αποθέματα επιμεριζόμενα σε άλλο περιουσιακό στοιχείο με αυτό τον τρόπο, αναγνωρίζονται ως έξοδο κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρέχουν πληροφόρηση για:

- α) τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για την επιμέτρηση των αποθεμάτων, συμπεριλαμβανομένου του τύπου προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιήθηκε
- β) τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, όπως προσιδιάζει στην οικονομική οντότητα
- γ) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που τηρούνται στην εύλογη αξία μειωμένη κατά το άμεσο κόστος της πώλησης

δ) το ποσό αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου

ε) το ποσό κάθε υποτίμησης αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο της περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 34

στ) το ποσό κάθε αντιλογισμού οποιασδήποτε υποτίμησης που αναγνωρίζεται ως μείωση του ποσού των αποθεμάτων που αναγνωρίστηκε ως έξοδο της περιόδου, σύμφωνα με την παράγραφο 34

ζ) τις συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στον αντιλογισμό της υποτίμησης των αποθεμάτων, σύμφωνα με την παράγραφο 34 και

η) τη λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριαστεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Το ποσό των αποθεμάτων που αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου, το οποίο συχνά αποκαλείται κόστος πωληθέντων, περιλαμβάνει τα κόστη που είχαν προηγουμένως συμπεριληφθεί στην επιμέτρηση των αποθεμάτων που έχουν πλέον πωληθεί και μη επιμερισθέντα γενικά έξοδα παραγωγής καθώς και ασυνήθιστα ποσά που αφορούν κόστη παραγωγής αποθεμάτων. Οι ειδικότερες συνθήκες της οικονομικής οντότητας μπορεί επίσης να δικαιολογούν τον συνυπολογισμό άλλων ποσών, όπως το κόστος διάθεσης. Κάποιες οικονομικές οντότητες υιοθετούν μία μορφή παρουσίασης για τα κέρδη ή τις ζημίες που έχει ως αποτέλεσμα τη γνωστοποίηση ποσών εκτός του κόστους αποθεμάτων που αναγνωρίστηκαν ως έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου. Με τη μορφή αυτή, η οικονομική οντότητα παρουσιάζει μία ανάλυση των εξόδων με βάση μία ταξινόμηση που βασίζεται στη φύση των εξόδων. Σε αυτήν την περίπτωση, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα κόστη που

αναγνωρίστηκαν ως έξοδα για πρώτες ύλες και αναλώσιμα υλικά, εργατικό κόστος και άλλα κόστη, με το ποσό της καθαρής μεταβολής στα αποθέματα για την περίοδο.

Δ.Α.Π. 8 - ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ

Έναρξη ισχύος: Το πρότυπο είναι αναθεωρημένο και εφαρμόζεται για λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005.

Σκοπός: Ο σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών.

Το πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων.

Περιεχόμενο: Το κέρδος ή η ζημιά χρήσεως αποτελείται από:

- κέρδος ή ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες

- έκτακτα κονδύλια

Το κέρδος ή η ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες δημιουργείται από τα έσοδα και έξοδα τα οποία αφορούν τον τομέα εργασιών της επιχείρησης.

Υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες απαιτείται ξεχωριστή αναφορά και γνωστοποίηση των εσόδων και εξόδων (π.χ. όταν συντρέχει υποτίμηση αποθεμάτων ή παγίων ή αντιλογισμός τέτοιων προβλέψεων, δαπάνες ή προβλέψεις αναδιάρθρωσης μιας επιχείρησης, διακοπή μιας εμπορικής δραστηριότητας, δικαστικός συμβιβασμός, άλλες αντιστροφές προβλέψεων κλπ).

ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΕΡΔΗ/ ΖΗΜΙΕΣ

Τα έκτακτα κέρδη ή ζημιές εμφανίζονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης σε ξεχωριστή γραμμή, κάτω από το λειτουργικό αποτέλεσμα και αναλύεται η φύση του στις Σημειώσεις. Τα έκτακτα αποτελέσματα αφορούν σε γεγονότα, τα οποία είναι εξαιρετικά σπάνια, απρόβλεπτα και πέραν από κάθε επήρεια και έλεγχο (π.χ. ζημιές από φυσικές καταστροφές ή αποποίηση / απαλλοτρίωση περιουσιακών στοιχείων).

ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ

Λογιστικές εκτιμήσεις και κρίσεις απαιτούνται για τη διενέργεια προβλέψεων (απαιτήσεων, αποθεμάτων, ωφέλιμης ζωής παγίων, κλπ). Όταν μια εκτίμηση αναθεωρείται μεταγενέστερα, όταν υπάρχουν νέα δεδομένα και πληρέστερες πληροφορίες, τότε η διαφορά από τη μεταβολή αυτή λογίζεται στα αποτελέσματα χρήσης όταν αφορά την τρέχουσα χρήση ή λογίζεται και στις μελλοντικές χρήσεις, όταν αφορά και αυτές.

ΘΕΜΕΛΙΩΔΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΦΑΛΜΑΤΑ

Θεμελιώδες θεωρείται ένα λογιστικό λάθος εξαιτίας του οποίου οι οικονομικές καταστάσεις που αφορά δεν δίδουν την πραγματική εικόνα.

Συνήθως όταν εντοπίζεται και διορθώνεται ένα σημαντικό λογιστικό λάθος σε μεταγενέστερη περίοδο, τότε η διόρθωση αυτή γίνεται διαμέσου του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού κέρδη εις νέο και επανασυντάσσονται διορθωμένες συγκριτικές καταστάσεις ωσάν να υπήρχε η διόρθωση, εκτός εάν είναι αδύνατον να γίνει αυτό. Για τη διόρθωση αυτή απαιτείται γνωστοποίηση στις Σημειώσεις.

ΑΛΛΑΓΗ ΣΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Αλλαγή σε λογιστικές αρχές επιτρέπεται μόνο όταν αυτή:

- απαιτείται από νόμο

-από αλλαγή σε λογιστικό πρότυπο

-πρέπει να αποδοθεί ορθότερα κάποια συναλλαγή και πράξη.

Η αλλαγή εφαρμόζεται αναδρομικά, δια μέσου του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού κερδών εις νέο και ανασυντάσσεται συγκριτική πληροφορία των παρελθουσών χρήσεων εάν αυτό είναι εφικτό να γίνει, διαφορετικά λογίζεται στα αποτελέσματα χρήσης οπότε απαιτείται σύνταξη pro-forma οικονομικών συγκριτικών καταστάσεων. Απαιτείται γνωστοποίηση στις Σημειώσεις.

Στο ελληνικό δίκαιο, η διόρθωση γίνεται είτε διαμέσου του υπολοίπου κερδών εις νέο, είτε δια μέσου των αποτελεσμάτων, χωρίς όμως να απαιτούνται ρητά κάποιες γνωστοποιήσεις.

Επίσης δεν υπάρχει διάταξη για επιβολή αναδρομικής εφαρμογής ή ανασύνταξη οικονομικών καταστάσεων. Συνήθως οι επιδράσεις από την αλλαγή σε λογιστικές αρχές γίνονται στη χρήση που συμβαίνουν. Απαιτείται γνωστοποίηση με σημείωση επί του ισολογισμού ή στο προσάρτημα.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Όταν η για πρώτη φορά εφαρμογή προτύπου ή διερμηνείας έχει επίδραση στην τρέχουσα ή σε προγενέστερη περίοδο και θα έχει ή θα μπορούσε να έχει την

επίδραση αυτή σε μελλοντικές περιόδους, αλλά δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί το ποσό της προσαρμογής, η οντότητα θα γνωστοποιεί:

α) Τον τίτλο του προτύπου ή της διερμηνείας.

β) Όταν απαιτείται ότι η μεταβολή της λογιστικής πολιτικής γίνεται σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του (της).

γ) Το είδος της μεταβολής της λογιστικής πολιτικής.

δ) Όταν απαιτείται μια περιγραφή των μεταβατικών διατάξεων.

ε) Όταν απαιτείται, τις μεταβατικές διατάξεις που θα μπορούσαν να έχουν επίδραση σε μελλοντικές περιόδους.

στ) Για την τρέχουσα περίοδο και κάθε προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται στην έκταση που αυτό είναι εφικτό, το ποσό της προσαρμογής 1) για κάθε συγκεκριμένο κονδύλιο των οικονομικών καταστάσεων που επηρεάζεται και 2) τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή (αν εφαρμόζεται το ΔΛΠ 33).

ζ) Το ποσό προσαρμογής που σχετίζεται με περιόδους προγενέστερες των παρουσιαζόμενων στην έκταση που είναι εφικτό.

Δεν είναι απαραίτητο να επαναλαμβάνονται οι γνωστοποιήσεις αυτές στις οικονομικές καταστάσεις των επακόλουθων περιόδων.

Δ.Λ.Π. 12 - ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Έναρξη ισχύος: Το ΔΛΠ 12 άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1998.

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

α) τη μελλοντική ανάκτηση (τακτοποίηση) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης,

β) συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Κατά την καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτή της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ό,τι αυτές θα ήταν, αν η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτή δεν είχε φορολογικές συνέπειες, αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση), με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις

Πεδίο εφαρμογής: 1. Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος.

2. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στο φορολογητέο εισόδημα. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την επιχείρηση που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις.

3. Αυτό το Πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής για τις Κρατικές επιχορηγήσεις (βλέπε ΔΛΠ 20 "λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης") ή για τα φορολογικά κίνητρα των επενδύσεων. Όμως, αυτό το Πρότυπο καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή κίνητρα επενδύσεων

ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Λογιστικό αποτέλεσμα είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία μιας περιόδου, πριν από την αφαίρεση του εξόδου του φόρου.

Φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) είναι το ποσό του κέρδους (ή ζημίας) μιας περιόδου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι (επιστρεπτέοι) οι φόροι εισοδήματος.

Έξοδο φόρου (έσοδο φόρου) είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Τρέχων φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

α) εκπεστές προσωρινές διαφορές,

β) μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές, και

γ) μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους

Προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

α) είτε φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται,

β) είτε εκπεστές προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται).

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

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΡΕΧΟΥΣΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Ο τρέχων φόρος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους πρέπει να καταχωρείται ως υποχρέωση, στο βαθμό που δεν έχει καταβληθεί. Αν το ποσό που ήδη καταβλήθηκε για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους υπερβαίνει το οφειλόμενο ποσό για αυτές τις περιόδους, το επιπλέον πρέπει να καταχωρείται ως απαίτηση.

Το όφελος που σχετίζεται με μία φορολογική ζημία η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, πρέπει να καταχωρείται ως απαίτηση.

Όταν χρησιμοποιείται φορολογική ζημία για την ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, η επιχείρηση καταχωρεί το όφελος ως απαίτηση στη περίοδο στην οποία προκύπτει η φορολογική ζημία, επειδή αναμένεται ότι το όφελος θα εισρεύσει στην επιχείρηση και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Φορολογητέες προσωρινές διαφορές για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές θα αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εκτός στην έκταση που η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από:

- α) την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας

β) την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μία συναλλαγή που:

i) δεν είναι ενοποίηση επιχειρήσεων, και

ii) κατά το χρόνο της συναλλαγής, αυτή δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό αποτέλεσμα ούτε το φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία).

Είναι συνακόλουθο της καταχώρησης ενός περιουσιακού στοιχείου ότι η λογιστική αξία θα ανακτηθεί με τη μορφή οικονομικών οφελών που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση σε μελλοντικές περιόδους. Όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη φορολογική βάση του, το ποσό των φορολογητέων οικονομικών οφελών θα υπερβαίνει το ποσό που θα επιτρέπεται ως έκπτωση για φορολογικούς σκοπούς. Η διαφορά αυτή είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η υποχρέωση πληρωμής του προκύπτοντος φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους είναι μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Καθώς η επιχείρηση ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η φορολογητέα προσωρινή διαφορά θα αναστρέφεται και η επιχείρηση θα έχει φορολογητέο κέρδος. Αυτό καθιστά πιθανό ότι οικονομικά οφέλη θα εκρέουν από την επιχείρηση με τη μορφή φορολογικών πληρωμών. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο απαιτεί την καταχώρηση όλων των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων.

Έξοδο φόρου Το έξοδο/(έσοδο) φόρου που αφορά σε κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, πρέπει να εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Συναλλαγματικές διαφορές των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων εξωτερικού

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Τα σημαντικά ποσά από τα οποία αποτελείται το έξοδο (έσοδο) φόρου εισοδήματος πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά.

Στο έξοδο (έσοδο) φόρου μπορεί να περιλαμβάνονται:

α) Τρέχων φόρος έξοδο (έσοδο).

β) Κάθε προσαρμογή καταχωρούμενη στη περίοδο για τρέχοντες φόρους προηγούμενων περιόδων.

γ) Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου, (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με τη δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών.

δ) Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή επιβολή νέων φόρων.

ε) Το ποσό του οφέλους που προκύπτει από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος χρεωστικού φόρου.

στ) Το ποσό του οφέλους από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου.

ζ) Αναβαλλόμενο έξοδο φόρου, που προκύπτει από την μείωση ή αναστροφή προηγούμενης μείωσης, μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης

η) το ποσό του εξόδου φόρου (εισοδήματος) που σχετίζεται με εκείνες τις αλλαγές των λογιστικών πολιτικών και τα λάθη που περιλαμβάνονται στο

κέρδος ή τη ζημία σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν αναδρομικά.(ΔΛΠ 8)

Τα ακόλουθα πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται ξεχωριστά:

α) Το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στα ίδια κεφάλαια.

β) Το έξοδο (έσοδο) φόρου που αφορά σε έκτακτα κονδύλια που καταχωρήθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου.

γ) Μια εξήγηση της σχέσης μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού αποτελέσματος, με έναν ή αμφοτέρους από τους ακόλουθους τρόπους:

i) μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και του γινομένου του λογιστικού αποτελέσματος πολλαπλασιαζόμενου με τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή, (ή συντελεστές), γνωστοποιώντας επίσης τη βάση στην οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής (ή συντελεστές),

ii) Αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού συντελεστή φόρου και του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου, καθώς και γνωστοποίηση της βάσης επί της οποίας υπολογίζεται ο εφαρμοστέος συντελεστής φόρου.

δ) Μία εξήγηση των μεταβολών στον εφαρμοστέο συντελεστή ή συντελεστές, σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο.

ε) Το ποσό (και ημερομηνία λήξης, αν υπάρχει) των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων

πιστωτικών φόρων, για τους οποίους καμία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση δεν καταχωρείται στον Ισολογισμό.

στ) Το συγκεντρωτικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, για το οποίο δεν έχουν καταχωρηθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.

ζ) 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 περίοδο, (ii) το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου ή εξόδου που καταχωρήθηκε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που καταχωρήθηκαν στον ισολογισμό.

η) Σε σχέση με διακοπείσες εκμεταλλεύσεις, το έξοδο φόρου που αφορά:

i) στο κέρδος ή ζημία από τη διακοπή,

ii) στο κέρδος ή ζημία της περιόδου από συνήθεις δραστηριότητες της διακοπείσας εκμετάλλευσης, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται.

θ) Το ποσό των συνεπειών του φόρου εισοδήματος των μερισμάτων προς τους μετόχους της επιχείρησης, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση, αλλά δεν καταχωρήθηκαν ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις.

Δ.Α.Π. 16 - ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ

Έναρξη ισχύος: Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Σκοπός: Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση της οικονομικής οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων και οι ζημιές απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων, εκτός όταν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό.

Δεν εφαρμόζεται σε:

α) ενσώματα πάγια που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5) Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

β) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα

γ) αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση

δ) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Ωστόσο, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή τη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

α) πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και

β) το κόστος του στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Το παρόν Πρότυπο δεν προσδιορίζει τη μονάδα επιμέτρησης για την αναγνώριση, ήτοι τι συνιστά στοιχείο των ενσώματων παγίων. Συνεπώς, απαιτείται κρίση στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στις ιδιαίτερες συνθήκες της οικονομικής οντότητας. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επιμέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η οικονομική οντότητα αποτιμά κάθε κόστος των ενσώματων παγίων όταν πραγματοποιείται. Στα κόστη αυτά συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή στοιχείου των ενσώματων παγίων και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων, που καλύπτει τις προϋποθέσεις για να αναγνωρισθεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να επιμετράται στο κόστος του.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων περιλαμβάνει:

α) την τιμή αγοράς του, συμπεριλαμβανομένων των εισαγωγικών δασμών και των μη επιστρεπτέων φόρων αγοράς μετά την αφαίρεση εμπορικών εκπτώσεων και μειώσεων τιμών

β) κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει

γ) την αρχική εκτίμηση του κόστους αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί, δέσμευση που αναλαμβάνει η οικονομική οντότητα είτε κατά την απόκτηση του στοιχείου είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για συγκεκριμένη περίοδο για λόγους εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη.

Παραδείγματα κόστους που δεν θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων είναι:

α) το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας

β) το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (συμπεριλαμβανομένου του κόστους διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης)

γ) το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών (συμπεριλαμβανομένου του κόστους της εκπαίδευσης του προσωπικού) και

δ) τα διοικητικά και τα άλλα γενικά κόστη.

Η αναγνώριση του κόστους στη λογιστική αξία ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων παύει όταν το στοιχείο βρίσκεται στη τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Κατά συνέπεια, το κόστος της χρήσης ή της επανατοποθέτησης ενός στοιχείου δεν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του στοιχείου.

Επιμέτρηση του κόστους

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων είναι η ισοδύναμη τιμή μετρητοίς κατά την ημερομηνία αναγνώρισης. Εάν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των παγίων περιουσιακών στοιχείων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών όρων, η διαφορά, μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της τιμής, αναγνωρίζεται ως έξοδο τόκων, κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, εκτός αν ο τόκος αυτός αναγνωρίζεται στη λογιστική αξία του στοιχείου σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό του ΔΛΠ 23.

Μπορεί να γίνει ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων παγίων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει αν η πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία εξετάζοντας την έκταση στην οποία αναμένεται να μεταβληθούν οι ταμιακές ροές της ως αποτέλεσμα της πράξης. Μία πράξη ανταλλαγής έχει εμπορική ουσία αν:

α) η σύνθεση (κίνδυνος, χρόνος και ποσό) των ταμιακών ροών του παραληφθέντος περιουσιακού στοιχείου διαφέρει από τη σύνθεση των ταμιακών ροών του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου

β) η συγκεκριμένη αξία σε σχέση με την οντότητα του τμήματος των επηρεαζόμενων από τη συναλλαγή λειτουργιών της οικονομικής οντότητας μεταβάλλεται ως αποτέλεσμα της ανταλλαγής και

γ) η διαφορά του α) ή του β) είναι σημαντική σε σχέση με την εύλογη αξία των ανταλλασσόμενων περιουσιακών στοιχείων.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΠΑΡΑΓΩΓΗΣ

Ύστερα από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό στοιχείο, ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων του οποίου η εύλογη αξία μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης. Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιοριζόταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όταν ένα στοιχείο των ενσώματων παγίων αναπροσαρμόζεται, οι σωρευμένες αποσβέσεις του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής αντιμετωπίζονται με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

α) επαναδιατυπώνονται ανάλογα με τη μεταβολή στην προ αποσβέσεων αξία του περιουσιακού στοιχείου, ούτως ώστε η λογιστική αξία του, μετά την αναπροσαρμογή, να είναι ίση με την αναπροσαρμοσμένη αξία του. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται συχνά, όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται, επί τη βάσει ενός δείκτη που εφαρμόζεται ώστε να προσδιοριστεί το αποσβεσμένο κόστος αντικατάστασής του

β) συμψηφίζονται έναντι της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και το καθαρό ποσό επαναδιατυπώνεται σύμφωνα με το αναπροσαρμοσμένο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος αυτή συχνά χρησιμοποιείται για κτήρια. Κατηγορία ενσώματων παγίων είναι μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων, όμοιας φύσης και χρήσης για τις λειτουργίες της οικονομικής οντότητας.

ΑΠΟΣΒΕΣΗ

Κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων παγίων το κόστος του οποίου είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου θα αποσβένεται ξεχωριστά. Η οικονομική οντότητα κατανέμει το αρχικά αναγνωρισμένο ποσό ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων στα σημαντικά του τμήματα και αποσβένει ξεχωριστά κάθε τέτοιο τμήμα. Στο βαθμό που μια οικονομική οντότητα αποσβένει ξεχωριστά κάποια τμήματα ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων, θα αποσβένει ξεχωριστά και το υπόλοιπο στοιχείο. Το υπόλοιπο απαρτίζεται από τα τμήματα του στοιχείου που δεν είναι σημαντικά σε μεμονωμένη βάση. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική

αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο συνήθως αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα. Ωστόσο, κάποιες φορές τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο απορροφώνται στην παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων.

ΑΠΟΣΒΕΣΙΜΗ ΑΞΙΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η υπολειμματική αξία και η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου θα αναθεωρούνται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους και, αν οι προσδοκίες διαφέρουν από τις προηγούμενες εκτιμήσεις. Η απόσβεση αναγνωρίζεται έστω και αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του, υπό τον όρο ότι η υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου αρχίζει όταν καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα περιουσιακό στοιχείο αναλώνονται από την οικονομική οντότητα κυρίως δια της χρήσης του. Η ωφέλιμη ζωή ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται με βάση την αναμενόμενη χρησιμότητά του για την οικονομική οντότητα. Τα γήπεδα και τα κτήρια αποτελούν περιουσιακά στοιχεία που διαχωρίζονται μεταξύ τους και λογιστικοποιούνται χωριστά, έστω και αν αποκτώνται μαζί. Με κάποιες εξαιρέσεις, όπως τα λατομεία και οι τοποθεσίες που χρησιμοποιούνται ως χώροι

ταφής αποβλήτων, η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και συνεπώς δεν αποσβένεται.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να αναλωθούν από την οικονομική οντότητα. Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους.

Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γνωστοποιούν για κάθε κατηγορία των ενσώματων παγίων:

α) τις βάσεις επιμέτρησης που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας

β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν

γ) τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν,

δ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και τη σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζόμενων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) αρχής και τέλους περιόδου,

ε) μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει:

i) προσθήκες,

ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις,

iii) αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,

iv) αυξήσεις ή μειώσεις που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 31, 39 και 40 και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν απευθείας στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

v) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

vi) ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα σύμφωνα με το ΔΛΠ 36,

vii) αποσβέσεις,

viii) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το λειτουργικό νόμισμα σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, συμπεριλαμβανομένης της μετατροπής συναλλάγματος της αλλοδαπής επιχείρησης στο νόμισμα παρουσίασης της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας και

ix) άλλες μεταβολές.

Δ.Α.Π. 18 - ΕΣΟΔΑ

Έναρξη ισχύος: Αυτό το ΔΛΠ αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995.

Σκοπός: Στο πλαίσιο της κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, άλλη από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια. Σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων.

Τα έσοδα εμπεριέχουν τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα εκμετάλλευσης. Επίσης, τα έσοδα λογίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αυτά τα οφέλη μπορεί να αποτιμηθούν βάσιμα. Αυτό το πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς λογίζεται το έσοδο, επίσης περιέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

Πεδίο εφαρμογής: Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:

α) Την πώληση αγαθών

β) Την παροχή υπηρεσιών και

γ) την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Δεν περιλαμβάνονται στο ΔΛΠ 18 τα έσοδα από

α) Συμβάσεις κατασκευής έργων (αφορούν ΔΛΠ 11)

β) Συμβάσεις μίσθωσης (αφορούν ΔΛΠ 17)

γ) Μερίσματα (αφορούν ΔΛΠ 28)

δ) Μεταβολές στην εύλογη αξία στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού, καθώς και τα έσοδα από την πώλησή τους (αφορούν ΔΛΠ 32 και 39)

ε) Από ασφαλιστικές συμβάσεις (αφορούν ΔΛΠ 19)

στ) Από αύξηση της εύλογης αξίας πάνω στα αγροτικά, κτηνοτροφικά και δασικά προϊόντα (αφορούν ΔΛΠ 41)

ζ) Εξόρυξη φυσικών μεταλλευμάτων.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Έσοδο: Είναι η μικτή εισροή ωφελημάτων στη διάρκεια της χρήσης που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχειρήσεως, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα μια αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από μετόχους ή εταίρους.

Πραγματική αξία: Είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ μερών που έχουν πλήρη γνώση και συμμετέχουν με τη θέλησή τους σε μια συναλλαγή.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΣΟΔΟΥ

Το ποσό του εσόδου που προκύπτει από μια 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 αντάλλαγμα 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 τον πιο προσιτό από τους ακόλουθους δύο τρόπους:

1. Με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοια πιστωτικά αξιόγραφα
2. Με το επιτόκιο που προεξοφλεί το ονομαστικό ποσό του πιστωτικού αξιόγραφου στην τρέχουσα τιμή πώλησεως μετρητοίς των αγαθών ή υπηρεσιών.

Η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος καταχωρείται ως έσοδο τόκου.

ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ

Το έσοδο από την 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 στην 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 τη 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. Παράδειγμα τέτοιων περιστάσεων είναι: i)Όταν η επιχείρηση διατηρεί υποχρεώσεις για μη ικανοποιητική λειτουργία, ii)Όταν τα αγαθά αποστέλλονται με τον όρο της εγκαταστάσεως και η εγκατάσταση αποτελεί ουσιώδες μέρος της συμφωνίας που δεν έχει ακόμα εκπληρωθεί, iii)Όταν ο αγοραστής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει την αγορά για λόγο καθορισμένο στη συμφωνία πώλησεως και η επιχείρηση είναι αβέβαιη για την πιθανότητα επιστροφής.

ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

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

- α) Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα-βάσιμα.

β) Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη σύμβαση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

γ) Το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα και

δ) τα κόστη που αναλήφθηκαν για τη συναλλαγή και αυτά που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα.

ΤΟΚΟΙ, ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

Το έσοδο που προκύπτει από την εκ' μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που δίδουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα πρέπει να καταχωρείται όταν:

i) Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, βάση της σύμβασης, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

ii) Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Τα έσοδα πρέπει να αντιμετωπίζονται λογιστικά με βάση τους εξής κανόνες:

α) Οι τόκοι θα αναγνωρίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου, καθώς παρατίθεται στο ΔΛΠ 39.

β) Τα δικαιώματα θα αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, ανάλογα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης και

γ) Τα μερίσματα θα αναγνωρίζονται όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα είσπραξης τους από τους μετόχους.

Με βάση το **Ελληνικό Δίκαιο** τα έσοδα κυρίως προέρχονται από: α) Πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων, β) Πωλήσεις υπηρεσιών, γ) Επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις εκτός εκείνων που χορηγούνται για κτήσεις περιουσιακών στοιχείων, δ) Επενδύσεις των διαθεσίμων κεφαλαίων της επιχείρησης.

Βάση της ελληνικής πρακτικής γίνεται εγγραφή στα βιβλία σε πράξεις ανταλλαγής αγαθών και υπηρεσιών.

Επίσης τίθεται φορολογικό ζήτημα κυρίως ως αναφορά τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, η αναγνώριση εσόδων σε κάθε χρήση με βάση τα ΔΛΠ ακολουθεί τους κανόνες:

- Αρχή του δεδουλευμένου
- Αρχή της αντιστοίχισης εσόδων-εξόδων.

Περαιτέρω, το ύψος των εσόδων μπορεί να εξαρτάται και από το χρόνο είσπραξης (δηλ. όταν αναμένεται ότι η πραγματική είσπραξη θα πραγματοποιηθεί πολύ μεταγενέστερα, το έσοδο πρέπει να υπολογίζεται προεξοφλημένο).

Οι αρχές αυτές δε συμπίπτουν πλήρως με τις αρχές αναγνώρισης φορολογικών εσόδων μας, που στηρίζεται κατά βάση στη αρχή του ληξιπρόθεσμου και απαραίτητου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί :

α) Τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζει για την καταχώρηση των εσόδων καθώς και τις μεθόδους προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης των συναλλαγών, που αφορούν σε παροχή υπηρεσιών.

β) Το ποσό κάθε σημαντικής κατηγορίας εσόδων, που έχουν καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, συμπεριλαμβανομένων των εσόδων που προκύπτουν από :

- πώληση αγαθών

- παροχή υπηρεσιών

- τόκους

- δικαιώματα εκμετάλλευσης

- μερίσματα

γ) το ποσό των εσόδων που προκύπτει από ανταλλαγές αγαθών ή υπηρεσιών, το οποίο συμπεριλαμβάνεται σε κάθε σημαντική κατηγορία εσόδων.

Δ.Α.Π. 20 - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Έναρξη ισχύος: Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1984. Το παρόν αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που είχε εγκριθεί αρχικά από το Συμβούλιο τον Νοέμβριο του 1982. Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα το 1991 και έπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο.

Πεδίο εφαρμογής: Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με:

- α) τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανακλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες,
- β) κρατική υποστήριξη, που παρέχεται στην επιχείρηση με τη μορφή οφέλους, που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζεται ή περιορίζεται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, τα φορολογικά κίνητρα επενδύσεων, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου),
- γ) κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης,

ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

Οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένης και της εύλογης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, δεν πρέπει να καταχωρούνται μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- α) η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τις διέπουν, και
- β) οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν.

Ο τρόπος είσπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο, που θα υιοθετηθεί σχετικά με την επιχορήγηση. Έτσι, η επιχορήγηση λογιστικοποιείται με τον ίδιο τρόπο, είτε εισπράττεται σε μετρητά είτε μειωτικά κάποιας υποχρέωσης προς το κράτος. Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρούνται, σε συστηματική βάση, ως έσοδα στις περιόδους που είναι αναγκαίο για το συσχετισμό τους με τα αντίστοιχα κόστη που σκοπό έχουν να αντισταθμίσουν. Δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Δύο είναι οι τρόποι γενικής προσέγγισης του λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων: η προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με την οποία η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται απευθείας σε πίστωση των ιδίων κεφαλαίων και η προσέγγιση μέσω των εσόδων, σύμφωνα με την οποία η επιχορήγηση μεταφέρεται στα έσοδα μιας ή περισσότερων περιόδων. Όσοι υποστηρίζουν την προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, προβάλλουν τα εξής επιχειρήματα:

- α) οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν μέσο χρηματοδότησης, και επομένως, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, παρά να περνούν μέσα από την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και να συμψηφίζονται με τα έξοδα τα οποία χρηματοδοτούν. Εφόσον δεν αναμένεται επιστροφή τους, πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια,

β) δεν είναι σωστό να καταχωρούνται οι κρατικές επιχορηγήσεις στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δεν συνιστούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο, που παρέχεται από το κράτος, χωρίς αντίστοιχο κόστος.

Τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ της προσέγγισης μέσω των εσόδων, είναι τα ακόλουθα:

α) δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισπράξεις που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν μπορεί να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αλλά πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα στις σχετικές περιόδους,

β) οι κρατικές επιχορηγήσεις σπάνια δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί μια επιχείρηση πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες δεσμεύσεις. Πρέπει, κατά συνέπεια, να καταχωρούνται ως έσοδα και να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα κόστη που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να αντισταθμίσουν

γ) εφόσον οι φόροι εισοδήματος και οι λοιποί φόροι αποτελούν χρεώσεις έναντι των εσόδων, λογικό είναι και οι κρατικές επιχορηγήσεις που αποτελούν προέκταση δημοσιονομικών πολιτικών να αντιμετωπίζονται ως στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Για το χειρισμό μέσω των αποτελεσμάτων, αποτελεί θεμελιώδη προϋπόθεση οι κρατικές επιχορηγήσεις να καταχωρούνται, με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό, στα έσοδα των περιόδων, μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει ο συσχετισμός των επιχορηγήσεων αυτών με τα αντίστοιχα κόστη. Η καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την εισπράξή τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων (βλέπε ΔΛΠ 1 "παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων") και θα μπορούσε

να γίνει αποδεκτή, μόνο σε περίπτωση που δεν θα υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε άλλες περιόδους από εκείνη στην οποία εισπράχθηκε.

Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι περίοδοι στις οποίες η επιχείρηση καταχωρεί το κόστος ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση και κατά συνέπεια, οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα καταχωρούνται στα έσοδα της ίδιας περιόδου που επιβαρύνθηκε τα έξοδα αυτά. Ομοίως, οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις σε αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται, συνήθως, ως έσοδα στις περιόδους που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων και η καταχώρησή τους γίνεται αναλογικά με τις αποσβέσεις που χρεώνονται.

Είναι δυνατόν, επίσης, οι επιχορηγήσεις που συνδέονται με μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων δεσμεύσεων. Στην περίπτωση αυτή, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται στα έσοδα των περιόδων που επιβαρύνθηκαν με τα κόστη αντιμετώπισης αυτών των δεσμεύσεων. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου μπορεί να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν σωστό να καταχωρηθεί ως έσοδο κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.

Μερικές φορές, η λήψη επιχορηγήσεων αποτελεί μέρος μιας δέσμης οικονομικών ή δημοσιονομικών ευνοϊκών μέτρων, τα οποία διέπονται από ορισμένους όρους. Στις περιπτώσεις αυτές, απαιτείται προσοχή για την καταχώρηση των συνθηκών δημιουργίας κόστους και εξόδων, που προσδιορίζουν τις περιόδους στις οποίες θα καταχωρηθεί ως έσοδο η επιχορήγηση. Μπορεί να είναι θεμιτή η κατανομή μέρους της επιχορήγησης με μία βάση και μέρους αυτής με άλλη βάση.

Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αποζημίωση για δαπάνες ή ζημιές που επιβάρυναν την οντότητα ή προκειμένου να της παρασχεθεί άμεση

οικονομική υποστήριξη χωρίς να επισύρει σχετικά μελλοντικά κόστη, θα αναγνωρίζεται ως έσοδο της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παροχή κρατικής επιχορήγησης μπορεί να δίδεται ως άμεση οικονομική ενίσχυση της οντότητας και όχι ως κίνητρο για την ανάληψη συγκεκριμένης δαπάνης. Τέτοιες επιχορηγήσεις μπορεί να περιορίζονται σε μια μεμονωμένη οντότητα και να μην είναι διαθέσιμες σε μία ολόκληρη κατηγορία δικαιούχων. Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να απαιτούν την αναγνώριση της επιχορήγησης ως έσοδο στην περίοδο στην οποία η οντότητα δικαιούται να την εισπράξει μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

Είναι δυνατό μια οντότητα να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη δαπανών ή ζημιών που τη βάρυναν σε προηγούμενη περίοδο. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής αναγνωρίζεται ως έσοδο στην περίοδο στην οποία καθίσταται εισπρακτέα, μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της. (ΔΛΠ 8)

ΜΗ ΝΟΜΙΣΜΑΤΙΚΕΣ ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙ

Μια κρατική επιχορήγηση μπορεί να λάβει τη μορφή μεταβίβασης ενός μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου, όπως ένα οικόπεδο ή άλλοι πόροι, για εκμετάλλευση από την επιχείρηση. Στις περιπτώσεις αυτές, η εκτίμηση της εύλογης αξίας του μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου και η λογιστικοποίηση, τόσο της επιχορήγησης, όσο και αυτού του περιουσιακού στοιχείου, γίνεται συνήθως στην εύλογη αξία. Ένας εναλλακτικός τρόπος, που ακολουθείται μερικές φορές, είναι η καταχώρηση τόσο του περιουσιακού στοιχείου, όσο και της επιχορήγησης, σε συμβολικό ποσό.

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των μη νομισματικών κρατικών επιχορηγήσεων σε εύλογη αξία, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε ως αναβαλλόμενο έσοδο, είτε αφαιρετικά της λογιστικής αξίας των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

Δύο είναι οι μέθοδοι που θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση, στις οικονομικές καταστάσεις, των επιχορηγήσεων για περιουσιακά στοιχεία (ή του αναλογούντος μέρους τέτοιων επιχορηγήσεων). Με τη μία μέθοδο η επιχορήγηση θεωρείται ως αναβαλλόμενο έσοδο, το οποίο καταχωρείται με συστηματική και ορθολογική βάση στα έσοδα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Με την άλλη μέθοδο, η επιχορήγηση μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση καταχωρείται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ζωής αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου, μέσω της μειωμένης χρέωσης των αποσβέσεων.

Η αγορά περιουσιακών στοιχείων και η λήψη των σχετικών επιχορηγήσεων μπορεί να προκαλέσει σημαντικές μεταβολές στις ταμιακές ροές της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό, αλλά και για να δοθεί η εικόνα της συνολικής επένδυσης σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές εμφανίζονται πολλές φορές σε ξεχωριστό κονδύλι στην Κατάσταση Ταμιακών Ροών, άσχετα αν, για τους σκοπούς παρουσίασης στον ισολογισμό, η επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί ή όχι, από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία. Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα. Σε μερικές περιπτώσεις, οι επιχορηγήσεις που είναι συναφείς με έσοδα παρουσιάζονται σε πίστωση της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε ξεχωριστά, είτε κάτω από κάποιο γενικό τίτλο, όπως "Λοιπά έσοδα". Εναλλακτικά αφαιρούνται από τα αντίστοιχα Έξοδα.

Οι υποστηρικτές της πρώτης μεθόδου ισχυρίζονται ότι δεν επιτρέπεται ο

συμψηφισμός εσόδων και εξόδων και ότι ο διαχωρισμός της επιχορήγησης από τα έξοδα διευκολύνει τη σύγκριση με άλλα έξοδα, που θα επηρεάζονταν από την επιχορήγηση. Υπέρ της δεύτερης μεθόδου υπάρχει το επιχείρημα ότι τα έξοδα θα μπορούσαν κάλλιστα να μην είχαν γίνει από την επιχείρηση, αν η επιχορήγηση δεν ήταν διαθέσιμη και, η παρουσίαση του εξόδου χωρίς συμψηφισμό με την επιχορήγηση θα ήταν παραπλανητική. Και οι δύο μέθοδοι θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα. Η γνωστοποίηση της επιχορήγησης μπορεί να είναι αναγκαία για μια καλύτερη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Είναι συνήθως πρόπον να γνωστοποιείται η επίδραση της επιχορήγησης σε κάθε κονδύλι εσόδου ή εξόδου για το οποίο απαιτείται ξεχωριστή παρουσίαση.

ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ

Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της, πρέπει να λογιστικοποιείται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης (βλέπε ΔΛΠ 8 "καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές"). Η επιστροφή μιας επιχορήγησης συναφούς με έσοδα, πρέπει πρώτα να συμψηφίζεται με το αναπόσβεστο πιστωτικό υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού εσόδων επομένων περιόδων. Εφόσον η επιστροφή υπερβαίνει αυτό το υπόλοιπο, ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η επιστροφή πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο. Η επιστροφή επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού, ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επομένων περιόδων. Το σωρευμένο ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα είχε καταχωρηθεί ως έξοδο, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο.

Οι συνθήκες που δημιουργούν θέμα επιστροφής της επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απαιτούν εξέταση της πιθανής απομείωσης της νέας λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

ΚΡΑΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ

Από τον ορισμό για τις κρατικές επιχορηγήσεις, εξαιρούνται ορισμένες μορφές κρατικής υποστήριξης, που δεν είναι εύλογα επιδεκτικές αποτίμησης, καθώς και συναλλαγές με το κράτος, για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.

Παραδείγματα κρατικής υποστήριξης που δεν είναι εύλογα επιδεκτική αποτίμησης αποτελούν, οι δωρεάν τεχνικές ή εμπορικές συμβουλές και η παροχή εγγυήσεων. Παράδειγμα κρατικής υποστήριξης, για την οποία δεν είναι δυνατόν να γίνεται διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης, αποτελεί η περίπτωση που μέρος των πωλήσεων της επιχείρησης βασίζεται στο πρόγραμμα κρατικών προμηθειών. Μολονότι δεν αμφισβητείται η ύπαρξη του οφέλους για την επιχείρηση, ωστόσο κάθε προσπάθεια για διαχωρισμό των συνήθων συναλλαγών της από εκείνες που σχετίζονται με την κρατική υποστήριξη θα ήταν μάλλον αυθαίρετη.

Η σημαντικότητα του οφέλους, με βάση τα πιο πάνω παραδείγματα, μπορεί να είναι τέτοια ώστε να απαιτείται γνωστοποίηση της φύσης, έκτασης και διάρκειας της υποστήριξης, για να μην υπάρχει περίπτωση παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων. Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο, αποτελούν μορφή κρατικής υποστήριξης, χωρίς όμως να προσδιορίζεται ποσοτικά το όφελος με τον καταλογισμό τόκων.

Στο Πρότυπο αυτό, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει την παροχή υποδομής για τη βελτίωση των γενικών δικτύων μεταφορών και επικοινωνιών και την παροχή εξελιγμένων διευκολύνσεων, όπως είναι τα έργα άρδευσης και δίκτυα ύδατος, που είναι διαθέσιμα σε συνεχή και ακαθόριστη βάση, προς όφελος όλης της τοπικής κοινωνίας.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Τα ακόλουθα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- α) η ακολουθούμενη λογιστική αρχή για τις κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένων και των μεθόδων παρουσίασής τους στις οικονομικές καταστάσεις,
- β) η φύση και έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και μία ένδειξη για άλλες μορφές κρατικής υποστήριξης, από τις οποίες η επιχείρηση έχει ωφεληθεί άμεσα και,
- γ) ανεκπλήρωτοι όροι και λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει καταχωρηθεί.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Η επιχείρηση κατά την πρώτη εφαρμογή αυτού του Προτύπου, πρέπει να:

- α) συμμορφωθεί, όπου συντρέχει περίπτωση, στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις,

β) είτε:

- ι) προσαρμόσει τις οικονομικές καταστάσεις της για την αλλαγή της λογιστικής αρχής, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 "καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές", είτε,

ii) εφαρμόσει τις λογιστικές διατάξεις του Προτύπου αυτού μόνο για τις επιχορηγήσεις ή το μέρος των επιχορηγήσεων, που το δικαίωμα είσπραξης ή η υποχρέωση επιστροφής τους, δημιουργείται μετά από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Προτύπου.

Δ.Λ.Π. 36 - ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Έναρξη ισχύος: α) στη λογιστική αντιμετώπιση υπεραξίας και άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004 και
β) σε όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία μελλοντικά από την πρώτη ετήσια περίοδο που αρχίζει την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004.

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα, για να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσης ή πώλησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το Πρότυπο απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να αναστρέφει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις.

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:

- α) αποθέματα
- β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων
- γ) αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία
- δ) περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους

ε) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 .

στ) επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία

ζ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε αγροτική δραστηριότητα και τα οποία επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης

η) το αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα σύμφωνα με ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια* και

θ) μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5.

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως:

α) θυγατρικές, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις

β) συγγενείς επιχειρήσεις, όπως καθορίστηκαν στο ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και

γ) κοινοπραξίες, όπως καθορίζονται στο ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε κοινοπραξίες.

Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται όταν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Η οικονομική οντότητα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Η δυνατότητα ενός άυλου περιουσιακού

στοιχείου να δημιουργεί επαρκή μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του, υπόκειται συνήθως σε μεγαλύτερη αβεβαιότητα πριν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο προς χρήση παρά εφόσον είναι διαθέσιμο προς χρήση.

Αποδείξεις από την αναφορά εσωτερικού ελέγχου, που δείχνουν ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο, περιλαμβάνουν την ύπαρξη:

α) ταμιακών ροών για απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου ή μεταγενέστερων ταμιακών αναγκών για λειτουργία ή συντήρηση αυτού, που είναι ουσιωδώς υψηλότερες από εκείνες που αρχικά προϋπολογίσθηκαν

β) πραγματικών καθαρών ταμιακών ροών ή λειτουργικού κέρδους ή ζημίας που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο, που είναι σημαντικά χειρότερες από εκείνες που προϋπολογίσθηκαν

γ) μιας σημαντικής πτώσης στις προϋπολογισμένες καθαρές ταμιακές ροές ή στο λειτουργικό κέρδος ή μιας σημαντικής αύξησης στην προϋπολογισμένη ζημία, που απορρέει από το περιουσιακό στοιχείο ή

δ) λειτουργικών ζημιών ή καθαρών ταμιακών εκροών για το περιουσιακό στοιχείο, όταν τα ποσά της τρέχουσας περιόδου έχουν συναθροιστεί με προϋπολογισμένα ποσά για το μέλλον.

Αν τα αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης των επενδύσεων, έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου, η οικονομική οντότητα δεν χρειάζεται να προβεί σε μια επίσημη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) αν το προεξοφλητικό επιτόκιο, που χρησιμοποιείται κατά τον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου, είναι απίθανο να επηρεάζεται από την αύξηση σε αυτά τα αγοραία ποσοστά. Για παράδειγμα, αυξήσεις σε βραχυπρόθεσμα επιτόκια, μπορεί να μην έχουν μια ουσιώδη επίδραση στο προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για ένα περιουσιακό στοιχείο, το οποίο έχει μια μακρά απομένουσα ωφέλιμη ζωή

β) αν το προεξοφλητικό επιτόκιο, που χρησιμοποιείται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης του περιουσιακού στοιχείου είναι πιθανό να επηρεάζεται από την αύξηση των αγοραίων επιτοκίων, αλλά προηγούμενη ανάλυση της ευαισθησίας του ανακτήσιμου ποσού δείχνει ότι:

i) δεν είναι πιθανό να υπάρξει ουσιαστική μείωση του ανακτήσιμου ποσού διότι είναι πιθανό οι μελλοντικές ταμιακές ροές επίσης να αυξηθούν (π.χ. σε ορισμένες περιπτώσεις η οικονομική οντότητα μπορεί να είναι σε θέση να αποδείξει ότι προσαρμόζει τα έσοδά της προκειμένου να αντισταθμίσει κάθε αύξηση των επιτοκίων της αγοράς) ή

ii) η μείωση του ανακτήσιμου ποσού είναι απίθανο να καταλήγει σε μια ουσιαστική ζημία απομείωσης.

Η ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΤΟΥ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ

Το παρόν Πρότυπο ορίζει το ανακτήσιμο ποσό ως το υψηλότερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών. Δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερες η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία λόγω χρήσης του. Για παράδειγμα, αν οποιοδήποτε από

αυτά τα ποσά υπερβαίνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, το περιουσιακό στοιχείο δεν είναι απομειωμένο και δεν είναι αναγκαίο να εκτιμάται το άλλο ποσό. Μπορεί να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, ακόμη και όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αντικείμενο εμπορίου σε μια ενεργό αγορά.

Αν δεν υπάρχει κανένας λόγος να πιστεύει κανείς ότι η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει ουσιωδώς την εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησής του, η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησής του μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως το ανακτήσιμο ποσό του. Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο δεν δημιουργεί ταμιακές εισροές από συνεχή χρήση, που είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από εκείνες άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων. Σε μερικές περιπτώσεις, εκτιμήσεις, μέσοι όροι και εν συντομία υπολογισμοί μπορούν να παρέχουν μια λογική προσέγγιση των λεπτομερειακών υπολογισμών που απεικονίζονται σε αυτό το Πρότυπο, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης ή της αξίας λόγω χρήσης.

ΑΞΙΑ ΛΟΓΩ ΧΡΗΣΗΣ

Τα ακόλουθα στοιχεία θα αντικατοπτρίζονται στον υπολογισμό της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου:

- α) μια εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο
- β) προσδοκίες σχετικά με πιθανές διακυμάνσεις του ποσού ή του χρονοδιαγράμματος εκείνων των μελλοντικών ταμιακών ροών

γ) η διαχρονική αξία του χρήματος, αντιπροσωπευόμενη από το τρέχον επιτόκιο ελεύθερο κινδύνου της αγοράς

δ) το κόστος αντιμετώπισης της αβεβαιότητας που είναι σύμφυτη στο περιουσιακό στοιχείο και

ε) άλλα στοιχεία, όπως η έλλειψη ρευστότητας που οι συμμετέχοντες στην αγορά θα ενσωμάτωναν στον καθορισμό των μελλοντικών ταμιακών ροών που η οικονομική οντότητα αναμένει να αντλήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Η εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει τα ακόλουθα στάδια:

α) εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών εισροών και εκροών που προέρχονται από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από την τελική διάθεση του και

β) εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου σε αυτές τις μελλοντικές ταμιακές ροές.

Η διοίκηση αξιολογεί τη λογικότητα των παραδοχών στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλεπόμενες ταμιακές ροές της εξετάζοντας τις αιτίες των διαφορών μεταξύ προηγούμενων προβλεπόμενων ταμιακών ροών και τρεχόντων ταμιακών ροών. Ακόμα θα εξασφαλίζει ότι οι παραδοχές στις οποίες βασίζονται οι τρέχουσες προβλεπόμενες ταμιακές ροές είναι συνεπείς με τα προηγούμενα πραγματικά αποτελέσματα, με την προϋπόθεση ότι μεταγενέστερα γεγονότα ή συνθήκες που δεν υφίσταντο όταν δημιουργήθηκαν εκείνες οι πραγματικές ταμιακές ροές το επιτρέπουν. Οι προβλέψεις ταμιακών ροών μέχρι το τέλος της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου εκτιμώνται κατά παρέκταση των προβλέψεων ταμιακών ροών, που βασίζονται στους οικονομικούς προϋπολογισμούς/προγνώσεις, χρησιμοποιώντας ένα συντελεστή

ανάπτυξης για τα επόμενα χρόνια. Αυτός ο συντελεστής είναι σταθερός ή φθίνων, εκτός αν μια αύξηση στον συντελεστή αντικρίξει αντικειμενική πληροφόρηση, σχετικά με αναγνωρίσιμα σχήματα κατά τη διάρκεια του κύκλου ζωής ενός προϊόντος ή κλάδου. Αν αρμόζει, ο συντελεστής αύξησης είναι μηδενικός ή αρνητικός. Έως ότου η οικονομική οντότητα πραγματοποιήσει ταμιακές εκροές, που βελτιώνουν ή αναβαθμίζουν τις αποδόσεις ενός περιουσιακού στοιχείου, οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών δεν περιλαμβάνουν τις εκτιμώμενες μελλοντικές ταμιακές εισροές που αναμένονται να προκύψουν από την αύξηση των οικονομικών ωφελειών που σχετίζονται με την ταμιακή εκροή. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών περιλαμβάνουν μελλοντικές ταμιακές εκροές που είναι αναγκαίες για τη διατήρηση του επιπέδου των οικονομικών ωφελειών που αναμένεται να απορρεύσουν από το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάστασή του. Οι εκτιμήσεις μελλοντικών ταμιακών ροών δεν θα περιλαμβάνουν:

- α) ταμιακές εισροές ή εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες ή
- β) εισπράξεις ή πληρωμές φόρων εισοδήματος.

Η ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Όταν και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού αυτού στοιχείου, θα μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η μείωση είναι μια ζημία απομείωσης. Μια ζημία απομείωσης θα αναγνωρίζεται αμέσως στα αποτελέσματα, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με ένα άλλο Πρότυπο. Όταν το εκτιμώμενο ποσό για μια ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο αυτή αφορά, η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει μια υποχρέωση αν και μόνον αν, αυτό επιβάλλεται από ένα

άλλο Πρότυπο. Αν μια ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται, οποιαδήποτε αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις προσδιορίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 με σύγκριση της αναθεωρημένης λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου με τη φορολογική βάση του.

ΧΡΟΝΟΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΩΝ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Ο ετήσιος έλεγχος απομείωσης για μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία μπορεί να γίνεται σε οποιαδήποτε στιγμή κατά τη διάρκεια μιας ετήσιας περιόδου, με την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος γίνεται την ίδια στιγμή κάθε έτους. Αν τα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζουν τη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών, στην οποία έχει κατανεμηθεί η υπεραξία, ελεγχθούν για απομείωση την ίδια στιγμή με τη μονάδα που περιέχει την υπεραξία, θα ελέγχονται για απομείωση πριν τη μονάδα που περιέχει την υπεραξία. Κατά το χρόνο του ελέγχου απομείωσης μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία, μπορεί να υπάρξει ένδειξη απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου της μονάδας που περιέχει την υπεραξία. Ο πιο πρόσφατος λεπτομερής υπολογισμός που έγινε σε προηγούμενη περίοδο του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών στην οποία έχει επιμεριστεί υπεραξία μπορεί να χρησιμοποιηθεί στον έλεγχο απομείωσης για εκείνη τη μονάδα στην τρέχουσα περίοδο, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα ακόλουθα κριτήρια:

α) τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που απαρτίζουν τη μονάδα δεν έχουν μεταβληθεί σημαντικά από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού

β) ο πιο πρόσφατος υπολογισμός του ανακτήσιμου ποσού κατέληξε σε ποσό που υπερέβαινε τη λογιστική αξία της μονάδας κατά ένα σημαντικό ποσοστό και

γ) βάσει ανάλυσης των γεγονότων που έχουν συμβεί και των συνθηκών που έχουν μεταβληθεί από τον πιο πρόσφατο υπολογισμό του ανακτήσιμου ποσού, η πιθανότητα ότι ένας προσδιορισμός του τρέχοντος ανακτήσιμου ποσού θα κατέληγε σε ποσό χαμηλότερο της λογιστικής αξίας της μονάδας είναι απομακρυσμένη.

ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΜΙΑΣ ΖΗΜΙΑΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ

Αυτές οι απαιτήσεις χρησιμοποιούν τον όρο «ένα περιουσιακό στοιχείο», αλλά εφαρμόζονται το ίδιο σε ένα κατά ιδίαν περιουσιακό στοιχείο ή σε μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών. Η οικονομική οντότητα θα εκτιμά σε κάθε ημερομηνία αναφοράς, αν υπάρχουν ενδείξεις ότι μια ζημία απομείωσης, που αναγνωρίστηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενες περιόδους, εκτός από υπεραξία, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί .

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων:

α) το ποσό των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι (συγκεκριμένα κονδύλια) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία αυτές οι ζημίες απομείωσης συμπεριλαμβάνονται

β) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης που αναγνωρίστηκε στα αποτελέσματα, κατά τη διάρκεια της περιόδου και το συγκεκριμένο κονδύλι (συγκεκριμένα κονδύλια) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία αυτές οι ζημίες απομείωσης αναστρέφονται

γ) το ποσό των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε απευθείας στην καθαρή θέση κατά τη διάρκεια της περιόδου

δ) το ποσό των αναστροφών των ζημιών απομείωσης για αναπροσαρμοσμένα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίστηκε κατευθείαν στην καθαρή θέση, κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε ουσιαστική ζημία απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου για κάθε μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών:

α) τα γεγονότα και τις συνθήκες που οδήγησαν στην αναγνώριση ή την αναστροφή της ζημίας απομείωσης

β) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε

γ) για ένα μεμονωμένο περιουσιακό στοιχείο:

i) τη φύση των περιουσιακών στοιχείων και

ii) αν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8, τον τομέα προς αναφορά στον οποίο ανήκει το περιουσιακό στοιχείο

δ) για μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών:

i) μια περιγραφή της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (τέτοια ως αν είναι μια γραμμή παραγωγής, μια βιομηχανική εγκατάσταση, μια επιχειρηματική εκμετάλλευση, μια γεωγραφική περιοχή, ένας τομέας για τον οποίο πρέπει να παρέχονται πληροφορίες, όπως ορίστηκε στο ΔΠΧΑ 8),

ii) το ποσό της ζημίας απομείωσης που αναγνωρίστηκε ή αναστράφηκε κατά κατηγορία περιουσιακών στοιχείων και, αν η οικονομική οντότητα παρουσιάζει πληροφορίες κατά τομέα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 8, κατά τομέα προς αναφορά και

iii) αν η συγκέντρωση περιουσιακών στοιχείων για την εξατομίκευση της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών έχει αλλάξει από την προηγούμενη εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (αν υπάρχει), μια περιγραφή του τρέχοντα και του προηγούμενου τρόπου συγκέντρωσης των περιουσιακών στοιχείων και τους λόγους για τη μεταβολή του τρόπου με τον οποίο εξατομικεύεται η μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών

ε) αν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου (της μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών) είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος της πώλησης ή η αξία λόγω χρήσης του

στ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η εύλογη αξία του μείον το κόστος της πώλησης, τη βάση που χρησιμοποιήθηκε για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μείον το κόστος της πώλησης (όπως αν η εύλογη αξία προσδιορίστηκε με παραπομπή σε μια ενεργό αγορά)

ζ) αν το ανακτήσιμο ποσό είναι η αξία λόγω χρήσης, το προεξοφλητικό επιτόκιο (επιτόκια) που χρησιμοποιήθηκε στην τρέχουσα εκτίμηση και στην προηγούμενη εκτίμηση (αν υπάρχει) της αξίας λόγω χρήσης.

Δ.Α.Π. 37 - ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ- ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Έναρξη ισχύος: Αυτό το ΔΛΠ τίθεται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιουλίου 1999. Εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μια επιχείρηση εφαρμόζει αυτό το πρότυπο για περιόδους που αρχίζουν πριν την 1 Ιουλίου 1999, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται.

Σκοπός: Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι, σχετικά με τις προβλέψεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις (όπως και για τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία):

1. Εφαρμόζονται τα ορθά κριτήρια αναγνώρισης και βάσεις αποτίμησης
2. Γνωστοποιούνται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων, επαρκείς πληροφορίες, ώστε οι χρήστες να έχουν σαφή αντίληψη της φύσης του χρονοδιαγράμματος και των ποσών.

ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα πιθανό περιουσιακό στοιχείο, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και του οποίου η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή τη μη πραγματοποίηση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο της επιχείρησης.

Ένα παράδειγμα είναι η απαίτηση, την οποία μια επιχείρηση διεκδικεί, μέσω νομικών διαδικασιών, με αβέβαιο αποτέλεσμα.

Τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία δεν καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία και δεν απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, αφού αυτό θα είχε ως

συνέπεια και ισόποση καταχώρηση εσόδων, τα οποία μπορεί να μην πραγματοποιηθούν ποτέ.

Σημειώνεται ότι αν η πραγματοποίηση εσόδων είναι βέβαιη, τότε η σχετική απαίτηση δεν αποτελεί ενδεχόμενη απαίτηση και επομένως η λογιστική καταχώρησή της θα ήταν ορθή.

ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, που δεν εμπίπτουν ολοκληρωτικά στον έλεγχο της επιχείρησης.

Μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος αλλά δεν καταχωρείται, γιατί :

1. Δεν είναι πιθανό, ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα χρειαστεί, για να διακανονιστεί η δέσμευση, ή
2. Το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

Μια πρόβλεψη καταχωρείται όταν:

- Μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή ηθική) ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος
- Είναι πιθανόν ότι θα προκύψει εκροή πόρων
- Μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.

Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση της δαπάνης, που απαιτείται για να διακανονιστεί η δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος πρέπει να

λαμβάνεται υπ' όψιν για την εκτίμηση του ποσού της πρόβλεψης όχι όμως και τα κέρδη από αναμενόμενη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων. Επίσης ως πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται η παρούσα δέσμευση από μια επαχθή σύμβαση.

Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού. Η χρήση των προβλέψεων πρέπει να γίνεται μόνο για δαπάνες που τις αφορούν. Επίσης επιτρέπεται η αποτίμηση (προεξόφληση) της πρόβλεψης σε παρούσα αξία όταν το ποσό είναι πολύ σημαντικό και εξαρτάται από τον παράγοντα χρόνο. Σε ότι αφορά ενδεχόμενες απαιτήσεις το πρότυπο ορίζει ότι δεν πρέπει να γίνεται καμία καταχώρηση.

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί ένα πίνακα με την κίνηση των προβλέψεων, ο οποίος θα περιλαμβάνει τις λογιστικές αξίες κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης, καθώς επίσης και στοιχεία για τις πρόσθετες προβλέψεις που διενεργήθηκαν ή αντίστοιχα μειώσεις αυτών.

Κατά το ελληνικό δίκαιο, η αρχή της συντηρητικότητας επιβάλλει στις επιχειρήσεις, το λογισμό προβλέψεων για ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ζημιές που θα προκύψουν στο μέλλον, χωρίς να μπορεί επακριβώς να προσδιοριστεί ο χρόνος και το ποσό τους. Οι προβλέψεις που λογίζονται είναι γενικές και συνήθως ο τρόπος υπολογισμού τους ακολουθεί ειδικές φορολογικές διατάξεις. Επίσης ο Ν. 2190 ορίζει σαν γενική αρχή, ότι οι προβλέψεις πρέπει να διενεργούνται για κάθε κίνδυνο, που δύναται να εντοπιστεί. Αν δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί το ποσό, απαιτείται γνωστοποίηση στο προσάρτημα. Τέλος απαγορεύεται να διενεργούνται προβλέψεις εσόδων.

ΔΛΠ 38: ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Έναρξη ισχύος: α) στη λογιστική αντιμετώπιση άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004 και

β) στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των λοιπών άυλων περιουσιακών στοιχείων μελλοντικά από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που ξεκινάει την ή μετά τις 31η Μαρτίου 2004.

Σκοπός: Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος ένα άλλο Πρότυπο. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:

α) άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου Προτύπου

β) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση

γ) αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση

δ) δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων.

Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση, τέτοια όπως ένας ψηφιακός δίσκος μαγνητικής εγγραφής (στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού), μια νομική τεκμηρίωση (στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας) ή φιλμ. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, εκκίνησης, έρευνας και ανάπτυξης. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης. Εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής ενός Προτύπου μπορεί να υπάρχουν, αν οι δραστηριότητες ή οι συναλλαγές είναι τόσο εξειδικευμένες που καταλήγουν σε λογιστικά θέματα τα οποία ενδέχεται να χρήζουν αντιμετώπισης με έναν διαφορετικό τρόπο. Τέτοια θέματα ανακύπτουν στη λογιστική αντιμετώπιση της εξερεύνησης ή ανάπτυξης και εξόρυξης κοιτασμάτων πετρελαίου, φυσικών αερίων και μεταλλευμάτων σε εξορυκτικές βιομηχανίες και στην περίπτωση των ασφαλιστήριων συμβολαίων. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για τέτοιες δραστηριότητες και συμβόλαια.

ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Οι οικονομικές οντότητες συχνά δαπανούν πόρους ή αναλαμβάνουν υποχρεώσεις κατά την απόκτηση, ανάπτυξη, συντήρηση ή αναβάθμιση αυτών πηγών πόρων τέτοιων, όπως επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων, σχεδιασμού και εφαρμογής νέων διαδικασιών ή συστημάτων, αδειών, πνευματικής ιδιοκτησίας, γνώσεων αγοράς και εμπορικών σημάτων (συμπεριλαμβανομένων σημάτων και εκδοτικών τίτλων). Μερικά μόνο από τα στοιχεία πληρούν τον ορισμό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή, αναγνωρισιμότητα, έλεγχο πάνω σε ένα πόρο και ύπαρξη μελλοντικών οικονομικών ωφελειών. Ο ορισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο να είναι αναγνωρίσιμο ώστε να μη συγχέεται με την υπεραξία. Το περιουσιακό

στοιχείο πληροί το κριτήριο της αναγνωρισιμότητας κατά τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου όταν:

α) διαχωρίζεται, ήτοι μπορεί να διαχωριστεί ή να διαιρεθεί από την οικονομική οντότητα και να πωληθεί, μεταβιβαστεί, παραχωρηθεί, ενοικιαστεί ή ανταλλαγεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με σχετικό συμβόλαιο, περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ή

β) προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την οικονομική οντότητα ή από άλλα δικαιώματα και δεσμεύσεις.

ΕΛΕΓΧΟΣ

Η οικονομική οντότητα ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Τεχνικές γνώσεις και γνώσεις της αγοράς μπορούν να απολήξουν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Η οικονομική οντότητα ελέγχει αυτά τα οφέλη αν, για παράδειγμα, η γνώση προστατεύεται με νομικά δικαιώματα τέτοια όπως συγγραφικά δικαιώματα, έναν περιορισμό μιας εμπορικής συμφωνίας (όπου επιτρέπεται) ή με ένα νομικό καθήκον των εργαζομένων να διατηρούν εχεμύθεια. Μπορεί να έχει μια ομάδα εξειδικευμένου προσωπικού και μπορεί να είναι σε θέση να αναγνωρίζει πρόσθετες εξειδικεύσεις του προσωπικού, οι οποίες οδηγούν σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη από εκπαίδευση. Μπορεί να έχει ένα χαρτοφυλάκιο πελατών ή ένα μερίδιο αγοράς και να αναμένει ότι, χάριν στις προσπάθειες της για την οικοδόμηση πελατειακών σχέσεων και εμπιστοσύνης, οι πελάτες θα συνεχίσουν να συναλλάσσονται με την οικονομική οντότητα.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ

Η αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο απαιτεί όπως μια οικονομική οντότητα αποδεικνύει ότι το στοιχείο πληροί:

- α) τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου
- β) τα κριτήρια αναγνώρισης

Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν υπάρχουν συμπληρώσεις του στοιχείου ή αντικαταστάσεις τμημάτων του. Επιπρόσθετα, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται τέτοιες μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ένα ορισμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, παρά στην επιχείρηση ως ένα σύνολο. Μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεων, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία (είτε εξωτερικώς αποκτηθέντα είτε εσωτερικώς δημιουργούμενα) αναγνωρίζονται πάντοτε στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Αυτό συμβαίνει διότι η δαπάνη δεν μπορεί να διαχωριστεί από τη συνολική δαπάνη ανάπτυξης της επιχείρησης.

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζεται όταν και μόνον όταν:

- α) πιθανολογείται ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
- β) το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΩΣ ΜΕΡΟΣ ΜΙΑΣ ΣΥΝΕΝΩΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 3, αν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων, το κόστος αυτού του άυλου περιουσιακού στοιχείου

είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Συνεπώς, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο και το ΔΠΧΑ 3, ο αποκτών αναγνωρίζει άυλο περιουσιακό στοιχείο του αποκτώμενου κατά την ημερομηνία της απόκτησης ξεχωριστά από την υπεραξία, αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, άσχετα αν το περιουσιακό στοιχείο είχε αναγνωρισθεί από τον αποκτώντα πριν τη συνένωση επιχειρήσεων. Το έργο έρευνας και ανάπτυξης σε εξέλιξη του αποκτώμενου πληροί τις προϋποθέσεις του ορισμού του άυλου περιουσιακού στοιχείου όταν:

α) πληροί τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακό στοιχείο και

β) είναι αναγνωρίσιμο, ήτοι διαχωρίζεται ή ανακύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα.

Ένα αποκτηθέν σε συνένωση επιχειρήσεων άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να διαχωρίζεται, αλλά μόνο σε συνδυασμό με σχετικό ενσώματο πάγιο ή άυλο περιουσιακό στοιχείο. Οι όροι «μάρκα» και «ονομασία προϊόντος» συχνά χρησιμοποιούνται ως συνώνυμα των εμπορικών και άλλων σημάτων. Όμως, ο πρώτος είναι γενικός όρος του μάρκετινγκ που συνήθως αναφέρεται σε ομάδα συμπληρωματικών περιουσιακών στοιχείων όπως ένα εμπορικό σήμα (ή σήμα υπηρεσιών) και τη σχετιζόμενη εμπορική επωνυμία, τους τύπους, τις συνταγές και της τεχνικής εμπειρογνωμοσύνης. Η μόνη περίπτωση κατά την οποία μπορεί να μην είναι δυνατό να επιμετρηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία ενός αποκτηθέντος σε συνένωση επιχειρήσεων άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι όταν το άυλο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει από νομικά ή άλλα συμβατικά δικαιώματα και:

α) δεν μπορεί να διαχωριστεί ή

β) μπορεί να διαχωριστεί αλλά δεν υπάρχει ιστορικό ή απόδειξη πράξεων συναλλαγών για τα ίδια η παρόμοια περιουσιακά στοιχεία και η εκτίμηση της

εύλογης αξίας με διαφορετικό τρόπο θα συνεπάγεται τη χρήση μη μετρήσιμων μεταβλητών.

Οι χρηματιστηριακές τιμές σε μια ενεργό αγορά παρέχουν την πιο αξιόπιστη εκτίμηση της εύλογης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Αν δεν υπάρχει ενεργός αγορά για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, η εύλογη αξία του είναι το ποσό που η οικονομική οντότητα θα είχε πληρώσει για αυτό κατά την ημερομηνία της απόκτησης, σε μια συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, βασιζόμενη στην καλύτερη διαθέσιμη πληροφόρηση. Οι οικονομικές οντότητες που συνήθως εμπλέκονται στην αγορά και πώληση μοναδικών άυλων περιουσιακών στοιχείων μπορεί να έχουν αναπτύξει τεχνικές για την εκτίμηση των εύλογων αξιών τους έμμεσα.

ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΗ ΥΠΕΡΑΞΙΑ

Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν θα αναγνωρίζεται ως ένα περιουσιακό στοιχείο. Σε μερικές περιπτώσεις, πραγματοποιούνται δαπάνες για να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά αυτές δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης αυτού του Προτύπου. Τέτοιες δαπάνες περιγράφονται συχνά ως συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία. Διαφορές μεταξύ της αγοραίας αξίας μιας οικονομικής οντότητας και της λογιστικής αξίας των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων της σε οποιαδήποτε χρονική στιγμή μπορεί να καταγράψουν μια σειρά παραγόντων, που επηρεάζουν την αξία της οικονομικής οντότητας

ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΣ ΔΗΜΙΟΥΡΓΟΥΜΕΝΑ ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Είναι μερικές φορές δύσκολο να εκτιμάται αν και κατά πόσο ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει τις ιδιότητες για αναγνώριση επειδή υπάρχουν προβλήματα στο:

- α) να διαπιστώνεται αν και πότε υπάρχει ένα αναγνωρίσιμο περιουσιακό στοιχείο, που θα δημιουργήσει αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη και
- β) να προσδιορίζεται το κόστος του περιουσιακού στοιχείου αξιόπιστα.

Σε μερικές περιπτώσεις, το κόστος δημιουργίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εσωτερικά δεν μπορεί να διαχωριστεί από το κόστος συντήρησης ή ενίσχυσης της εσωτερικώς δημιουργούμενης υπεραξίας της οικονομικής οντότητας ή των τρεχουσών καθημερινών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

Η οικονομική οντότητα, για να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση, κατατάσσει τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου σε:

- α) μια φάση έρευνας και
- β) μια φάση ανάπτυξης.

Αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να διαχωρίσει τη φάση έρευνας από τη φάση ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος δημιουργίας άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα μεταχειρίζεται τις δαπάνες αυτού του προγράμματος ως αν πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση έρευνας.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΕΝΟΣ ΕΞΟΔΟΥ

Δαπάνες για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρίζονται ως έξοδα, όταν αυτές πραγματοποιούνται, εκτός αν:

α) αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης

β) το στοιχείο αποκτάται μετά από μια συνένωση επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αναγνωριστεί ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αν αυτό συμβαίνει, οι δαπάνες αυτές (οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος της συνένωσης επιχειρήσεων) θα αποτελούν μέρος του ποσού που αποδίδεται στην υπεραξία κατά την ημερομηνία της απόκτησης

ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

Η οικονομική οντότητα θα εκτιμά αν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή αόριστη και, αν είναι περιορισμένη, τη διάρκεια ή τον αριθμό των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που αποτελούν εκείνη την ωφέλιμη ζωή. Ο λογιστικός χειρισμός για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή του. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή αποσβένεται και ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται. Τα επεξηγηματικά παραδείγματα που συνοδεύουν το παρόν Πρότυπο επεξηγούν τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής για διάφορα άυλα περιουσιακά στοιχεία και την επακόλουθη λογιστική αντιμετώπιση βάσει εκείνων των προσδιορισμών της ωφέλιμης ζωής.

ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Το αποσβέσιμο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα κατανέμεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση θα αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο καθίσταται διαθέσιμο προς χρήση, ήτοι όταν βρίσκεται στην τοποθεσία και την κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση ενός περιουσιακού στοιχείου θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία μεταξύ εκείνης που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κατεχόμενο προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνεται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και εκείνης κατά την οποία παύει να αναγνωρίζεται το περιουσιακό στοιχείο. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένεται να αναλωθούν από την οικονομική οντότητα. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, η σταθερή μέθοδος θα χρησιμοποιείται. Η επιβάρυνση της απόσβεσης για κάθε περίοδο θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα, εκτός αν αυτό ή άλλο Πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου. Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου σε συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν τη σταθερή μέθοδο, τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής.

ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ

Η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή θα εκτιμάται ότι είναι μηδενική, εκτός αν:

α) υπάρχει μια δέσμευση τρίτου μέρος να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή

β) υπάρχει μια ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και:

i) η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτή την αγορά και

ii) πιθανολογείται ότι τέτοια αγορά θα υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΑΟΡΙΣΤΗ ΩΦΕΛΙΜΗ ΖΩΗ

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν θα αποσβένεται. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η οικονομική οντότητα απαιτείται να εξετάζει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία για απομείωση συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους

α) ετησίως και

β) όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση αξίας.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα για κάθε κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, διακρίνοντας μεταξύ εσωτερικώς δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και άλλων άυλων περιουσιακών στοιχείων:

α) αν οι ωφέλιμες ζωές είναι περιορισμένες ή αόριστες και, αν είναι περιορισμένες, τις ωφέλιμες ζωές και τους συντελεστές της απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν

β) τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν για άυλα περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένες ωφέλιμες ζωές

γ) την προ αποσβέσεων λογιστική αξία και οποιαδήποτε σωρευμένη απόσβεση (συναθροιζομένων των σωρευμένων ζημιών απομείωσης) έναρξης και τέλους περιόδου

δ) το συγκεκριμένο κονδύλιο (τα συγκεκριμένα κονδύλια) της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων στην οποία η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνεται

ε) μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και τη λήξη της περιόδου που δείχνει:

i) προσθήκες, με ξεχωριστή διάκριση εκείνων που αναπτύχθηκαν εσωτερικά, εκείνων που αποκτήθηκαν ξεχωριστά και εκείνων που αποκτήθηκαν μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων,

ii) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις,

iii) αυξήσεις ή μειώσεις κατά τη διάρκεια της περιόδου που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, σύμφωνα με τις παραγράφους 75, 85 και 86 και από ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν ή αναστράφηκαν κατευθείαν στην καθαρή θέση σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν),

- iv) ζημίες απομείωσης που αναγνωρίστηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν),
- v) ζημίες απομείωσης που αναστράφηκαν στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της περιόδου, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 (αν υπάρχουν),
- vi) κάθε απόσβεση που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της περιόδου,
- vii) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της οικονομικής οντότητας και
- viii) άλλες μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της περιόδου.

Δ.Α.Π. 40 - ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Έναρξη ισχύος: Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα. Μεταξύ άλλων, το παρόν Πρότυπο ισχύει για την επιμέτρηση των δικαιωμάτων επί επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται βάσει μίσθωσης που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χρηματοδοτική στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την επιμέτρηση της επένδυσης σε ακίνητα που παρέχονται στον μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή. Το παρόν Πρότυπο δεν πραγματεύεται θέματα που καλύπτονται από το ΔΛΠ 17 *Μισθώσεις*, που περιλαμβάνουν:

- α) την κατάταξη των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών ή λειτουργικών
- β) την αναγνώριση του εσόδου από μίσθωση που προκύπτει από επένδυση σε ακίνητα
- γ) την επιμέτρηση των δικαιωμάτων σε ακίνητα που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή
- δ) την επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης σε χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή
- ε) τη λογιστική των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης, και

στ) τις γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις.

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα
- β) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα παρέχει βοηθητικές υπηρεσίες στους μισθωτές ενός ακινήτου που κατέχει. Η οικονομική οντότητα μεταχειρίζεται ένα τέτοιο ακίνητο ως επένδυση σε ακίνητο αν οι υπηρεσίες είναι ένα σχετικώς ασήμαντο συστατικό στοιχείο της συνολικής συμφωνίας. Σε άλλες περιπτώσεις, οι υπηρεσίες που παρέχονται είναι πιο ουσιώδεις. Μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί εάν οι βοηθητικές υπηρεσίες είναι τόσο σημαντικές ώστε μια ιδιοκτησία να μην έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε ακίνητα. Χρειάζεται κρίση για να προσδιοριστεί αν το ακίνητο έχει τις ιδιότητες μιας επένδυσης σε ακίνητα. Σε μερικές περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα έχει στην ιδιοκτησία της ακίνητο που μισθώνεται στην μητρική εταιρεία της ή άλλη θυγατρική και χρησιμοποιείται από τις ίδιες.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Η επένδυση σε ακίνητα θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

- α) είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση σε ακίνητα θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
- β) το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Μια επένδυση σε ακίνητα θα επιμετράτε αρχικώς στο κόστος της. Τα κόστη της συναλλαγής θα συμπεριλαμβάνονται στην αρχική επιμέτρηση. Το κόστος μιας αποκτηθείσας με αγορά επένδυσης σε ακίνητα αποτελείται από την τιμή της αγοράς και από κάθε άμεσα επιρριπτόμενη δαπάνη. Το κόστος μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητα είναι το κόστος της κατά την ημερομηνία που η κατασκευή ή αξιοποίηση ολοκληρώνεται. Το κόστος της επένδυσης σε ακίνητα δεν αυξάνεται από:

α) κόστη εκκίνησης (εκτός αν είναι αναγκαία προκειμένου το ακίνητο να τεθεί στην κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει)

β) λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται πριν η επένδυση σε ακίνητα φθάσει στο προγραμματισμένο επίπεδο πληρότητας ή

γ) υπερβολικά μεγάλη σπατάλη υλικών, εργασίας ή άλλων πόρων κατά την κατασκευή ή ανάπτυξη του ακινήτου.

Κέρδος ή ζημία που ανακύπτει από μια μεταβολή στην εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα συμπεριλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία για την περίοδο στην οποία προκύπτει. Η εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα είναι το ποσό για το οποίο αυτό το ακίνητο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, σε μια συναλλαγή που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση. Η οικονομική οντότητα προσδιορίζει την εύλογη αξία χωρίς καμία έκπτωση για κόστη συναλλαγής που μπορεί να τη βαρύνουν κατά την πώληση ή άλλη διάθεση. Η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα θα απεικονίζει τις συνθήκες της αγοράς κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η εύλογη αξία

προσδιορίζεται με συγκεκριμένη ημερομηνία. Δεδομένου ότι οι συνθήκες της αγοράς μπορεί να αλλάξουν, το ποσό που αναφέρεται ως εύλογη αξία μπορεί να είναι λανθασμένο ή ακατάλληλο για οποιονδήποτε άλλο χρόνο. Ο ορισμός της εύλογης αξίας επίσης προϋποθέτει ταυτόχρονη ανταλλαγή και εκπλήρωση της σύμβασης για την πώληση χωρίς οποιαδήποτε διακύμανση στην τιμή που μπορούσε να επιτευχθεί σε μια συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση μεταξύ μερών που επιθυμούν τη συναλλαγή, αν η ανταλλαγή και η εκπλήρωση δεν συμβαίνουν ταυτόχρονα. Η εύλογη αξία αντανακλά τη γνώση και τις εκτιμήσεις καλώς πληροφορημένων, πρόθυμων αγοραστών και πωλητών. Αντίθετα, η αξία λόγω χρήσης αντανακλά τις εκτιμήσεις της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των επιδράσεων των παραγόντων που μπορεί να είναι ειδικοί για την οικονομική οντότητα και που δεν εφαρμόζονται στις οικονομικές οντότητες γενικά. Κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της σε επένδυση σε ακίνητα, η οικονομική οντότητα αποφεύγει διπλό λογισμό των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως ξεχωριστά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις.

ΑΔΥΝΑΜΙΑ ΑΞΙΟΠΙΣΤΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ

Υπάρχει μια μαχητή θέση ότι η οικονομική οντότητα είναι σε θέση να προσδιορίζει με αξιοπιστία την εύλογη αξία μιας επένδυσης σε ακίνητα σε μια συνεχή βάση. Όμως, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν η οικονομική οντότητα αποκτά μία επένδυση σε ακίνητα (ή όταν ένα υπάρχον ακίνητο καθίσταται επένδυση μετά την ολοκλήρωση της κατασκευής ή αξιοποίησης ή μετά από μια μεταβολή στη χρήση), υπάρχει σαφής ένδειξη ότι ο αξιόπιστος προσδιορισμός της εύλογης αξίας της επένδυσης δεν είναι εφικτός σε μια συνεχή βάση. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις όταν η οικονομική οντότητα αναγκάζεται, για το λόγο που δόθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, να επιμετρά μια επένδυση ακίνητης περιουσίας χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του κόστους σύμφωνα με το ΔΛΠ 16,

θα επιμετρά όλες τις άλλες επενδύσεις της σε ακίνητα στην εύλογη αξία. Στις περιπτώσεις αυτές, αν και η οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για μια επένδυση σε ακίνητα, θα συνεχίζει να αντιμετωπίζει λογιστικά κάθε εναπομένουσα επένδυση σε ακίνητα με τη μέθοδο της εύλογης αξίας. Αν η οικονομική οντότητα έχει επιμετρήσει προηγουμένως μια επένδυση σε ακίνητα στην εύλογη αξία, πρέπει να συνεχίσει να επιμετρά το ακίνητο στην εύλογη αξία μέχρι τη διάθεση (ή μέχρι το ακίνητο να καταστεί ιδιοχρησιμοποιούμενο ή η οικονομική οντότητα να αρχίσει να αξιοποιεί το ακίνητο για μεταγενέστερη πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης) ακόμη και αν συγκρίσιμες αγοραίες συναλλαγές γίνονται λιγότερο συχνές ή οι αγοραίες τιμές δεν μπορούν να βρεθούν εύκολα.

ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Μετά την αρχική αναγνώριση, η οικονομική οντότητα που επιλέγει τη μέθοδο του κόστους θα επιμετρά όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 16 για αυτήν τη μέθοδο εκτός από εκείνες που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες. Επενδύσεις σε ακίνητα, που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενες προς πώληση (η συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) θα επιμετρώνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ5.

ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ

Μια επένδυση σε ακίνητα παύει να αναγνωρίζεται (απαλείφεται από τον ισολογισμό) κατά τη διάθεση ή όταν η επένδυση αποσύρεται μόνιμως από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της.

Η διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα μπορεί να γίνεται με πώληση ή με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης. Κατά τον προσδιορισμό της ημερομηνίας της διάθεσης μιας επένδυσης σε ακίνητα, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τα κριτήρια του ΔΛΠ 18 για την αναγνώριση του εσόδου από την πώληση αγαθών και λαμβάνει υπόψη της τις σχετικές οδηγίες του προσαρτήματος του ΔΛΠ 18. Το ΔΛΠ 17 εφαρμόζεται κατά τη διάθεση με σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης και πώλησης και επαναμίσθωσης. Αν σύμφωνα με την αρχή της αναγνώρισης της παραγράφου 16 η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει το κόστος ανταλλακτικού τμήματος μιας επένδυσης σε ακίνητα στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τότε διαγράφει τη λογιστική αξία του αντικαθιστάμενου τμήματος. Για επενδύσεις σε ακίνητα που αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο του κόστους, το αντικαθιστάμενο τμήμα μπορεί να μην είναι τμήμα που αποσβέστηκε ξεχωριστά. Κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση της επένδυσης σε ακίνητα θα προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα (εκτός αν το ΔΛΠ 17 απαιτεί διαφορετικά σε μια πώληση και επαναμίσθωση) κατά την περίοδο της απόσυρσης ή της διάθεσης. Το αντάλλαγμα που πρέπει να ληφθεί κατά τη διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητα αναγνωρίζεται αρχικώς στην εύλογη αξία. Ειδικότερα, αν η πληρωμή για μια επένδυση σε ακίνητα αναβάλλεται, το αντάλλαγμα που λήφθηκε αναγνωρίζεται αρχικά στην ισοδύναμη ταμιακή αξία. Η διαφορά μεταξύ του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος και της ταμιακής τιμής μετρητοίς αναγνωρίζεται ως έσοδο τόκου σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι γνωστοποιήσεις που ακολουθούν εφαρμόζονται επιπρόσθετα εκείνων του ΔΛΠ 17. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, ο ιδιοκτήτης επένδυσης σε ακίνητα παρέχει

τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή σχετικά με τις μισθώσεις που έχει συνάψει. Η οικονομική οντότητα που κατέχει επένδυση σε ακίνητα με χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση παρέχει τις γνωστοποιήσεις του μισθωτή για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις και τις γνωστοποιήσεις του εκμισθωτή για τις λειτουργικές μισθώσεις που έχει συνάψει.

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας ή τη μέθοδο του κόστους
- β) αν εφαρμόζει τη μέθοδο της εύλογης αξίας, αν και υπό ποιες συνθήκες κατατάσσονται και αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα τα δικαιώματα σε ιδιοκτησίες που κατέχονται βάσει λειτουργικών μισθώσεων
- γ) αν η κατάταξη είναι δύσκολη, τα κριτήρια που εφαρμόζει για να διαχωρίσει την επένδυση σε ακίνητα από τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και από ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης
- δ) τις μεθόδους και τις ουσιαστικές παραδοχές που εφαρμόζονται κατά τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα, συμπεριλαμβάνοντας μια κατάσταση για το αν και κατά πόσο ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας υποστηρίχθηκε από στοιχεία της αγοράς ή βασιζόταν περισσότερο σε άλλους παράγοντες (που η οικονομική οντότητα θα γνωστοποιεί) λόγω της φύσης του ακινήτου και της έλλειψης συγκρίσιμων δεδομένων της αγοράς
- ε) την έκταση κατά την οποία η εύλογη αξία της επένδυσης σε ακίνητα (όπως επιμετρήθηκε ή γνωστοποιήθηκε στις οικονομικές καταστάσεις) βασίζεται σε μια εκτίμηση από έναν ανεξάρτητο εκτιμητή που διαθέτει αναγνωρισμένα και σχετικά επαγγελματικά προσόντα και που έχει πρόσφατη εμπειρία στην

τοποθεσία και την κατηγορία της επένδυσης που είναι υπό εκτίμηση. Αν δεν υπάρχει τέτοια εκτίμηση, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται

στ) το ποσό του κέρδους ή της ζημίας που αναγνωρίστηκε αναφορικά με:

i) έσοδα μισθωμάτων από την επένδυση σε ακίνητα,

ii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβάνοντας επισκευές και συντήρηση) που προκύπτουν από την επένδυση σε ακίνητα που δημιούργησε τα μισθωτικά έσοδα κατά τη διάρκεια της περιόδου και

iii) άμεσα λειτουργικά έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των επισκευών και της συντήρησης) που προκύπτουν από επένδυση σε ακίνητα που δεν δημιούργησε μισθωτικά έσοδα από ενοίκια κατά τη διάρκεια της περιόδου

iv) η σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την πώληση μιας επένδυσης σε ακίνητα από ομάδα περιουσιακών στοιχείων στην οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους σε ομάδα όπου χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας (βλ. παράγραφο 32Γ)

ζ) την ύπαρξη και τα ποσά των περιορισμών στη ρευστοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή στην απόδοση του εσόδου και του προϊόντος της διάθεσης

η) συμβατικές δεσμεύσεις για την αγορά, κατασκευή ή αξιοποίηση της επένδυσης σε ακίνητα ή για επισκευές, συντήρηση ή αναβάθμιση.

Επιπρόσθετα στις γνωστοποιήσεις τα ακόλουθα:

α) προσθήκες, γνωστοποιώντας ξεχωριστά εκείνες τις προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις και εκείνες που προέρχονται από μεταγενέστερες δαπάνες που αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου

β) προσθήκες που προέρχονται από αποκτήσεις μέσω συνενώσεων επιχειρήσεων

γ) τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για πώληση ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως προοριζόμενη για πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 και άλλες διαθέσεις

δ) καθαρά κέρδη ή ζημίες από προσαρμογές της εύλογης αξίας

ε) τις καθαρές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από το νόμισμα λειτουργίας σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης και κατά τη μετατροπή της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό στο νόμισμα παρουσίασης της αναφερούσας οικονομικής οντότητας

στ) μεταφορές προς και από τα αποθέματα και τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα και

ζ) άλλες μεταβολές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ- ΠΕΡΙΛΗΠΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ

Δ.Α.Π. 7 - ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Έναρξη ισχύος: Αυτό το αναθεωρημένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 7, "κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσεως", που εγκρίθηκε από το Συμβούλιο τον Οκτώβριο του 1977. Το αναθεωρημένο Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που αφορούν λογιστικές περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1994.

Σκοπός- Πεδίο εφαρμογής: Η κατάσταση ταμειακών ροών, είναι αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων και απεικονίζει τις ταμειακές ροές κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Μέχρι τώρα παρουσιάζονταν ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες ενώ σύμφωνα με το ΔΛΠ 7 θα ταξινομούνται κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, ως εξής:

- Τα ταμειακά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα είναι τα μετρητά ή οι καταθέσεις της επιχείρησης οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα, καθώς και οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά διαθεσίμων και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.
- Επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης, καθώς και οι άλλες δραστηριότητες, οι οποίες δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μπορούν να εμφανιστούν είτε με τη χρησιμοποίηση της **άμεσης μεθόδου**-εμφανίζονται οι ακαθάριστες

πληρωμές και εισπράξεις- είτε με τη χρησιμοποίηση της **έμμεσης μεθόδου**-το κέρδος ή η ζημιά της περιόδου αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής φύσεως, των δεδουλευμένων εισπράξεων ή πληρωμών, καθώς και στοιχείων εξόδων ή εσόδων, που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες-ενώ μέχρι σήμερα σύμφωνα με απόφαση του Δ.Σ. της επιτροπής κεφαλαιαγοράς οι εισηγμένες Α.Ε. εμφάνιζαν τις ταμιακές ροές τους με βάση την έμμεση μέθοδο και δεν προβλεπόταν η χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου.

- Επενδυτικές δραστηριότητες είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα. Στις επενδυτικές δραστηριότητες θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις από την αγορά ή πώληση παγίων, συμμετοχών και χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων(συμπεριλαμβανομένων και των συμμετοχών σε θυγατρικές), καθώς και χορηγούμενες προκαταβολές και δάνεια προς τρίτους και εξοφλήσεις αυτών (πλην δανείων που χορηγούνται από πιστωτικά ιδρύματα).
- Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες, που καταλήγουν σε μεταβολή στο μέγεθος και στη συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης. Στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες πρέπει να εμφανίζονται χωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις, που προκύπτουν από την έκδοση ή εξαγορά μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής, από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, κλπ.

ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ

Η κατάσταση ταμιακών ροών, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στην καθαρή περιουσία μιας επιχείρησης, τη χρηματοοικονομική δομή της (που συμπεριλαμβάνει τη ρευστότητά και τη φερεγγυότητά της) και τις δυνατότητές της να επηρεάζει τα ποσά και το χρόνο των ταμιακών ροών για να τις προσαρμόζει στην αλλαγή των συνθηκών και των ευκαιριών.

Οι πληροφορίες για τις ταμιακές ροές είναι χρήσιμες στην εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και επιτρέπουν στους χρήστες να αναπτύξουν πρότυπα για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών των διαφόρων επιχειρήσεων. Επίσης, αυξάνουν τη συγκρισιμότητα της παρουσιαζόμενης επιχειρηματικής απόδοσης για διαφορετικές μεταξύ τους επιχειρήσεις, γιατί περιορίζουν τις επιδράσεις της χρησιμοποίησης διαφορετικών λογιστικών χειρισμών για τις ίδιες συναλλαγές και γεγονότα.

Πληροφορίες για τις προηγηθείσες ταμιακές ροές χρησιμοποιούνται συχνά ως ένδειξη του ποσού, του χρόνου και της βεβαιότητας των μελλοντικών ταμιακών ροών. Αυτές είναι επίσης χρήσιμες για τον έλεγχο της ακρίβειας προηγούμενων εκτιμήσεων, για τις μελλοντικές ταμιακές ροές και για την εξέταση της σχέσης μεταξύ της κερδοφορίας και των καθαρών ταμιακών ροών και της επίδρασης των μεταβολών των τιμών.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

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 αυτών των δραστηριοτήτων στην οικονομική θέση της επιχείρησης και το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών της ισοδύναμων. Αυτές οι πληροφορίες μπορεί επίσης να χρησιμοποιούνται για να εκτιμώνται οι σχέσεις μεταξύ αυτών των δραστηριοτήτων.

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΑΠΟ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Η επιχείρηση πρέπει να εμφανίζει ξεχωριστά τις κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών τοις μετρητοίς, που προέρχονται από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, εκτός αν και σε όση έκταση οι ταμιακές ροές εμφανίζονται σε καθαρή βάση.

ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Οι ταμιακές ροές που προκύπτουν από τις ακόλουθες επιχειρηματικές, επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες μπορεί να εμφανίζονται σε καθαρή βάση:

α) Εισπράξεις και πληρωμές για λογαριασμό πελατών, όταν οι ταμιακές ροές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη μάλλον παρά εκείνες της επιχείρησης.

β) Εισπράξεις και πληρωμές για στοιχεία, των οποίων η ταχύτητα κυκλοφορίας είναι υψηλή, τα ποσά είναι μεγάλα και οι λήξεις τους είναι σύντομες.

Δ.Α.Π. 10 - ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΤΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Έναρξη ισχύος: Το πρότυπο αρχίζει να ισχύει στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν από την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2000.

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να περιγράψει:

- Πότε η επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- Τις γνωστοποιήσεις που η επιχείρηση πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
- Επίσης δεν πρέπει η επιχείρηση να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της πάνω στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, αν γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή.

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση και γνωστοποίηση των γεγονότων που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Τα μεταγενέστερα γεγονότα της ημερομηνίας του ισολογισμού είναι τα γεγονότα εκείνα τα οποία επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις προς έκδοση. Τα γεγονότα αυτά μπορεί να είναι διορθωτικά ή μη διορθωτικά. Η επιχείρηση θα πρέπει να αναμορφώνει τις οικονομικές της καταστάσεις για μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού γεγονότα τα οποία παρέχουν

απόδειξη ότι προϋπήρχαν της ημερομηνίας του ισολογισμού. Αντίθετα δεν θα πρέπει να αναμορφώνονται οικονομικές καταστάσεις για γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού αν οι συνθήκες αυτών προέκυψαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

- Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί την ημερομηνία που οι οικονομικές της καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και ποιος έδωσε αυτή την έγκριση. Αν οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης ή άλλοι έχουν την δύναμη να τροποποιήσουν τις οικονομικές καταστάσεις μετά την έκδοση, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.
- Αν η επιχείρηση λαμβάνει πληροφορίες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σχετικά με συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, η επιχείρηση πρέπει να ενημερώσει τις γνωστοποιήσεις που αφορούν σε αυτές τις συνθήκες, σύμφωνα με τις νέες πληροφορίες.

Δ.Α.Π. 11 - ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ

Έναρξη ισχύος: Το παρόν ΔΑΠ αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995.

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και δαπανών που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων.

Πεδίο εφαρμογής: Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων στις οικονομικές καταστάσεις των κατασκευαστικών.

Οι συμβάσεις κατασκευής έργων θα πρέπει να αντιμετωπίζονται σε επίπεδο κάθε μιας ξεχωριστής σύμβασης (εκτός αν έχουν συναφθεί σαν ένα ενιαίο σύνολο ή αποτελούν στην πραγματικότητα μέρος ενός ενιαίου προγράμματος με γενικό όριο κέρδους). Τα συμβατικά έσοδα και έξοδα θα πρέπει να αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης του έργου (percentage of completion) κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού όταν η έκβαση της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Σε περίπτωση μη αξιόπιστης εκτίμησης του αποτελέσματος της σύμβασης, το κόστος θα πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιήθηκε και το έσοδο θα πρέπει να καταχωρείται μόνο στην έκταση που το πραγματοποιημένο συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί (cost recovery method). Οποιαδήποτε αναμενόμενη ζημιά από την σύμβαση κατασκευής, θα πρέπει να επιβαρύνει άμεσα τα αποτελέσματα.

Σύμφωνα με το **Ελληνικό Δίκαιο**, οι μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου ή με βάση τη μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου. Η συνήθης όμως

μέθοδος λογιστικοποίησης είναι η αναγνώριση του εσόδου με βάση τις τιμολογήσεις, οι οποίες ακολουθούν τις αντίστοιχες πιστοποιήσεις. Το κόστος καταχωρείται στη χρήση στην οποία πραγματοποιείται, ενώ τυχόν μελλοντικές ζημιές δεν αναγνωρίζονται.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

- α) το ποσό του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε ως έσοδο της περιόδου
- β) τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που καταχωρήθηκε στην περίοδο.

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.

ΔΛΠ 17 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Έναρξη ισχύος: Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 17: Μισθώσεις (αναθεωρημένο το 1997). Εφαρμόζεται για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005.

Σκοπός: Ο σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές, που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις μισθώσεις.

Πεδίο εφαρμογής: Το ΔΛΠ 17, Μισθώσεις (Leases) θα πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση όλων των μισθώσεων, εκτός από:

- α) Μισθωτικές συμφωνίες για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και ομοίων μη αναγεννώμενων πόρων και
- β) Συμφωνίες αδειών για αντικείμενα όπως κινηματογραφικές ταινίες, μαγνητοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, εκδοτικά δικαιώματα.

Επίσης 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.

Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις (finance or capital leases) απεικονίζονται ως απαιτήσεις, είναι αυτές κατά τις οποίες οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν μεταβιβαστεί στον μισθωτή. Συνεπώς, το ελάχιστο σύνολο των μισθωμάτων που πρόκειται να εισπραχθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, πλέον της υπολειμματικής αξίας των εκμισθωμένων παγίων, κεφαλαιοποιούνται και εμφανίζονται ως απαιτήσεις κατά πελατών.

Τα έσοδα από τις μισθώσεις διαχωρίζονται σε κεφάλαιο και τόκο, αναγνωρίζονται τμηματικά καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης και λογίζονται στα έσοδα από τόκους.

Μια μίσθωση για να χαρακτηριστεί ως χρηματοοικονομική, πρέπει να τηρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

- Μεταβίβαση κυριότητας εκμισθούμενου παγίου στον μισθωτή κατά τη λήξη της μίσθωσης.
- Παρέχεται στον μισθωτή η δυνατότητα αγοράς του παγίου στο τέλος της μίσθωσης, σε αξία σημαντικά χαμηλότερη από την αγοραία του παγίου και υπάρχει πρόθεση αγοράς από τον μισθωτή.
- Η διάρκεια μίσθωσης καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του παγίου ανεξάρτητα από μεταβίβαση κυριότητας ή μη.
- Η παρούσα αξία μισθωμάτων είναι μεγαλύτερη ή περίπου ίση από την αγοραία του παγίου ανεξάρτητα από τη μεταβίβαση κυριότητας ή μη.

Με βάση το Ελληνικό Δίκαιο, οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως, εμφανίζονται ως λειτουργικές μισθώσεις (operational leases). Στο τέλος της μίσθωσης η κυριότητα των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων μεταβιβάζεται στον μισθωτή σε τιμή σημαντικά χαμηλότερη από την πραγματική τους αξία. Τα εκμισθωμένα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό ως αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία και αποσβένονται με τη διάρκεια της σύμβασης. Τα μηνιαία μισθώματα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου.

ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΕΠΑΝΕΚΜΙΣΘΩΣΗ

Στις περιπτώσεις μίσθωσης και επανεκμίσθωσης σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης, η τυχόν διαφορά μεταξύ τιμήματος πώλησης

και καθαρής αναπόσβεστης αξίας του παγίου, κεφαλαιοποιείται και αποσβένεται στην διάρκεια της μίσθωσης.

Στην περίπτωση της λειτουργικής μίσθωσης, η παρόμοια διαφορά, πρέπει να πάει στα αποτελέσματα. Αν η τιμή πώλησης είναι υψηλότερη ή χαμηλότερη της τρέχουσας αξίας του παγίου, τότε επιτρέπεται υπό όρους η κεφαλαιοποίηση και απόσβεση.

Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, η διαφορά μεταξύ τιμήματος και αξίας παγίου λογίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα σε όλες τις περιπτώσεις.

Δ.Λ.Π. 19 - ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Έναρξη ισχύος: Το πρότυπο αυτό τροποποιήθηκε το 2000, οι τροποποιήσεις άρχιζαν να εφαρμόζονται στις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2001, περαιτέρω διορθώσεις έγιναν το 2002.

Σκοπός: Το πρότυπο αυτό έχει σκοπό να προδιαγράψει τη λογιστική και φορολογική απεικόνιση για παροχές σε εργαζομένους.

Το πρότυπο αυτό απαιτεί η επιχείρηση να καταχωρεί:

α) Μια υποχρέωση όταν ο εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε εργαζομένους που θα πληρωθούν μελλοντικά και

β) Ένα έξοδο, όταν η επιχείρηση αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα τις παροχές σε εργαζομένους.

Περιεχόμενο: Στο ΔΛΠ 19, Παροχές στο προσωπικό θα πρέπει να γίνει διαχωρισμός των συστημάτων παροχών προς τους υπαλλήλους που έχει η επιχείρηση σε: Υπεσχημένων παροχών και Καθορισμένων καταβολών.

Το καταστατικό του "ταμείου" και οι τυχόν ειδικές συμβάσεις με την εταιρεία καθορίζουν την ανωτέρω φύση.

Στις περιπτώσεις συμμετοχής της εταιρείας σε ταμείο υπεσχημένων παροχών, πρέπει η εταιρεία να αναγνωρίσει με μορφή πρόβλεψης την υποχρέωση που της αναλογεί. Για τη διενέργεια πρόβλεψης όμως δεν αρκεί μόνο η νομική υποχρέωση (όπως θα δούμε παρακάτω ότι ισχύει στο ελληνικό δίκαιο) αλλά και

η τυχόν ηθική και εμπράγματη υποχρέωση που έχει και απορρέει από την πρακτική που ακολουθεί η εταιρεία για το σκοπό αυτό.

Το ποσό της πρόβλεψης για τις μελλοντικές υπεσχημένες παροχές πρέπει να υπολογίζεται με αναλογιστική μελέτη σε κάθε ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού και μόνο με τη μέθοδο της προεξοφλημένης πιστωτικής μονάδας και τη χρήση του προεξοφλητικού επιτοκίου απόδοσης ομολόγου υψηλής ποιότητας και ρευστότητας.

Στο ελληνικό δίκαιο υπάρχει διάταξη για διενέργεια πρόβλεψης για τις αποζημιώσεις συνταξιοδότησης και απόλυσης προσωπικού, η οποία υπολογίζεται με βάση πίνακες του ν. 2112/20. με βάση μια ειδική γνωμάτευση του Νομικού Συμβουλίου του κράτους, το 40% της ανωτέρω συνολικής υποχρέωσης θεωρείται λογιστικά αποδεκτό για καταχώρηση.

Επίσης ο ν. 2190 αναφέρεται για διενέργεια προβλέψεων για όλους τους πιθανούς κινδύνους, όμως στην πράξη δε γίνεται εγγραφή για σχήματα υπεσχημένων παροχών.

Όσον αφορά τη **φορολογία** τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι τα αποτελέσματα βαρύνονται κατά το μέρος που αναλογεί σε κάθε χρήση με το προβλεπόμενο κόστος των συνταξιοδοτικών παροχών που η επιχείρηση θα καταβάλλει στο μέλλον, όπως αυτό προκύπτει από ένα καθορισμένο πρόγραμμα συνταξιοδοτικών παροχών.

Στην ελληνική φορολογική νομοθεσία ως φορολογικά εκπιπτόμενη δαπάνη αναγνωρίζεται μόνο η πρόβλεψη που αντιστοιχεί στην αποζημίωση του προσωπικού που συνταξιοδοτείται το επόμενο οικονομικό έτος.

Δ.Λ.Π. 21 - ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Έναρξη ισχύος: Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 21 (αναθεωρημένο το 1993): Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

Σκοπός: Μια οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, η οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει πως πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας και πως μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης. Πρωταρχικά θέματα είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας (των συναλλαγματικών ισοτιμιών) και η παρουσίαση των επιδράσεων των μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες στις οικονομικές καταστάσεις.

Πεδίο εφαρμογής:

α) στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εκτός από συναλλαγές που αφορούν παράγωγα και υπόλοιπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση,

β) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές

καταστάσεις της οντότητας μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης

γ) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.

δ) Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας σε ξένο νόμισμα και θέτει τις απαιτήσεις ώστε οι προκύπτουσες οικονομικές καταστάσεις να χαρακτηρίζονται σύμμορφες προς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Το Πρότυπο καθορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιηθούν για μετατροπές οικονομικών πληροφοριών σε ξένο νόμισμα που δεν πληρούν τις απαιτήσεις αυτές.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΣΤΟ ΝΟΜΙΣΜΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Αρχική Αναγνώριση Συναλλαγή σε ξένο νόμισμα είναι μια συναλλαγή που εκφράζεται ή διακανονίζεται σε ένα ξένο νόμισμα. Στις συναλλαγές αυτές περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πράξεις μίας οντότητας:

α) αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, των οποίων η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα,

β) λήψη ή παροχή χρηματοδοτήσεων, όταν τα εισπρακτέα ή τα εξοφλητέα ποσά εκφράζονται σε ξένο νόμισμα

γ) η καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή η ανάληψη και ο διακανονισμός υποχρεώσεων, που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα.

Η αρχική αναγνώριση στο νόμισμα λειτουργίας, μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, πρέπει να γίνεται με την εφαρμογή, στο ποσό του ξένου νομίσματος, της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Η ημερομηνία της συναλλαγής είναι η ημερομηνία που η συναλλαγή πληροί για πρώτη φορά τις προϋπόθεσης αναγνώρισης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Για πρακτικούς λόγους, συχνά χρησιμοποιείται μία τιμή που πλησιάζει την πραγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, για παράδειγμα, ένας μέσος όρος εβδομάδας ή μηνός μπορεί να χρησιμοποιείται για όλες τις συναλλαγές σε κάθε ξένο νόμισμα, που λαμβάνουν χώρα κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής. Όμως, αν οι συναλλαγματικές ισοτιμίες διακυμαίνονται σημαντικά, η χρήση του μέσου όρου μιας περιόδου δεν είναι κατάλληλη.

ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΞΕΝΟΥ ΝΟΜΙΣΜΑΤΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ

Αν υπάρξει μεταβολή στο νόμισμα λειτουργίας της οντότητας, η οντότητα θα εφαρμόσει τις διαδικασίες μετατροπής που εφαρμόζονται στο νέο νόμισμα λειτουργίας μελλοντικά από την ημερομηνία της μεταβολής. Το νόμισμα λειτουργίας της οντότητας αντανακλά τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που την αφορούν. Συνεπώς, όταν καθοριστεί, το νόμισμα λειτουργίας δε μεταβάλλεται εκτός αν υπάρξει μεταβολή σε εκείνες τις υποκείμενες συναλλαγές, τα γεγονότα ή τις περιστάσεις. Για παράδειγμα, μία μεταβολή του νομίσματος που επηρεάζει κατά κύριο λόγο τις τιμές πώλησης των αγαθών και των υπηρεσιών μπορεί να οδηγήσει σε αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας της οντότητας

Δ.Α.Π. 23 - ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

Έναρξη ισχύος: Το παρόν Πρότυπο ισχύει για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1995 ή μετά από αυτήν.

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προσδιορίσει τον λογιστικό χειρισμό για το κόστος δανεισμού. Το παρόν Πρότυπο γενικά απαιτεί την άμεση καταχώριση του κόστους δανεισμού σε βάρος των αποτελεσμάτων. Ωστόσο, το Πρότυπο επιτρέπει, ως επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό, την κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού που μπορεί να αποδοθεί άμεσα στην απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις.

Πεδίο εφαρμογής

1. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους δανεισμού.
2. Το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 23 Κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού που εγκρίθηκε το 1983.
3. Το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένου και του προνομιούχου κεφαλαίου που δεν εντάσσεται στις υποχρεώσεις.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Το κόστος δανεισμού αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται. Στο πλαίσιο του βασικού χειρισμού, το κόστος δανεισμού αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούν τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν για το κόστος δανεισμού.

ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ - ΕΠΙΤΡΕΠΟΜΕΝΟΣ ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ

Το κόστος δανεισμού αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται, εκτός αν και σε όση έκταση, κεφαλαιοποιείται. Μπορεί να κατανεμηθεί άμεσα, στην απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, κεφαλαιοποιείται, ως τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Σύμφωνα με τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό, το κόστος δανεισμού που μπορεί να αφορά άμεσα στην απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου, συμπεριλαμβάνεται στο κόστος αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Το κόστος δανεισμού που μπορεί να σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, είναι εκείνο το κόστος δανεισμού που θα μπορούσε να είχε αποφευχθεί, αν δεν είχε γίνει το έξοδο για το περιουσιακό στοιχείο που πληροί τις προϋποθέσεις. Μπορεί να είναι δύσκολο να διαπιστωθεί μια άμεση σχέση μεταξύ συγκεκριμένων δανείων και κάποιου περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις καθώς και να προσδιοριστούν τα δάνεια που θα μπορούσαν διαφορετικά να είχαν αποφευχθεί. Στο μέτρο που τα κεφάλαια προέρχονται από γενικό δανεισμό και χρησιμοποιούνται για το σκοπό της απόκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το ποσό του κόστους

δανεισμού που είναι επιλέξιμο για κεφαλαιοποίηση προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός συντελεστή κεφαλαιοποίησης, στις επενδυτικές δαπάνες για αυτό το περιουσιακό στοιχείο.

Ως συντελεστής κεφαλαιοποίησης λαμβάνεται ο σταθμικός μέσος όρος του κόστους δανεισμού σε σχέση με τα υφιστάμενα υπόλοιπα των δανείων της οικονομικής οντότητας κατά τη διάρκεια της περιόδου, εξαιρουμένων των δανείων που αφορούν ειδικά την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις. Σε μερικές περιπτώσεις, για τον υπολογισμό του σταθμισμένου μέσου όρου του δανειακού κόστους, είναι σωστό να συμπεριληφθούν όλα τα δάνεια της μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της. Σε άλλες περιπτώσεις, είναι προτιμότερο να χρησιμοποιείται ένα μέσο σταθμικό κόστος δανεισμού, για κάθε θυγατρική, με βάση τον δικό της και μόνο δανεισμό. Όταν η λογιστική αξία ή το αναμενόμενο τελικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του ή την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η λογιστική του αξία μειώνεται ή διαγράφεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις άλλων Προτύπων. Σε ορισμένες περιπτώσεις, το ποσό της μείωσης ή της παύσης αναγνώρισης επανακαταχωρείται, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα Πρότυπα

ΕΝΑΡΞΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού ως μέρος του κόστους ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, αρχίζει όταν:

- α) πραγματοποιείται η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο
- β) σημειώνεται το κόστος δανεισμού και
- γ) βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες, που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του.

ΠΑΥΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού παύει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του δυνητικά κατάλληλου περιουσιακού στοιχείου για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, έχουν ουσιαστικά περατωθεί. Ένα περιουσιακό στοιχείο είναι κανονικά έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, όταν είναι πλήρης η φυσική κατασκευή αυτού, έστω και αν ακόμη μπορεί να συνεχίζεται η συνήθης εργασία διοικητικής φύσης. Όταν η κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις ολοκληρώνεται τμηματικά και κάθε τμήμα είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθεί, ενόσω η κατασκευή συνεχίζεται για τα άλλα τμήματα, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού παύει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το τμήμα αυτό για την προοριζόμενη χρήση .

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφόρηση για:

- α) τη λογιστική πολιτική που υιοθετήθηκε ως προς το κόστος δανεισμού
- β) το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά την περίοδο και
- γ) ο συντελεστής κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι επιλέξιμο για κεφαλαιοποίηση.

ΔΛΠ 24 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Έναρξη ισχύος: Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 24 (αναμορφωμένο το 1994): Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

Σκοπός του Προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις της οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να επιστήσουν την προσοχή στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία δύνανται να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που αφορούν τα συνδεδεμένα μέρη αυτά.

Πεδίο εφαρμογής:

α) στην εξατομίκευση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών,

β) στην εξατομίκευση των ανεξόφλητων υπολοίπων που αφορούν την οντότητα και τα συνδεδεμένα με αυτήν μέρη,

γ) στην εξατομίκευση των συνθηκών υπό των οποίων απαιτείται η γνωστοποίηση των στοιχείων (α) και (β) ανωτέρω

δ) στον καθορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται για τα στοιχεία αυτά.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Οι σχέσεις μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών πρέπει να γνωστοποιούνται, ανεξάρτητα από το αν υφίστανται συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων αυτών μερών. Η οντότητα θα γνωστοποιεί το όνομα της μητρικής εταιρίας της οντότητας και, αν διαφέρει, της τελικής ελέγχουσα οντότητας. Αν ούτε η μητρική εταιρία της οντότητας ούτε η τελική ελέγχουσα οντότητα δε δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις, θα γνωστοποιείται επίσης το όνομα της αμέσως ανώτερης μητρικής εταιρίας που δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις.

Προκειμένου να μπορέσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να σχηματίσουν άποψη, σχετικά με τις επιδράσεις των σχέσεων των συνδεδεμένων μερών στην οντότητα, είναι απαραίτητο να γνωστοποιείται η σχέση με συνδεδεμένα μέρη, όταν υπάρχει έλεγχος, ανεξάρτητα από το αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ των μερών αυτών.

Η εξατομίκευση των σχέσεων συνδεδεμένων μερών μεταξύ μητρικών και θυγατρικών εταιριών είναι επιπρόσθετη των απαιτήσεων γνωστοποίησης των ΔΛΠ 27, ΔΛΠ 28 και ΔΛΠ 31 και απαιτεί κατάλληλη καταλογοποίηση και περιγραφή των σημαντικών επενδύσεων των θυγατρικών, των συγγενών και των από κοινού ελεγχόμενων εταιριών.

Αν ούτε η μητρική εταιρία της οντότητας ούτε η τελική ελέγχουσα οντότητα δε δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις, η οντότητα γνωστοποιεί το όνομα της αμέσως ανώτερης μητρικής εταιρίας που δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις. Η αμέσως ανώτερη μητρική εταιρία είναι η πρώτη μητρική εταιρία του ομίλου σε ανώτερη θέση από την άμεση μητρική εταιρία που δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Η οντότητα θα γνωστοποιεί τις παροχές προς τα βασικά διοικητικά στελέχη συνολικά και για κάθε μία από τις ακόλουθες κατηγορίες:

- α) βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους,
- β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία,
- γ) λοιπές μακρόχρονες παροχές σε εργαζομένους,
- δ) παροχές λήξης απασχόλησης,
- ε) παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Αν έχουν υπάρξει συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, η οντότητα θα γνωστοποιεί τη φύση της σχέσης, όπως επίσης και πληροφορίες για τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα, που είναι αναγκαίες για την κατανόηση των δυνητικών επιπτώσεων της σχέσης στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτές οι απαιτήσεις γνωστοποίησης είναι επιπρόσθετες για τη γνωστοποίηση των παροχών των βασικών διοικητικών στελεχών. Οι γνωστοποιήσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν:

- α) το ποσό των συναλλαγών,
- β) το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων και,
 - i) τους όρους και τις προϋποθέσεις αυτών, συμπεριλαμβανομένου του αν είναι εξασφαλισμένα και τη φύση του ανταλλάγματος με το οποίο θα γίνει ο διακανονισμός και
 - ii) λεπτομέρειες των εγγυήσεων που δόθηκαν ή λήφθηκαν,
- γ) προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχετίζονται με το ποσό των ανεξόφλητων υπολοίπων, δ) η δαπάνη που αναγνωρίστηκε στην περίοδο σε σχέση με επισφάλειες ή επισφαλείς απαιτήσεις συνδεδεμένων μερών.

Δ.Λ.Π. 26 - ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

Έναρξη ισχύος: Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου 1988.

Πεδίο εφαρμογής: Το ΔΛΠ 26, εφαρμόζεται στις οικονομικές εκθέσεις των Προγραμμάτων Παροχών εξόδου λόγω αφυπηρέτησης, όταν καταρτίζονται τέτοιες εκθέσεις. Το πρόγραμμα παροχών λόγω αφυπηρέτησης είναι μια μονάδα ξεχωριστή από τους εργοδότες των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα η οποία παρουσιάζει οικονομικές εκθέσεις.

Το ΔΛΠ 26 ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και παρουσίαση ενός προγράμματος προς όλους τους συμμετέχοντες, ως μια ομάδα και συμπληρώνει το ΔΛΠ 19 “Παροχές σε εργαζόμενους”.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΕΙΣΦΟΡΩΝ

Η οικονομική έκθεση γνωστοποιήσεων για ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών πρέπει να περιλαμβάνει:

- α) μια κατάσταση καθαρών περιουσιακών στοιχείων, που είναι διαθέσιμα για παροχές και
- β) περιγραφή των μεθόδων κεφαλαιοδότησης.

Σκοπός της οικονομικής έκθεσης ενός προγράμματος καθορισμένων εισφορών είναι να παρέχει περιοδικώς πληροφόρηση για το πρόγραμμα και την απόδοση των επενδύσεών του.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ.

Η οικονομική έκθεση γνωστοποιήσεων για ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών πρέπει να περιλαμβάνει μια κατάσταση, που να εμφανίζει:

α) τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία, που είναι διαθέσιμα για παροχές.

β) την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών λόγω αφυπηρέτηση, με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων παροχών και μη κατοχυρωμένων παροχών.

γ) το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα.

Σημειώνεται ότι η έκθεση πρέπει να εξηγεί τη σχέση μεταξύ της αναλογιστικής παρούσας αξίας των υπεσχημένων παροχών λόγω αφυπηρέτησης και των καθαρών περιουσιακών στοιχείων, που είναι διαθέσιμα για παροχές, καθώς και τις πολιτικές κεφαλαιοδότησης των υπεσχημένων παροχών.

ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΪΩΝ ΤΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ

Οι επενδύσεις του προγράμματος παροχών λόγω αφυπηρέτησης πρέπει να εμφανίζονται στην εύλογη αξία. Στην περίπτωση των διαπραγματεύσεων χρεογράφων, εύλογη αξία είναι η τρέχουσα αξία τους. Όταν κατέχονται επενδύσεις προγραμμάτων, για τις οποίες δεν είναι δυνατή η εκτίμηση της εύλογης αξίας, πρέπει να γνωστοποιείται η αδυναμία αυτή.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Η παρουσίαση ενός προγράμματος παροχών αποχωρήσεως, είτε καθορισμένων παροχών, είτε καθορισμένων συνεισφορών, πρέπει να περιέχει και τις ακόλουθες πληροφορίες:

α) Μια κατάσταση των μεταβολών των καθαρών περιουσιακών στοιχείων, που είναι διαθέσιμα για παροχές.

β) Περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών.

γ) Περιγραφή του προγράμματος και των επιδράσεων κάθε μεταβολής στο πρόγραμμα, κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Δ.Α.Π. 27 - ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Έναρξη ισχύος : Το πρότυπο αυτό άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1^η Ιουλίου 1999.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΩΝ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Η μητρική επιχείρηση πρέπει να ενοποιεί όλες τις θυγατρικές, εγχώριες και ξένες, εκτός και αν οι θυγατρικές κατέχονται προσωρινά ή λειτουργούν κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς, που εμποδίζουν σημαντικά τη δυνατότητά της να μεταφέρει κεφάλαια στη μητρική.

Έλεγχος της θυγατρικής τεκμαίρεται ότι υπάρχει όταν η μητρική άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχειρήσεως. Έλεγχος ακόμα υπάρχει όταν :

- η μητρική κατέχει το ήμισυ ή παραπάνω των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές.
- υπάρχει δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο.
- υπάρχει δικαίωμα διορισμού ή παύσης πλειονότητας των μελών του ΔΣ.
- υπάρχει δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του ΔΣ.

Διαδικασίες Ενοποίησης

Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και θυγατρικής , συνενώνονται γραμμή προς γραμμή και στη συνέχεια γίνεται:

- απαλοιφή της λογιστικής αξίας των συμμετοχών της μητρικής στα ίδια κεφάλαια των θυγατρικών (η διαφορά λογίζεται σαν υπεραξία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 22)
- προσδιορισμός των δικαιωμάτων μειοψηφίας στο καθαρό εισόδημα των θυγατρικών και στην καθαρή περιουσία τους. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στον ενοποιημένο ισολογισμό εμφανίζονται διακεκριμένα. Τα Δ.Μ. απαρτίζονται από το ποσό της πρώτης ενοποίησης και εν συνεχεία από τις προσαυξήσεις από την αναλογία επί της εκάστοτε αλλαγής στην καθαρή θέση της θυγατρικής.
- διαιρετικά υπόλοιπα και συναλλαγές πρέπει να απαλείφονται πλήρως.
- φόροι πληρωτέοι είτε από τη μητρική είτε από τις θυγατρικές, κατά τη διανομή στη μητρική κερδών που παρέμεναν στις θυγατρικές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12.

Τα αποτελέσματα της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση από την ημερομηνία της εξαγοράς της από την μητρική και μετέπειτα. Εάν οι ζημιές μιας θυγατρικής είναι υψηλότερες από τα Δ.Μ. της θυγατρικής τότε οι ζημιές λογίζονται στα αποτελέσματα του ομίλου, εκτός αν η ίδια η μειοψηφία, δεσμευτεί να καλύψει τις ζημιές της θυγατρικής. Εάν την επόμενη περίοδο έχει κέρδη τότε σταδιακά πρέπει να αρχίζει να καλύπτει την αναλογία της περσινής ζημιάς των Δ.Μ.

ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΚΟΠΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΜΟΝΑΔΕΣ (ΕΣΟΜ)

Μια οικονομική μονάδα μπορεί να δημιουργείται για να επιτελέσει ένα περιορισμένο και σαφώς οριοθετημένο αντικειμενικό σκοπό (μίσθωση ή

μετατροπή σε τίτλους χρηματοοικονομικών στοιχείων, κλπ). Τέτοιου είδους μονάδες συχνά δημιουργούνται με νομικές διευθετήσεις ώστε να ελέγχονται από τους δημιουργούς τους ή χρημητοδότες τους. Συνήθως οι τελευταίοι μεταβιβάζουν στις ΕΣΟΜ περιουσιακά τους στοιχεία και παράλληλα μπορούν να χρησιμοποιούν τα περιουσιακά στοιχεία των ΕΣΟΜ.

Οι δραστηριότητες της ΕΣΟΜ καθοδηγούνται για λογαριασμό της επιχείρησης, λαμβάνοντας τα σχετικά οφέλη. Η επιχείρηση έχει τη δύναμη λήψης αποφάσεων για να λαμβάνει την πλειονότητα των ωφελειών των δραστηριοτήτων της ΕΣΟΜ. Τέλος η επιχείρηση διατηρεί την πλειονότητα του υπολειπόμενου ή των κινδύνων ιδιοκτησίας σχετικά με την ΕΣΟΜ, για να λαμβάνει οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Δ.Α.Π. 28 - ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Έναρξη ισχύος: Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 28 (αναθεωρημένο το 2000): Λογιστικός Χειρισμός για Επενδύσεις σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

Πεδίο εφαρμογής: Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις. Όμως, δεν ισχύει για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που κατέχονται από: α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων ή β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επimέτρηση. Τέτοιες επενδύσεις θα αποτιμώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή θα αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Θα γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις:

α) η εύλογη αξία των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις για τις οποίες υπάρχουν δημοσιευμένες τιμές συναλλαγής,

β) περιληπτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση σχετικά με τις συγγενείς επιχειρήσεις,

συμπεριλαμβανομένων των συνολικών ποσών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και του κέρδους ή της ζημίας,

γ) τους λόγους για τους οποίους η υπόθεση ότι ο επενδυτής δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή αντιμετωπίζεται αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, λιγότερο από το 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου ή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, αλλά ωστόσο τεκμαίρεται ότι ασκεί ουσιώδη επιρροή,

δ) τους λόγους για τους οποίους η υπόθεση ότι ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή αντιμετωπίζεται αν ο επενδυτής κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, 20 τοις εκατό ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου ή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, αλλά ωστόσο τεκμαίρεται ότι δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή,

ε) την ημερομηνία αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της συγγενούς επιχείρησης όταν αυτές χρησιμοποιούνται στην εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης και έχουν ημερομηνία αναφοράς ή καλύπτουν περίοδο που διαφέρει εκείνης του επενδυτή καθώς και το λόγο χρήσης διαφορετικής ημερομηνίας αναφοράς ή περιόδου,

στ) τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ., που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων ή κανονιστικές διατάξεις) της ικανότητας μεταφοράς κεφαλαίων από τις συγγενείς επιχειρήσεις στον επενδυτή υπό τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή για την εξόφληση δανείων ή προκαταβολών,

ζ) το μη αναγνωρισμένο μερίδιο των ζημιών της συγγενούς, για τη λογιστική περίοδο και σωρευτικά, εφόσον ο επενδυτής έχει πάψει να αναγνωρίζει το μερίδιό του επί των ζημιών της συγγενούς,

η) το γεγονός ότι μία συγγενής επιχείρηση δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης και

θ) περιληπτικές οικονομικές πληροφορίες που αφορούν συγγενείς επιχειρήσεις, είτε μεμονωμένα είτε σε ομάδες, που δεν αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, συμπεριλαμβανομένων των συνολικών περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και κερδών ή ζημιών.

Δ.Α.Π. 29 - ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ

Έναρξη ισχύος: Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1990 ή μετά από αυτήν.

Πεδίο εφαρμογής: Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κάθε οικονομικής οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, η χωρίς επαναδιατύπωση παρουσίαση των αποτελεσμάτων των εργασιών και της οικονομικής θέσης στο τοπικό νόμισμα, δεν έχει χρησιμότητα. Το χρήμα χάνει την αγοραστική δύναμη σε τέτοιο βαθμό, ώστε η σύγκριση των ποσών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που συνέβησαν σε διαφορετικούς χρόνους, ακόμη και μέσα στην ίδια λογιστική περίοδο, είναι παραπλανητική. Το παρόν Πρότυπο δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό, από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Το πότε η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, καθίσταται αναγκαία, αποτελεί θέμα κρίσης.

Η ΕΠΑΝΑΔΙΑΤΥΠΩΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι τιμές μεταβάλλονται με το χρόνο, ως αποτέλεσμα διάφορων ειδικών ή γενικών πολιτικών, οικονομικών και κοινωνικών συνθηκών. Ειδικές συνθήκες, όπως μεταβολές στην προσφορά και ζήτηση και τεχνολογικές αλλαγές, μπορεί να προκαλούν σημαντική αύξηση ή μείωση των επιμέρους τιμών, ανεξάρτητα της μιας από την άλλη. Σε πολλές χώρες, οι βασικές οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση το ιστορικό κόστος, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τόσο οι αλλαγές του γενικού επιπέδου των τιμών όσο και οι αυξήσεις των επιμέρους

τιμών των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται, εκτός από τα ενσώματα πάγια και επενδύσεις, στο βαθμό που αυτές μπορούν να αναπροσαρμοσθούν. Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, οι οικονομικές καταστάσεις, είτε βασίζονται σε προσέγγιση του ιστορικού κόστους είτε του τρέχοντος κόστους, είναι χρήσιμες μόνον αν παρουσιάζονται βάσει της τρέχουσας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδας μέτρησης. Το κέρδος ή ζημία της καθαρής χρηματικής θέσης συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα και θα γνωστοποιείται χωριστά.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ισολογισμός

Ποσά του ισολογισμού που δεν είναι ήδη εκφρασμένα βάσει της τρέχουσας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης, επαναδιατυπώνονται με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών. Μπορεί να μην υπάρχει γενικός δείκτης τιμών για περιόδους για τις οποίες το παρόν Πρότυπο απαιτεί την επαναδιατύπωση των ενσώματων παγίων. Σε αυτές τις περιπτώσεις, μπορεί να είναι αναγκαίο να χρησιμοποιείται μια εκτίμηση, που βασίζεται, για παράδειγμα, στις μεταβολές της συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του νομίσματος λειτουργίας και ενός σχετικώς σταθερού ξένου νομίσματος. Η επίδραση του πληθωρισμού συνήθως αναγνωρίζεται στο κόστος δανεισμού. Δεν είναι σωστό να αναμορφώνεται η κεφαλαιουχική δαπάνη που χρηματοδοτήθηκε με δανεισμό και ταυτόχρονα να κεφαλαιοποιείται αυτό το μέρος του δανειακού κόστους, το οποίο συμψηφίζει τον πληθωρισμό κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου. Στο τέλος της πρώτης περιόδου και στις επόμενες περιόδους, όλα τα επιμέρους στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων επαναδιατυπώνονται, εφαρμόζοντας

έναν γενικό δείκτη τιμών από την αρχή της περιόδου ή της ημερομηνίας εισφοράς, αν είναι μεταγενέστερη.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Το παρόν Πρότυπο ορίζει, ότι όλα τα στοιχεία της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων πρέπει να εκφράζονται στην τρέχουσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ

Ισολογισμός

Στοιχεία απεικονιζόμενα στο τρέχον κόστος δεν επαναδιατυπώνονται, γιατί ήδη εκφράζονται στην τρέχουσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης.

ΦΟΡΟΙ

Η επαναδιατύπωση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο μπορεί να δημιουργήσει διαφορές ανάμεσα στη λογιστική αξία και τη φορολογική βάση μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στον ισολογισμό.

ΕΠΙΛΟΓΗ ΚΑΙ ΧΡΗΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ

Η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, απαιτεί τη χρήση ενός γενικού δείκτη τιμών, που αντανακλά τις μεταβολές στη γενική αγοραστική δύναμη.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΥΟΥΝ ΝΑ ΕΙΝΑΙ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ

Όταν μια οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική και η οικονομική οντότητα διακόπτει την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, λαμβάνει τα ποσά που είναι εκφρασμένα στην τρέχουσα κατά το τέλος της προηγούμενης καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης, ως βάση για τις λογιστικές αξίες στις μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις της.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Πραγματοποιούνται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις:

α) το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις και τα αντίστοιχα κονδύλια των προηγούμενων περιόδων έχουν επαναδιατυπωθεί, λόγω μεταβολών της γενικής αγοραστικής δύναμης του νομίσματος λειτουργίας και, ως αποτέλεσμα, εμφανίζονται με βάση την τρέχουσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης

β) αν οι οικονομικές καταστάσεις βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού κόστους ή στην προσέγγιση του τρέχοντος κόστους

γ) η ταυτότητα και το επίπεδο του δείκτη τιμών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και η μεταβολή του δείκτη κατά τη διάρκεια της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου αναφοράς.

Οι γνωστοποιήσεις που απαιτεί το παρόν Πρότυπο, είναι αναγκαίες προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος αντιμετώπισης των επιδράσεων του πληθωρισμού στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, προορίζονται για να

παρέχουν πρόσθετη πληροφόρηση, αναγκαία στην κατανόηση του τρόπου αυτού και των ποσών που προκύπτουν.

Δ.Λ.Π. 31 - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

Έναρξη ισχύος: Το αναθεωρημένο αυτό πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 31 (αναθεωρημένο το 2000): Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Συμφερόντων σε Κοινοπραξίες και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

Πεδίο εφαρμογής: Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και δαπανών της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των μελών των κοινοπραξιών και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας. Όμως, δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές μελών κοινοπραξιών σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες που κατέχονται από:

α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων ή

β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση. Τέτοιες επενδύσεις θα αποτιμώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή θα αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ

Οι εργασίες μερικών Κοινοπραξιών προϋποθέτουν τη χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και άλλων πόρων των μελών της κοινοπραξίας παρά την ίδρυση μιας εταιρίας, συνεταιρισμού, ή άλλης οντότητας ή επιχειρηματικής δομής που είναι ξεχωριστή από τα ίδια τα μέλη της κοινοπραξίας. Κάθε μέλος της κοινοπραξίας χρησιμοποιεί τα δικά του πάγια περιουσιακά στοιχεία και διατηρεί τα δικά του αποθέματα. Επίσης πραγματοποιεί τις δικές του δαπάνες και υποχρεώσεις και αντλεί τη δική του χρηματοδότηση, δημιουργώντας δικές του υποχρεώσεις. Οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας μπορεί να διεξάγονται από υπαλλήλους του μέλους, παράλληλα με όμοιες δραστηριότητες του μέλους. Η συμφωνία της κοινοπραξίας συνήθως προβλέπει έναν τρόπο με τον οποίο τα έσοδα από την πώληση προϊόντος της κοινοπραξίας και κάθε δαπάνη που πραγματοποιείται για την κοινοπραξία κατανέμεται μεταξύ των μελών της.

ΑΠΟ ΚΟΙΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

Από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα είναι μια κοινοπραξία, που προϋποθέτει την ίδρυση μιας εταιρίας, συνεταιρισμού ή άλλης οντότητας στην οποία κάθε μέλος έχει συμμετοχή. Η οικονομική οντότητα λειτουργεί με τον ίδιο τρόπο όπως άλλες οντότητες, εκτός από το γεγονός ότι ένας συμβατικός διακανονισμός μεταξύ των μελών της κοινοπραξίας προβλέπει κοινό έλεγχο πάνω στην οικονομική δραστηριότητα της οικονομικής οντότητας.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΜΕΛΟΥΣ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ

Όταν ένα μέλος κοινοπραξίας συνεισφέρει ή πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μια κοινοπραξία, η αναγνώριση οποιασδήποτε αναλογίας κέρδους ή ζημίας από τη συναλλαγή θα αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής. Ενώσω τα

περιουσιακά στοιχεία κατέχονται από την κοινοπραξία και εφόσον το μέλος έχει μεταβιβάσει τους σημαντικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας, ο τελευταίος πρέπει να αναγνωρίζει μόνο όσο μέρος του κέρδους ή ζημίας αντιστοιχεί στη συμμετοχή των άλλων μελών της κοινοπραξίας. Το μέλος πρέπει να αναγνωρίζει όλο το ποσό της οποιασδήποτε ζημίας, όταν η εισφορά ή η πώληση παρέχει απόδειξη μιας μείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων ή μιας ζημίας απομείωσης.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Το μέλος της κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των ακόλουθων ενδεχόμενων υποχρεώσεων ξεχωριστά από το ποσό άλλων ενδεχόμενων υποχρεώσεων, εκτός αν η πιθανότητα ζημίας είναι απομακρυσμένη:

α) κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που το μέλος κοινοπραξίας έχει αναλάβει σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες, καθώς και το μερίδιό του σε κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση που έχει αναληφθεί από κοινού με άλλα μέλη κοινοπραξιών,

β) το μερίδιό του από ενδεχόμενες υποχρεώσεις των ιδίων των κοινοπραξιών, για το οποίο ενδεχομένως βαρύνεται

γ) όσες ενδεχόμενες υποχρεώσεις προκύπτουν, επειδή το μέλος της κοινοπραξίας βαρύνεται ενδεχομένως για τις υποχρεώσεις των άλλων μελών της κοινοπραξίας.

Το μέλος της κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί το συνολικό ποσό των ακόλουθων δεσμεύσεων, σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες, ξεχωριστά από άλλες δεσμεύσεις:

α) κάθε δέσμευση του μέλους που αφορά κεφαλαιουχικές δαπάνες σε σχέση με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες και το μερίδιό του στις δεσμεύσεις για

κεφαλαιουχικές δαπάνες που έχουν αναληφθεί από κοινού με άλλα μέλη κοινοπραξιών

β) το μερίδιό του στις δεσμεύσεις για κεφαλαιουχικές δαπάνες των ιδίων των κοινοπραξιών.

Το μέλος κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί μια κατάσταση και περιγραφή των συμμετοχών σε σημαντικές κοινοπραξίες και το ποσοστό ιδιοκτησίας που κατέχει σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες. Το μέλος κοινοπραξίας που παρουσιάζει τις συμμετοχές του σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες χρησιμοποιώντας είτε τον τύπο παρουσίασης «γραμμή προς γραμμή» για την αναλογική ενοποίηση είτε τη μέθοδο καθαρής θέσης, θα γνωστοποιεί τα συνολικά ποσά για κάθε ένα από τα κυκλοφορούντα περιουσιακά

στοιχεία, τα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία, τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, τα έσοδα και τις δαπάνες, που σχετίζονται με τις συμμετοχές του σε κοινοπραξίες.

Το μέλος κοινοπραξίας θα γνωστοποιεί τη μέθοδο που εφαρμόζει για την αναγνώριση των συμμετοχών του σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες.

ΔΔΠ 32: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Έναρξη ισχύος: Γνωστοποίηση και παρουσίαση του προτύπου εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005.

Σκοπός: Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι η θέσπιση αρχών για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Αφορά την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την προοπτική του εκδότη, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους και την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών, καθώς και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται.

Ορισμοί: Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι κάθε περιουσιακό στοιχείο που αφορά: ταμειακά διαθέσιμα, συμμετοχικό τίτλο άλλης οντότητας, συμβατικό δικαίωμα για ανταλλαγή μετρητών, χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με άλλη οντότητα, με όρους ευνοϊκούς για την οντότητα ή διακανονισμού στην ίδια οντότητα.

Χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι κάθε υποχρέωση που αφορά: συμβατικό δικαίωμα για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων με άλλη οντότητα (με όρους δυνητικά δυσμενής για την οντότητα) ή συμβόλαιο που δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οντότητας.

Περιεχόμενο: Τα χρηματοοικονομικά προϊόντα διακρίνονται στον ισολογισμό με βάση την ουσιαστική τους υπόσταση και όχι το νομικό τους τύπο:

- είτε ως υποχρέωση προς εξόφληση με μετρητά

- είτε ως έντιμη υποχρέωση.

Όσα προϊόντα εμπεριέχουν ταυτόχρονα μια καθαρή υποχρέωση προς εξόφληση και μια έντιμη υποχρέωση, πρέπει να διαχωρίζονται, να λογιστικοποιούνται και να παρουσιάζονται ξεχωριστά.

Συμψηφισμός υποχρέωσης και απαίτησης επιτρέπονται μόνο όταν υπάρχει έννομο δικαίωμα συμψηφισμού και πρόθεση ταυτόχρονης ρευστοποίησης της απαίτησης με την υποχρέωση.

Πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις:

- πολιτικές διαχείρισης κινδύνου
- πολιτική αντιστάθμισης κινδύνων
- η έκθεση σε επιτοκιακό κίνδυνο
- η έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο
- η εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών μέσων.

Δ.Λ.Π. 33 - ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ

Έναρξη ισχύος: Το αναθεωρημένο Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 33 (1997): Κέρδη Κατά Μετοχή και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή, που θα βελτιώσουν τις συγκρίσεις απόδοσης μεταξύ διαφόρων οντοτήτων κατά την ίδια λογιστική περίοδο που καλύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας οντότητας. Μολονότι στα δεδομένα των κερδών ανά μετοχή υπάρχουν περιορισμοί, λόγω διαφορετικών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των «κερδών», ωστόσο ένας σταθερά προσδιορισμένος παρονομαστής βελτιώνει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων. Αυτό το Πρότυπο εστιάζεται στον παρονομαστή του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή.

Πεδίο εφαρμογής

- α) στις ιδιαίτερες ή τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας:
- i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές) ή ii) η οποία έχει υποβάλει ή βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας για διαπραγμάτευση σε δημόσια αγορά
- β) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία:
- i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή οι δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές

μετοχές, είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές) ή ii) η οποία έχει υποβάλει ή βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας για διαπραγμάτευση σε δημόσια αγορά.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Αντιμείωση είναι μία αύξηση των κερδών ανά μετοχή ή μία μείωση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα Δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν εξασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον έχουν εκπληρωθεί κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.

Μία ενδεχόμενη μετοχική συμφωνία είναι μία συμφωνία έκδοσης μετοχών η οποία εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων όρων.

Υπό αίρεση εκδοτέες κοινές μετοχές είναι κοινές μετοχές εκδοτέες έναντι μηδαιμινών μετρητών ή άνευ μετρητών μετά την εκπλήρωση ορισμένων όρων μιας ενδεχόμενης μετοχικής συμφωνίας.

Μείωση είναι μία μείωση των κερδών ανά μετοχή ή μία αύξηση της ζημίας ανά μετοχή που απορρέει από την παραδοχή ότι τα μετατρέψιμα μέσα έχουν μετατραπεί, ότι τα δικαιώματα προαίρεσης ή αγοράς έχουν εξασκηθεί ή ότι οι κοινές μετοχές εκδίδονται εφόσον εκπληρωθούν κάποιοι συγκεκριμένοι όροι.

Δικαιώματα προαίρεσης, δικαιώματα αγοράς μετοχών και τα ισοδύναμά τους είναι χρηματοοικονομικά μέσα που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να αγοράσει κοινές μετοχές. **Κοινή μετοχή** είναι ένας συμμετοχικός τίτλος που

έπεται σε δικαιώματα όλων των λοιπών κατηγοριών των συμμετοχικών τίτλων. **Δυνητικός τίτλος μετατρέψιμος σε κοινή μετοχή** είναι ένα χρηματοοικονομικό μέσο ή άλλη σύμβαση που μπορεί να παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα για κοινές μετοχές. **Τα δικαιώματα πώλησης σε ορισμένη τιμή επί των κοινών μετοχών** είναι συμβόλαια που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλεί κοινές μετοχές σε ορισμένη τιμή για ένα δεδομένο διάστημα.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Βασικά κέρδη ανά μετοχή

Μία οντότητα θα υπολογίσει βασικά κέρδη ανά μετοχή σε ότι αφορά το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας και, αν παρουσιάζεται, το κέρδος ή τη ζημία από τις συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στους κατόχους αυτούς. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή θα υπολογίζονται διαιρώντας το κέρδος ή τη ζημία που αναλογεί στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας (ο αριθμητής) με το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία (ο παρονομαστής) κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου. Ο σκοπός της πληροφόρησης περί των βασικών κερδών ανά μετοχή είναι η παροχή ενός μέτρου της συμμετοχής κάθε κοινής μετοχής μίας μητρικής οντότητας στην απόδοση της οντότητας κατά την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς.

Κέρδη

Για τον σκοπό του υπολογισμού των βασικών κερδών ανά μετοχή, τα ποσά που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών της μητρικής οντότητας σε σχέση με:

α) κέρδη ή ζημίες από συνεχιζόμενες εκμεταλλεύσεις που αναλογούν στη μητρική οντότητα

β) κέρδη ή ζημίες που αναλογούν στη μητρική οντότητα θα είναι τα ποσά του (α) και του (β) προσαρμοσμένα για τα μετά φόρου ποσά των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών, των διαφορών που απορρέουν από τον διακανονισμό των προνομιούχων μετοχών και άλλες παρόμοιες επιδράσεις των προνομιούχων μετοχών που εντάσσονται στην κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων.

Δ.Λ.Π. 34 - ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

Έναρξη ισχύος: Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1999.

Σκοπός: Ο σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης και τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για την ενδιάμεση περίοδο. Έγκαιρη και αξιόπιστη ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων, να κατανοούν την παραγωγική ικανότητα μιας επιχείρησης να δημιουργεί κέρδη και ταμειακές ροές και την οικονομική θέση και ρευστότητά της.

ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ, είναι μια περίοδος οικονομικής εκθέσεως μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

Ενδιάμεση οικονομική έκθεση, σημαίνει μια οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (ΔΛΠ 1), είτε μια σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων για μια ενδιάμεση περίοδο (όπως ορίζεται σε αυτό το πρότυπο).

Ελάχιστα συνθετικά στοιχεία μιας ενδιάμεσης οικονομικής εκθέσεως:

1. Συνοπτικό Ισολογισμό
2. Συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων
3. Συνοπτική κατάσταση αλλαγών μιας καθαρής θέσης
4. Συνοπτική κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Αν μια επιχείρηση σε μια ενδιάμεση περίοδο δημοσιεύει μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων κάτι που δεν απαγορεύει το πρότυπο αυτό, τότε πρέπει να ανταποκρίνεται με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 1.

Η παρουσίαση των στοιχείων των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να γίνεται πάντα συγκριτικά με τα κονδύλια της προηγούμενης αντίστοιχης περιόδου.

Κατά το ελληνικό δίκαιο οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης που για τις εισηγμένες θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές.

Οι καταστάσεις θα πρέπει να περιέχουν σε συνοπτική μορφή, Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων για την περίοδο με βάση συγκεκριμένο υπόδειγμα που προβλέπεται από το Π.Δ. 360/98.

Τέλος οι τράπεζες δημοσιεύουν και μηνιαίες συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις, ανέλεγκτες (μόνο Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων).

Δ.Λ.Π. 39 - ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ & ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Έναρξη ισχύος: Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 39 (αναθεωρημένο το 2000) Χρηματοοικονομικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση και θα πρέπει να εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται.

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών μέσων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Οι απαιτήσεις παρουσίασης και γνωστοποίησης για χρηματοοικονομικά μέσα παρατίθενται στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση.

Πεδίο εφαρμογής: από όλες τις οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:

α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις, ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ή ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες. Ωστόσο, οι οντότητες θα εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενής εταιρία ή κοινοπραξία που σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, το ΔΛΠ 28 ή το ΔΛΠ 31 αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο. **(β)** δικαιώματα και υποχρεώσεις από μισθώματα για τα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 17. Ωστόσο, (i) απαιτήσεις από μισθώματα που αναγνωρίζονται από εκμισθωτή υπόκεινται στις διατάξεις που αφορούν τη διαγραφή και την απομείωση του παρόντος Προτύπου (ii) απαιτήσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις που αναγνωρίζονται από εκμισθωτή υπόκεινται στις διατάξεις που αφορούν στη διαγραφή του

παρόντος Προτύπου και (iii) παράγωγα που ενσωματώνονται σε μισθώσεις που υπόκεινται στις διατάξεις αφορούν ενσωματωμένα παράγωγα του παρόντος Προτύπου

γ) δικαιώματα και υποχρεώσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 Παροχές σε Εργαζομένους.

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΓΡΑΦΗ

Αρχική αναγνώριση

Η οντότητα θα αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή μία χρηματοοικονομική υποχρέωση στον ισολογισμό της, όταν, και μόνον όταν, η οντότητα καθίσταται ένας εκ των συμβαλλομένων του χρηματοοικονομικού μέσου.

Διαγραφή Η οντότητα θα διαγράφει ένα περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν:

α) εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου

β) μεταβιβάσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και η μεταβίβαση πληροί τους όρους για διαγραφή

Η οντότητα μεταβιβάζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν, είτε:

α) μεταβιβάζει τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είτε

β) διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, αλλά αναλαμβάνει συμβατική υποχρέωση να καταβάλλει τις ταμιακές ροές σε έναν ή περισσότερους παραλήπτες, βάσει συμφωνίας. Όταν η οντότητα διατηρεί τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου (το «αρχικό περιουσιακό στοιχείο»), η οντότητα αντιμετωπίζει τη συναλλαγή ως μεταβίβαση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου όταν και μόνον όταν και οι τρεις ακόλουθες προϋποθέσεις πληρούνται:

α) Η οντότητα δεν έχει υποχρέωση να καταβάλει τα ποσά στους παρεπόμενους παραλήπτες εκτός αν εισπράξει ισότιμα ποσά από το αρχικό περιουσιακό στοιχείο. Οι βραχυπρόθεσμες προκαταβολές από την οντότητα με δικαίωμα πλήρους ανάκτησης του ποσού που εκταμιεύτηκε συν τους σωρευμένους τόκους δεν παραβιάζουν τον όρο αυτόν.

β) Οι όροι της σύμβασης μεταβίβασης απαγορεύουν στην οντότητα να πωλήσει ή να δεσμεύσει το αρχικό περιουσιακό στοιχείο παρά μόνον ως εγγύηση της καταβολής των ταμιακών ροών στους παρεπόμενους παραλήπτες.

γ) Η οντότητα έχει υποχρέωση να εμβάσει κάθε ταμιακή ροή που εισπράττει για λογαριασμό των παρεπόμενων παραληπτών χωρίς ουσιαστική καθυστέρηση.

Δ.Α.Π. 41 - ΓΕΩΡΓΙΑ

Έναρξη ισχύος: Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο εγκρίθηκε από το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ το Δεκέμβριο του 2000 και άρχισε να εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003.

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα.

Πεδίο εφαρμογής

1. Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα:

α) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

β) Γεωργική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής.

γ) Κρατικές επιχορηγήσεις

2. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

α) Έδαφος που σχετίζεται με γεωργική δραστηριότητα

β) Άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα

3. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε γεωργική παραγωγή που είναι η παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, μόνο κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στη συνέχεια εφαρμόζεται το ΔΛΠ 2 "αποθέματα" ή ένα άλλο σχετικό Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο. Κατά συνέπεια το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με την

επεξεργασία της γεωργικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή. Για παράδειγμα, η επεξεργασία των σταφυλιών σε οίνο από έναν καλλιεργητή που καλλιεργήσε τα σταφύλια. Ενώ 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 στους ορισμούς της γεωργικής δραστηριότητας αυτού του Προτύπου.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Γεωργία - συναφείς ορισμοί

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Γεωργική δραστηριότητα είναι η διοίκηση και διαχείριση από μία επιχείρηση του βιολογικού μετασχηματισμού των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων για πώληση, σε γεωργική παραγωγή ή σε επιπρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Γεωργική παραγωγή είναι το προϊόν που έχει συλλεχθεί από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

Βιολογικό περιουσιακό στοιχείο είναι ένα ζωντανό ζώο ή φυτό.

Ο βιολογικός μετασχηματισμός περιλαμβάνει τις διαδικασίες ανάπτυξης, μεταμόρφωσης, παραγωγής και γέννησης που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Ομάδα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι μία συγκέντρωση ομοίων ζωντανών ζώων ή φυτών.

Συγκομιδή είναι η απόσπαση της παραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή η λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στις οικονομικές της καταστάσεις:

- Το συνολικό κέρδος ή ζημία που προέκυψε από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή της γεωργικής παραγωγής σε σχέση με την αρχική τους αποτίμηση.
- Θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε κατηγορίες καθώς και την φύση των δραστηριοτήτων για κάθε κατηγορία.
- Ποσοτικά στοιχεία για την κίνηση κάθε κατηγορίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το προϊόν που παράχθηκε από αυτές μέσα στη χρήση.
- Τον τρόπο υπολογισμού της εύλογης αξίας.
- Τις τυχόν επιβαρύνσεις ή δεσμεύσεις που υπάρχουν πάνω στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και τη γεωργική παραγωγή.
- Συμφωνία της κίνησης της λογιστικής αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην αρχή και τη λήξη της περιόδου.
- Την περιγραφή περιπτώσεων όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.
- Πληροφορίες σχετικά με τη φύση, τις ανεκπλήρωτες υποχρεώσεις και τυχόν μειώσεις στις αξίες των κρατικών επιχορηγήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^Ο ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ & ΕΛΠ

Δ.Λ.Π. 1 - ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το άρθρο 42α του κωδ. Ν.2190/1920 ορίζει τα περί οικονομικών καταστάσεων σε ότι αφορά μεμονωμένες επιχειρήσεις.

Το άρθρο 100, αντίστοιχα ορίζει τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις μεμονωμένων επιχειρήσεων:

Ισολογισμός

Λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως

Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων

Προσάρτημα

Σε ότι αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, δεν προβλέπεται η σύνταξη Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων.

Άρθρο 42α, § 2, Ν.2190/1920:

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας.

Με την υιοθέτηση της 4ης Οδηγίας της ΕΟΚ, δεν υπάρχουν πλέον αξιόλογες διαφορές σε ότι αφορά τις Βασικές Λογιστικές Αρχές με τις οποίες γίνεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Οι γενικές αρχές του ν. 2190 είναι στην ουσία ίδιες με αυτές των ΔΛΠ.

Έχει υιοθετηθεί η οριζοντίου τύπου κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, κατά αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως για τα πρώτα, ή του βαθμού ληκτότητας για τις δεύτερες

Αντίθετα, σύμφωνα με τη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως ή ληκτότητας καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών.

Η παρουσίαση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως γίνεται σε κάθετη διάταξη με υποχρεωτική αναγραφή του κύκλου εργασιών, γεγονός που παραπέμπει στη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία, που αναφέρεται και στο ΔΛΠ 1

Δεν προβλέπεται η σύνταξη κατάστασης Μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.

Κατάσταση ταμειακών ροών συντάσσουν μόνο οι εισηγμένες εταιρείες.

Οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στο Προσάρτημα καθορίζονται από τις διατάξεις του Ν.2190 (κυρίως του άρθρου 43 α).

Δ.Α.Π. 2 - ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Σύμφωνα με το ΚΛΣΤ και τον Ν.2190 τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ αξίας κτήσεως ή παραγωγής τους, της τρέχουσας τιμής τους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού. Το κόστος των αποθεμάτων καθορίζεται ως η τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, για τα αγοραζόμενα εμπορεύματα, και το κόστος παραγωγής τους, για τα ιδιοπαραγόμενα αποθέματα. Τα υπολείμματα, υποπροϊόντα, και ελαττωματικά προϊόντα αποτιμούνται στην καθαρή τιμή πωλήσεώς τους. Υπάρχουν διάφοροι επιτρεπτοί τρόποι για τον υπολογισμό του μέσου κόστους των αποθεμάτων όπως: μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, FIFO, LIFO, μέθοδος του βασικού αποθέματος, η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους και η μέθοδος του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος η οποία επιλέγεται θα πρέπει να ακολουθείται πάγια και αλλαγή της επιτρέπεται μόνο αν υπάρχει μεταβολή συνθηκών ή άλλος σοβαρός λόγος. Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να γίνουν στο προσάρτημα είναι η ακολουθούμενη μέθοδος προσδιορισμού του κόστους, η αλλαγή της μεθόδου (εάν υπάρξει) και αιτιολόγηση των συνθηκών αυτής καθώς και η επίδραση της αλλαγής αυτής στα αποτελέσματα της χρήσεως.

Δ.Α.Π. 7 - ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες έχουν μμετοχές εισηγμένες στον Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση κατάστασης ταμειακών ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές εμφανίζονται με βάση την έμμεση μέθοδο (καθαρές ροές από πληρωμές και εισπράξεις), ενώ δεν προβλέπεται η χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου (αναμόρφωση κερδών χρήσεως).

Δ.Α.Π. 8 - ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΜΕΘΟΔΟΙ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ

Δεν υπάρχουν σαφείς ορισμοί για τα έκτακτα έσοδα και έξοδα. Το ΚΛΣΤ προβλέπει ειδικούς λογαριασμούς.

Δεν υπάρχουν σαφείς οδηγίες.

Η διόρθωση γίνεται είτε δια μέσου του υπολοίπου κερδών εις νέο, είτε δια μέσου των αποτελεσμάτων, χωρίς όμως να απαιτούνται ρητά κάποιες γνωστοποιήσεις.

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

Τα μερίσματα αναγνωρίζονται και καταχωρούνται όταν εγκρίνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας και χωρίς την τελική έγκριση της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων. Η αναγνώριση του μερίσματος ως υποχρέωση αναγνωρίζεται χωρίς να χρειάζεται να εγκριθούν.

Δ.Α.Π. 11 - ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ

Σύμφωνα με την γνωμάτευση Νο.257/1995 του ΕΣΥΛ, οι μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας την μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου ή με βάση την μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου. Η συνήθης όμως μέθοδος λογιστικοποίησης είναι η αναγνώριση του εσόδου με βάση τις τιμολογήσεις, οι οποίες ακολουθούν τις αντίστοιχες πιστοποιήσεις. Το κόστος καταχωρείται στη χρήση στην οποία πραγματοποιείται ενώ τυχόν μελλοντικές ζημίες δεν αναγνωρίζονται.

Δ.Α.Π. 12 - ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «βάρος εταιρικό» και λογίζεται διαμέσου του πίνακα διανομής κερδών.

Υπολογίζεται σύμφωνα με κατάλληλες αναμορφώσεις εξόδων/εσόδων που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.

Δεν υπάρχει διάταξη που να ομιλεί περί λογισμού αναβαλλόμενου φόρου.

Δ.Α.Π. 16 - ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Το Ε.Γ.Α.Σ. και ο Ν.2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης και να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 100/98 το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές.

Οι αναπροσαρμογές αξίας επιτρέπονται μόνο για γήπεδα, οικόπεδα και κτίρια και μόνο βάσει νόμου (2065/92).

Φορολογικοί νόμοι επιτρέπουν και επιταχυνόμενες αποσβέσεις .

Οι τράπεζες όταν αποκτούν πάγια από πλειστηριασμούς περιουσιακών στοιχείων (συνήθως πελατών τους) τα καταχωρούν στο κόστος πλειστηριάσματος και έχουν την υποχρέωση να τα πουλήσουν εντός των επόμενων 3 ετών βάσει διάταξης της Τράπεζας της Ελλάδος. Όσα δεν χρησιμοποιούνται δεν αποσβένονται.

Οι εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων συνήθως, αποσβένονται στη διάρκεια του συμβολαίου μίσθωσης. Όμως συχνά αποσβένονται 20% ετησίως.

Το κόστος διατήρησης και επαύξησης του λογισμικού καταχωρείται συνήθως σε ειδικό λογαριασμό των άυλων παγίων σαν λογισμικό και αποσβένεται 30% ετησίως. Συχνά, επίσης εξοδοποιείται ενώ σπανιότερα ενσωματώνεται στο κόστος του hardware που αφορά και αποσβένεται με αυτό.

Δ.Α.Π. 17 - ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως εμφανίζονται ως λειτουργικές μισθώσεις (operational leases). Στο τέλος της μίσθωσης η κυριότητα των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων μεταβιβάζεται στον μισθωτή σε τιμή σημαντικά χαμηλότερη από την πραγματική τους αξία. Τα εκμισθωμένα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό ως αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία και αποσβένονται με τη διάρκεια της σύμβασης. Τα μηνιαία μισθώματα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου.

Η διαφορά μεταξύ τιμήματος και αξίας παγίου λογίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα σε όλες τις περιπτώσεις.

Δ.Α.Π. 18 - ΕΣΟΔΑ

Τα έσοδα κυρίως προέρχονται από τις εξής δραστηριότητες της επιχείρησης:

- Πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων

- Πωλήσεις υπηρεσιών
- Επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις εκτός εκείνων που χορηγούνται για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- Επενδύσεις των διαθεσίμων κεφαλαίων της επιχείρησης

Έσοδο είναι η εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες αγοραστική δύναμη που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας

Βάσει της ελληνικής πρακτικής, γίνεται εγγραφή στα βιβλία σε πράξεις ανταλλαγής αγαθών και υπηρεσιών.

Δ.Α.Π. 19 - ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Υπάρχει διάταξη για διενέργεια πρόβλεψης για τις αποζημιώσεις συνταξιοδότησης και απόλυσης προσωπικού η οποία υπολογίζεται με βάση πίνακες του ν. 2112/20. Με βάση μία ειδική γνωμάτευση του Νομικού Συμβουλίου του κράτους, το 40% της ανωτέρω συνολικής υποχρέωσης θεωρείται λογιστικά αποδεκτό για καταχώρηση.

Ο 2190 αναφέρει για διενέργεια προβλέψεων για όλους τους πιθανούς κινδύνους, όμως στη πράξη δεν γίνεται εγγραφή για σχήματα υπεσχημένων παροχών.

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

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και οι σχετικές με το θέμα Γνωματεύσεις του Ε.Σ.Υ.Λ (41, 47, 192, 206, 292 ΚΑΙ 298), καθορίζουν τη λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων. Στην ουσία το Ελληνικό Δίκαιο έχει υιοθετήσει το ΔΛΠ 20 και είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της Ε.Ο.Κ.

Ο Ν. 2601/1998 ορίζει τις προϋποθέσεις λήψης κρατικών επιχορηγήσεων (όχι για τα πιστωτικά ιδρύματα).

Οι επιχορηγήσεις που αφορούν την κάλυψη λειτουργικών δαπανών των επιχειρήσεων, καταχωρούνται σε πίστωση λογαριασμού εσόδου.

Οι επιχορηγήσεις που αφορούν την αγορά πάγιων περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζονται σε λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Οι εν λόγω λογαριασμοί δεν αποτελούν αποθεματικά διότι δεν σχηματίζονται από διακράτηση κερδών της επιχείρησης.

Προκειμένου να υπάρχει ορθολογική επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσης με τις διενεργούμενες αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων που επιχορηγήθηκαν, διενεργείται αναλογικά μείωση των λογαριασμών επιχορήγησης, σε πίστωση του εσόδου της χρήσης. Η μείωση αυτή πραγματοποιείται με συντελεστή ανάλογο του συντελεστή απόσβεσης του πάγιου στοιχείου.

Δ.Α.Π. 21 - ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Όλα τα στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος. Στις τράπεζες όλες οι συναλλαγματικές διαφορές λογίζονται στα αποτελέσματα.

Δ.Α.Π. 23 - ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

Τα έξοδα (τόκοι), που πραγματοποιούνται από την χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της επιχείρησης, εκτός εκείνων που αφορούν την χρηματοδότηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία βρίσκονται στην κατασκευαστική περίοδο.

Οι τόκοι αυτοί, σύμφωνα με το άρθρο 43 §3 του Ν.2190/1920, είναι δυνατόν να θεωρηθούν έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και να αποσβένονται είτε εφ' άπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο οι τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων με δάνεια σε ξένο νόμισμα , καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, και τμηματικά επιβαρύνουν τα αποτελέσματα, ανάλογα με την υπόλοιπη χρονική διάρκεια των εν λόγω δανείων. Στην περίπτωση πρόωρης εξόφλησης των δανείων σε ξένο νόμισμα που χρησιμοποιήθηκαν για κτήση πάγιων στοιχείων, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των συναλλαγματικών διαφορών επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία πραγματοποιήθηκε η εξόφληση των δανείων.

Λ.Α.Π. 24 - ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2190/1920, συνδεδεμένες επιχειρήσεις θεωρούνται :

- Επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική (μέσω συμμετοχικής σχέσης ή δεσπόζουσας επιρροής)
- Θυγατρικές των παραπάνω εταιριών η συνδεδεμένες προς τις παραπάνω εταιρίες

Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να γίνονται στο προσάρτημα περιλαμβάνουν:

- Για εταιρίες στις οποίες υπάρχει συμμετοχή άνω του 10% του κεφαλαίου τους, παρατίθεται ανάλυση ή οποία περιλαμβάνει την έδρα, την επωνυμία, το ποσοστό συετοχής στο κεφάλαιο, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων και

το συνολικό αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσης για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις για κάθε μία από αυτές.

- Η μητρική εταιρία μπορεί να παραλείπει στο προσάρτημά της την αναγραφή των ιδίων κεφαλαίων και του αποτελέσματος των θυγατρικών εφόσον οι πληροφορίες αυτές περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από αυτήν.

Τέλος, σύμφωνα με το Λογιστικό Σχέδιο, οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και προς συνδεδεμένες εταιρίες αντίστοιχα, πρέπει να εμφανίζονται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς του Ισολογισμού.

Δ.Α.Π. 26 - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΠΑΡΟΧΩΝ ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

Δεν υπάρχει τίποτα ειδικό. Ακολουθείται η γενική αρχή του Ν. 2190.

Δ.Α.Π. 27 - ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΙΔΙΑΙΤΕΡΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Τα άρθρα 90-109 του Ν.2190/1920 ορίζουν τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Ενοποιημένες καταστάσεις συντάσσουν όσες επιχειρήσεις έχουν τα 2 από τα 3 κάτωθι κριτήρια για 2 συνεχή χρόνια:

- 1)ενοποιημένο σύνολο ενεργητικού πάνω από Δρχ. 500 εκατ.
- 2)ενοποιημένο κύκλο εργασιών πάνω από Δρχ 1 δισ
- 3)Μέσο αριθμό υπαλλήλων πάνω από 250

όλες οι εισηγμένες εταιρείες, σε χρηματιστήριο εντός της ΕΕ, πρέπει να συντάξουν ενοποιημένες καταστάσεις ανεξάρτητα των άνωθι κριτηρίων.

Δεν ενοποιούνται πλήρως όσες θυγατρικές έχουν αντικείμενο διαφορετικό της μητρικής.

Εξαιρούνται της ενοποίησης εταιρείες οι οποίες έχουν μητρική εταιρεία εντός της ΕΕ (η και εκτός ΕΕ), κατά τουλάχιστον 90% η οποία συντάσσει ενοποιημένες καταστάσεις υπάρχουν αυστηροί περιορισμοί ή το κόστος ενοποίησης είναι σημαντικό ο έλεγχος είναι προσωρινός.

Για την απόδειξη ύπαρξης ελέγχου, το άρθρο 106 παρ. 1 απαιτεί την ύπαρξη συμμετοχής κατά τουλάχιστον 20% σε μετοχές η δικαιώματα ψήφου.

Το άρθρο 96 του 2190 επίσης ορίζει την ύπαρξη ελέγχου όταν υπάρχει κοινή διοίκηση η σύμβαση συμμετοχής στη διοίκηση.

Η τεχνική ενοποίησης είναι η ίδια με τα ΔΛΠ.

Η διαφορά της εγγραφής συμψηφισμού μεταξύ κόστους συμμετοχής και καθαρής θέσης θυγατρικής ονομάζεται **διαφορά ενοποίησης** και λογίζεται στην καθαρή θέση. Όταν είναι χρεωστική δύναται να λογισθεί στα άυλα πάγια και να αποσβένεται σε 5 χρόνια.

Τα δικαιώματα μειοψηφίας και οι διαφορές ενοποίησης αποτελούν μέρος των ενοποιημένων ιδίων κεφαλαίων.

Δεν υπάρχουν διατάξεις για Ειδικού Σκοπού Οικονομικές Μονάδες.

Με βάση όμως το αρθ. 96 που ομιλεί περί κοινής διοίκησης, εμμέσως τίθεται το πλαίσιο ερμηνείας για ενοποίηση τέτοιων εταιρειών.

Δ.Α.Π. 28 - ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Το άρθρο 106 του Ν.2190/1920 ορίζει τη διαδικασία εμφάνισης των συγγενών επιχειρήσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Το άρθρο αυτό ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσεως, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο στοιχείο και αποσβένεται, (εφάπαξ είτε εντός πενταετίας), είτε αφαιρετικά(στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς) των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού.

Οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας των συγγενών επιχειρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Δ.Α.Π. 29 - ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΟΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ

Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.

Δ.Α.Π. 31 - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.

Δ.Α.Π. 32 - ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο.

Συμψηφισμός δεν επιτρέπεται επίσημα λόγω νομικών εμποδίων και κανονιστικών διατάξεων.

Δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Δεν γνωστοποιείται τίποτα σχετικό στις οικονομικές καταστάσεις.

Δ.Α.Π. 33 - ΚΕΡΑΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ

Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό

Δ.Α.Π. 34 - ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ

Οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης, που για τις εισηγμένες θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. (ΠΔ 360/98).

Οι καταστάσεις αυτές θα πρέπει να περιέχουν σε συνοπτική μορφή, Ισολογισμό και Κατάσταση αποτελεσμάτων για την περίοδο με βάση συγκεκριμένο υπόδειγμα που προβλέπεται από το ΠΔ 360/98.

Οι τράπεζες δημοσιεύουν και μηνιαίες συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις (ανέλεγκτες) [Μόνο Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων].

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

Η Ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης υποτίμησης της αξίας τους. Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των στοιχείων αυτών καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως την οποία αναγνωρίστηκε αυτή. Επίσης οποιαδήποτε μείωση της υποτίμησης η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε.

Τόσο η Ελληνική νομοθεσία όσο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού για τον εντοπισμό τυχόν ζημίας από την υποτίμηση της. Σύμφωνα όμως με την Ελληνική νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των

μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Σαν αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης, σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, είναι η αγοραία αξία του στοιχείου, χωρίς ειδικά να καθορίζεται η ανακτήσιμη αξία του. Επίσης σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία κάθε ζημία, η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της υποτίμησης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία προβλέπουν μείωση ή αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής για πάγια τα οποία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι παρά το γεγονός ότι το πνεύμα τόσο της Ελληνικής νομοθεσίας όσο και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι όμοιο (διαπίστωση υποτίμησης αξίας περιουσιακών στοιχείων), η εναρμόνιση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτεί την υιοθέτηση ενός πλέγματος διατάξεων, που θα καθορίζουν τους τρόπους εκτίμησης και λογιστικής αντιμετώπισης.

Δ.Α.Π 37 - ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Η αρχή της συντηρητικότητας επιβάλλει στις επιχειρήσεις των λογισμό προβλέψεων για ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ζημιές Θ του θα προκύψουν στο μέλλον, χωρίς να μπορεί επακριβώς να προσδιοριστεί ο χρόνος και το ποσό τους.

Οι προβλέψεις που λογίζονται είναι γενικές και συνήθως ο τρόπος υπολογισμού τους ακολουθεί ειδικές φορολογικές διατάξεις.

Επίσης, ο 2190 ορίζει σαν γενική αρχή, ότι οι προβλέψεις πρέπει να διενεργούνται για κάθε κίνδυνο, που δύναται να εντοπισθεί.

Αν δεν είναι εφικτό να προσδιορισθεί το ποσό, απαιτείται γνωστοποίηση στο προσάρτημα.

Απαγορεύεται να διενεργούνται προβλέψεις εσόδων.

Δ.Λ.Π. 38 – ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Τα άυλα πάγια στοιχεία, (όπως έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, έξοδα αναδιοργανώσεως, λοιπά έξοδα συνδεδεμένα με την απόκτηση ενσωμάτων παγίων στοιχείων και την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, ως και έξοδα έρευνας και αναπτύξεως κλπ.) κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα με ανώτατο όριο την πενταετία Ορισμένα άυλα στοιχεία (π.χ. δικαιώματα εκμετάλλευσης, άδειες λειτουργίας) αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής τους η στο χρόνο της νομικής διάρκειας τους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας, τα άυλα πάγια αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας τους είτε, στην περίπτωση που το άυλο πάγιο έχει από τον νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (λ.χ. δικαίωμα εκμετάλλευσης άδειας κινητής τηλεφωνίας είναι 20ετούς διάρκειας και αποσβένεται σε 20 έτη).

Επιπλέον, ορισμένα έξοδα, όπως τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τα έξοδα κτήσης ακινήτων, χαρακτηρίζονται από τον νόμο ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη. Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας είτε εκπίπτουν ολόκληρες κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους είτε, αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται σε 3 χρόνια.

Δ.Α.Π 39 - ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο αντιπροσωπεύει το τίμημα που εισπράχθηκε η πληρώθηκε ενώ τα παρεπόμενα έξοδα κτήσης είτε κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται εντός 5ετίας είτε εξοδοποιούνται.

Στα ελληνικά πρότυπα, τα αντίστοιχα στοιχεία είναι κυρίως τα χρεόγραφα.

Στις ελληνικές τράπεζες η ταξινόμηση των χρεογράφων γίνεται βάσει του ΚΛΣΤ

A) επί του ενοποιημένου ισολογισμού σε:

- i) Δεκτά για επαναχρηματοδότηση (ομόλογα που λήγουν εντός των επομένων 2,5 μηνών)
- ii) Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις που ενοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
- iii) Λοιπά χρεόγραφα, όπου ανήκουν όλες οι υπόλοιπες κατηγορίες

Η αποτίμησή τους γίνεται στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τρέχουσας. (Αυτό ισχύει στη πράξη, στους επιμέρους ατομικούς ισολογισμούς των ενοποιούμενων θυγατρικών).

Αυτό γίνεται επειδή οι κανόνες αποτίμησης που τηρεί ο όμιλος (δηλαδή οι ενοποιημένες καταστάσεις) πρέπει να είναι ομοιογενείς.

B) Το ΚΛΣΤ έχει προβλέψει δύο ειδών λογαριασμούς οι οποίοι εκφράζουν το διαχωρισμό των χρεογράφων σε 2 κατηγορίες :

- i) συμμετοχές ή τίτλοι με πρόθεση διαρκούς κατοχής (λογ/μός 17)

ι) συμμετοχές ή τίτλοι με πρόθεση διακράτησης εντός της επόμενης χρήσης (λογ/μος 34).

Η αποτίμηση τους όμως γίνεται στην συνολικά χαμηλότερη μεταξύ κτήσης και τρέχουσας.

Επίσης, στα ομόλογα, η απόσβεση της υπερ(υπο)αξίας αγοράς, γίνεται με το ονομαστικό επιτόκιο του τίτλου. Αυτό συνάγεται από τον 2190, ο οποίος ομιλεί περί παρούσας αξίας με βάση το επιτόκιο του τίτλου.

Επίσης η απόσβεση αυτή λογίζεται στα έσοδα/έξοδα από χρηματοοικονομικές πράξεις και όχι στα έσοδα/έξοδα από τόκους.

Δεν υπάρχει διάταξη σχετική στην ελληνική νομοθεσία που να ορίζει συγκεκριμένα την λογιστική και την αποτίμηση των παραγώγων και πράξεων αντιστάθμισης. Οι ελληνικές τράπεζες στην πλειοψηφία τους εφαρμόζουν την μέθοδο των δεδουλευμένων για την λογιστική παρακολούθηση των παραγώγων και έχουν εμμέσως υιοθετήσει την έννοια του macro-hedging.

Υπάρχει μόνο μία γνωμάτευση του ΕΣΥΛ για τη χρήση λογαριασμών για τα δικαιώματα προαίρεσης (options) βάσει της οποίας τα ποσά των κεφαλαίων πρέπει να εμφανίζονται σε λογαριασμούς τάξεως.

Με βάση τους κανόνες αποτίμησης του 2190, οι επιμέρους υπολογισμοί τυχόν μόνιμης απαξίωσης λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό της συνολικά χαμηλότερης αξίας μεταξύ κόστους και τρέχουσας.

Η αποτίμηση των δανείων δεν λογιστικοποιείται σε ατομική βάση.

Το χαρτοφυλάκιο των δανείων εμφανίζεται στο κόστος κτήσης ενώ διενεργείται μία γενική πρόβλεψη (AN 396/68) για να καλύψει θεωρητικά συνολικά την τυχόν απαξίωση των δανείων.

Διαγραφέντα ολικώς η μερικώς δάνεια τα οποία μεταγενέστερα αναβιώνουν, λογίζονται στα έκτακτα έσοδα.

Δ.Α.Π. 40 - ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει ξεχωριστή απεικόνιση των ακινήτων που κατέχονται για επένδυση, ή αποτελούν κεφαλαιουχική ενίσχυση.

Ορίζεται ότι ακίνητα τα οποία αποφέρουν έσοδα υπόκεινται σε απόσβεση, ενώ η εκτίμηση της αξίας των παγίων που εισφέρονται στην επιχείρηση από τους μετόχους γίνεται από ειδική επιτροπή, όπως ορίζεται στο άρθρο 9 του Ν.2190/1920.

Σε ότι αφορά τις τράπεζες, τα ακίνητα που έρχονται στην κατοχή τους από πλειστηριασμούς θα πρέπει να καταχωρούνται ιδιαιτέρως στον Ισολογισμό τους και να αποσβένονται εφ' όσον ιδιοχρησιμοποιούνται ή μισθώνονται. Τα ακίνητα αυτά σύμφωνα με την Τράπεζα της Ελλάδος θα πρέπει σε συγκεκριμένο χρονικό διάστημα να εκποιούνται, εκτός αν υπάρχει σοβαρός λόγος που μια τέτοια πράξη θα ήταν επιζήμια για την τράπεζα.

Δ.Α.Π. 41 - ΓΕΩΡΓΙΑ

Λογιστικό δίκαιο :

Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο: Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΟΙ ΔΥΣΧΕΡΕΙΕΣ ΤΟΥΣ

Η Ελλάδα, όπως και οι υπόλοιπες χώρες της Ε.Ε., αναμενόταν να εφαρμόσουν ταυτόχρονα τα ΔΛΠ, μακράν όμως από τον αρχικό σχεδιασμό που προέβλεπε υιοθέτηση τους υποχρεωτικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της περιόδου 01/01/2004-31/12/2004, εφόσον η διαχειριστική περίοδος λήγει την 31^η Δεκεμβρίου ή την περίοδο 01/07/2004-30/06/2005, εφόσον αυτή λήγει την 30^η Ιουνίου, όπως προβλέπει ο εν ισχύ νόμος. Για την περίοδο 2003 και 2004 ενθαρρύνεται η προαιρετική εφαρμογή των προτύπων. Αυτό οφείλεται στο ότι σε επίπεδο Ε.Ε. δεν είχαν οριστικοποιηθεί ακόμα τα ΔΛΠ τα οποία θα εφαρμοστούν. Ουσιαστικά η υποχρεωτική τους εφαρμογή στην Ελλάδα αναβλήθηκε για ένα χρόνο.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι εισηγμένες επιχειρήσεις (τονίζεται ότι η υποχρέωση αφορά μόνο αυτές) έχουν την υποχρέωση το α' τρίμηνο του 2005 να καταρτίσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, ενώ ο πρώτος ισολογισμός κλεισίματος θα αφορά τη χρήση του 2005 και θα δημοσιευθεί το 2006.

Σε αυτό το κεφάλαιο θα αναφέρουμε τις δυσκολίες πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ, πως τα αντιμετώπισαν οι επιχειρήσεις εκείνη την περίοδο και πως τα βλέπουν σχεδόν τρία χρόνια μετά την υποχρεωτική εφαρμογή τους, σήμερα.

Για τις δυσκολίες πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ θα παραθέσουμε τα συμπεράσματα έρευνας του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών και της Grant Thornton από την 1^η Σεπτεμβρίου έως την 24^η Οκτωβρίου 2003 με τη μορφή ερωτηματολογίου που απευθύνθηκε στα διοικητικά και διευθυντικά στελέχη του συνόλου των εισηγμένων στο ΧΑΑ εταιρειών. Στην έρευνα αυτή ανταποκρίθηκαν 105 επιχειρήσεις, δηλαδή ποσοστό 30% του συνόλου του πληθυσμού (επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονταν στο ΧΑΑ κατά το παραπάνω χρονικό διάστημα).

Για τις δυσκολίες και τα συμπεράσματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ θα παραθέσουμε τα συμπεράσματα άλλης έρευνας του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, η οποία διενεργήθηκε σε δύο φάσεις, τον Ιούνιο και τον Σεπτέμβριο του 2007 και σχεδιάστηκε από τον αναπληρωτή καθηγητή λογιστικής κ. Κωνσταντίνο Καραμάνο και τον καθηγητή στρατηγικής κ. Βασίλειο Παπαδάκη(τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών)

Σκοπός μας είναι να παρουσιάσουμε τις αρχικές αντιδράσεις και εκτιμήσεις των επιχειρήσεων για την εφαρμογή των ΔΛΠ, όπως αυτές διατυπώθηκαν μέσα από τα αποτελέσματα της πρώτης έρευνας κατ' αντιπαράθεση με τα στοιχεία που προκύπτουν από τη δεύτερη έρευνα όπου τελικώς αναφέρεται στο αν υπήρξαν και τι προβλήματα υπήρξαν από την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Η υιοθέτηση λοιπών των Δ.Λ.Π. προκύπτει μέσα από τις διεθνείς τάσεις και την συνειδητοποίηση της ανάγκης εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων που γίνεται όλο και πιο έντονη από τα μέσα της δεκαετίας του 90'. Σταδιακά από το 1995 , οι νομοθεσίες αρκετών κρατών – μελών επιβάλλουν τη χρήση των ΔΛΠ.

Λαμβάνοντας αφορμή από τα παραπάνω (περί σταδιακής εφαρμογής) αξίζει σε αυτό το σημείο να σημειώσουμε ότι η μετάβαση από το καθεστώς των εθνικών λογιστικών προτύπων σε αυτό των διεθνών, αναμενόταν να πιο ήταν δύσκολη και επίπονη για χώρες όπως η Ελλάδα, η Αυστρία, η Φιλανδία, η Γαλλία, και η Γερμανία. Αυτό οφείλεται στις μεγάλες αποκλίσεις που παρατηρούνταν μεταξύ των εθνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων, σε αντίθεση με χώρες όπως η Ιρλανδία και η Μεγάλη Βρετανία όπου παρατηρούταν υψηλός βαθμός συνάφειας των μεθόδων καταγραφής των οικονομικών μεγεθών των επιχειρήσεων, με αυτές που πρόκειται να υιοθετήσουν. Αυτό πρακτικά σήμαινε πως οι επιχειρήσεις, αναλυτές, επενδυτές και άλλοι παράγοντες της αγοράς θα

συναντούσαν περισσότερες δυσκολίες στην παρακολούθηση της διαδικασίας μετάβασης προς τα Δ.Λ.Π. σε χώρες όπως η Ελλάδα. Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. είχε προκαλέσει έντονες ανησυχίες σε όλες τις ευρωπαϊκές χώρες, ακόμα και σε αυτές που τα εθνικά τους λογιστικά πρότυπα, «βρίσκονταν πιο κοντά στα διεθνή λογιστικά πρότυπα».

Στην Ε.Ε. υπήρχαν εκείνη την περίοδο 7.000 επιχειρήσεις με εισηγμένους τίτλους σε χρηματιστήρια. Από αυτές άλλες εφαρμόζαν είδη τα Δ.Λ.Π. και άλλες τα αμερικάνικα πρότυπα (U.S. GAAP). Με την τότε απόφαση της Ε.Ε. (περί υποχρεωτικής εφαρμογής των Δ.Λ.Π....) θα επηρεαζόταν ένας τεράστιος αριθμός εταιρειών, καθώς και θυγατρικές αυτών και άλλες συνδεδεμένες σε χώρες εκτός Ε.Ε. οι οποίες αναγκαστικά θα έπρεπε να καταρτίζον στο έξεις τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π..

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι εισηγμένες εταιρείες θα χρειαζόταν να εφαρμόσουν μια σταδιακή διαδικασία μετάβασης, ούτως ώστε οι ίδιες οι εταιρείες να έκαναν αξιολόγηση στις οικονομικές συνέπειες και να σχεδιάσουν κατάλληλα την εφαρμογή των Δ.Λ.Π..

Κατά τη διάρκεια τη μεταβατικής εκείνης περιόδου υπάρχουν περιθώρια παρανοήσεων και αστάθειας στην αγορά.

Γίνεται λοιπόν, απολύτως κατανοητή, εκείνη την περίοδο, η αναγκαιότητα να εποπτεύεται προσωπικά από τις εποπτικές αρχές η διαδικασία της μετάβασης, προκειμένου να εξασφαλισθεί η τήρηση των υποχρεώσεων διαφάνειας από κάθε επιχείρηση. Ομοίως οι επενδυτές θα έπρεπε να μπορούν να καταλαβαίνουν την επίδραση των νέων προτύπων στην οικονομική κατάσταση των εισηγμένων εταιρειών που θα δημοσιεύουν, πλέον, τα αποτελέσματά τους σε αυτή τη νέα βάση.

Το εγχείρημα της μετάβασης από τα εθνικά στα διεθνή λογιστικά πρότυπα ήταν ασφαλώς πολύ δύσκολο. Για την επιτυχή λοιπόν μετάβαση - υιοθέτηση-εφαρμογή των Δ.Λ.Π. απαιτούνταν η συνέργια όλων των εμπλεκόμενων φορέων, καθένας από τους οποίους θα έπρεπε να επιδείξει την απαιτούμενη ωριμότητα αντιλαμβανόμενος το ρόλο και τις ευθύνες του.

Ήταν οι ελληνικές επιχειρήσεις έτοιμες να ανταποκριθούν στην πρόκληση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π.;

Επτά στις δέκα επιχειρήσεις θεωρούσαν ανέφικτο το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής των Δ.Λ.Π.. Εντύπωση προκαλούσε, εκείνη την περίοδο όμως το γεγονός πως ενώ η πλειονότητα των επιχειρήσεων, δεν είχε ξεκινήσει τις διαδικασίες για την υλοποίηση ενός ολοκληρωμένου σχεδίου δράσης σύμφωνα με το οποίο θα μετέβαινε στα νέα λογιστικά πρότυπα, θεωρούσε ότι θα έπρεπε να γίνουν σοβαρές προσαρμογές στη διαδικασία μετάβασης στα Δ.Λ.Π.. Πιστικούς χαρακτήριζαν από το 56% των επιχειρήσεων ο χρονικός ορίζοντας εφαρμογής των προτύπων. Απάντηση που έδειχνε τη σχετική αδράνεια που υπήρχε ως προς το πρόγραμμα δράσης. Μόλις το 10% των επιχειρήσεων θεωρούσε το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής των προτύπων ως ρεαλιστικό.

Σε ότι έχει να κάνει με το κόστος προσαρμογής από τα Ε.Λ.Π. στα Δ.Λ.Π., ελάχιστες είναι οι εταιρείες που είχαν εκτιμήσει αναλυτικά το κόστος αυτό. Σημαντικό βέβαια μέρος των επιχειρήσεων είχε προχωρήσει ήδη σε πρόχειρο υπολογισμό του κόστους, χωρίς όμως να είχε καταρτίσει αναλυτικό προϋπολογισμό παρόλο που αναγνώριζε την πολυπλοκότητα του εγχειρήματος. Ιδιαίτερη ανησυχία προκαλούσαν τα πολύ υψηλά ποσοστά των επιχειρήσεων που δήλωναν ότι δεν είχαν αναλάβει κανενός είδους δράση για τις διαδικασίες μετάβασης στα διεθνή πρότυπα. Ως θετικό μπορεί να χαρακτηριστεί το γεγονός ότι το 38% των επιχειρήσεων είχε αποφασίσει και εκτελούσε σταδιακά τις

απαιτούμενες διαδικασίες, καθώς και ότι το 11 %, αν και δεν είχε ακόμα ξεκινήσει, είχε αναθέσει σε εξωτερικούς συνεργάτες την προσαρμογή.

Εκ διαμέτρου αντίθετη ήταν η εικόνα που παρουσίαζαν οι εταιρίες που συμμετείχαν στον Γενικό Δείκτη του Χ.Α., καθώς το 65% αυτών είχε ξεκινήσει τις διαδικασίες μετάβασης ενώ αντίθετα μόνο το 25% δεν είχε αναλάβει καμιά δράση. Τη βραχυπρόθεσμη προσαρμογή των οικονομικών της δεδομένων μελετούσε η πλειονότητα των εισηγμένων προκειμένου να μεγιστοποιηθούν οι ωφέλειες ή να ελαχιστοποιηθούν οι απώλειες από την εφαρμογή των νέων προτύπων. Το 56% μελετούσε εσωτερικά αυτές τις προσαρμογές ενώ το 6% είχε αναθέσει αυτήν την εργασία σε εξωτερικούς συμβούλους. Αντίθετα το 8% εμφανιζόταν να μην ήταν διατεθειμένο να προχωρήσει σε τέτοιου είδους προσαρμογές ενώ εντύπωση προκαλούσε ότι δεν είχε απασχολήσει το συγκεκριμένο θέμα το 30% των επιχειρήσεων.

Η υιοθέτηση ενιαίων λογιστικών προτύπων, όπως είναι τα Δ.Λ.Π., θα είχε, τουλάχιστον έτσι θεωρούσαν εκείνη την περίοδο, θετικές επιπτώσεις στις επιχειρήσεις και κατ' επέκταση σε ολόκληρη την αγορά, καθώς θα συνεισέφερε στη διαφάνεια της εφαρμογής των κανόνων λειτουργίας της εγχώριας κεφαλαιαγοράς. Ευρύτερα, η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τουλάχιστον για τις εταιρίες των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται σε Χρηματιστήρια, συμβάλει στη δημιουργία μιας ενιαίας πανευρωπαϊκής χρηματιστηριακής αγοράς, με μεγαλύτερο βάθος και υψηλότερη ρευστότητα, καθώς και στην ενίσχυση της προστασίας των επενδυτών.

Η πλειονότητα των εισηγμένων επιχειρήσεων είχε θετική στάση ως προς την εισαγωγή των Δ.Λ.Π. καθώς εκτιμούσε ότι θα αναβάθμιζε την επάρκεια και την ποιότητα των παρεχόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Μία στις τρεις όμως επιχειρήσεις εξακολουθούσε να παραμένει ουδέτερη ή σκεπτική

θεωρώντας την εισαγωγή των Δ.Λ.Π. ως μια επιπλέον υποχρέωση με την οποία θα έπρεπε να συμμορφωθεί. Η ευρεία αποδοχή των Διεθνών Προτύπων από τις ελληνικές επιχειρήσεις οφείλεται στην εκτίμηση των Διοικήσεων τους ότι τα νέα Πρότυπα θα βελτιώσουν σημαντικά τη διαφάνεια και την αξιοπιστία των οικονομικών στοιχείων που παρέχουν στο επενδυτικό κοινό. Στα πλεονεκτήματα που αναγνωρίζουν οι Διοικήσεις στα Διεθνή Πρότυπα περιλαμβάνονται η απεικόνιση της οικονομικής ουσίας των συναλλαγών και όχι του νομικού τους τύπου, η παρεχόμενη δυνατότητα επιλογής μεταξύ εναλλακτικών λογιστικών μεθόδων και η υιοθέτηση μιας κοινής βάσης αξιολόγησης των επιχειρήσεων σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Προκάλεσε θετική εντύπωση το γεγονός ότι 6 στις 10 επιχειρήσεις προτιμούσε τα Δ.Λ.Π. ως βάση για την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων και μόνο το 13% προτιμούσε τα υφιστάμενα Πρότυπα. Σημαντικό ποσοστό όμως (28%) θεωρεί και τα δύο πλαίσια κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων εξίσου ικανοποιητικά. Το 84% των εισηγμένων επιχειρήσεων εκτιμούσε τις εκφρασμένες με βάση τα Δ.Λ.Π. οικονομικές καταστάσεις ως πιο διαφανείς και αξιόπιστες.

Βελτίωση της εικόνας τους ανέμεναν οι ελληνικές επιχειρήσεις από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.. θα τους προσέδιδε κύρος και θα μέτρησαν τις δυνάμεις τους στην παγκόσμια αγορά. Η επιχειρηματικότητα ωστόσο παρέμενε το ουσιαστικό εργαλείο ανάπτυξης των εργασιών τους και προσέλκυσης επενδυτών σύμφωνα με τη μεγάλη πλειονότητα των Ελληνικών επιχειρήσεων, παρ' όλο που αναγνωρίζουν ότι τα Διεθνή Πρότυπα μπορούσαν να βοηθήσουν. Αξιοσημείωτο είναι όμως το γεγονός, πως μεγάλο ποσοστό στελεχών δεν ήταν σε θέση την συγκεκριμένη στιγμή να αξιολογήσουν την επίδραση που θα έχουν τα Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων τους.

Οι εισηγμένες επιχειρήσεις στο Χ.Α.Α. ζητούσαν ενίσχυση του υπάρχοντος θεσμικού πλαισίου για την επίτευξη επιτυχούς μετάβασης στα Δ.Λ.Π.. Η συντριπτική πλειονότητα (των επιχειρήσεων) πίστευε ότι η καθιέρωση των Διεθνών Προτύπων θα έπρεπε να συνοδευτεί με αλλαγές στη φορολογική και εμπορική νομοθεσία καθώς και στο ισχύον γενικό λογιστικό σχέδιο. Επιβεβλημένη κρίνόταν επίσης η σύσταση ενός κεντρικού οργάνου που θα ελέγχει και θα συνοψίζει τις διαδικασίες μετάβασης. Οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές θα έπρεπε να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα που θα διαμορφώσουν τα Δ.Λ.Π. πιστεύει το 96% των εισηγμένων.

Θεσπίζετε και εισάγετε για πρώτη φορά, περίπου εκείνη την περίοδο για τους παραπάνω λογούς, ο ποιοτικός έλεγχος των ελεγκτών. Ο τρόπος με τον οποίο εισήχθηκε αποτέλεσε καινοτομία και διασφαλίζει την ανεξαρτησία του ελέγχου, του έργου των ελεγκτών. Το 10% των εισηγμένων στο Χ.Α. επιχειρήσεων θα επιλέγεται με τυχαίο τρόπο ,στο εξής, κάθε χρόνο και θα ελέγχεται το έργο των ελεγκτών τους.

Καθώς το 2006 πλησίαζε, υπήρχε πράγματι ανησυχία, από το ότι οι αναλυτές δεν έδειχναν να είναι επαρκώς εξοπλισμένοι για να αντιληφθούν τις αλλαγές που έρχονται με τα νέα Δ.Λ.Π., αλλά και πώς αυτές οι αλλαγές σχετίζονταν με τα οικονομικά αποτελέσματα των εταιρειών τις οποίες παρακολουθούσαν. Μια από τις μεγαλύτερες ανησυχίες ήταν ότι οι αναλυτές δεν είχαν αντιληφθεί τα προκύπτοντα αποτελέσματα από την εφαρμογή των νέων λογιστικών προτύπων. Η Ε.Ε., από την πλευρά της, υιοθετούσε τα νέα πρότυπα, στο πλαίσιο της διεθνούς εναρμόνισης των λογιστικών αυτών μεθόδων, όπως υιοθετήθηκαν μετά την οικονομική κρίση που έπληξε την Ασία το 1997, αλλά και μετά τα επακολουθήσαντα σκάνδαλα, όπως του ενεργειακού κολοσσού ENPOΡ, στις ΗΠΑ.

Στις παραπάνω παραγράφους είδαμε τις αντιδράσεις-εκτιμήσεις διευθυντών και διευθυντικών στελεχών για την επικείμενη-για το 2005- εφαρμογή των ΔΛΠ, καθώς και μερικά σχόλια από την έρευνα του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών και της Grant Thornton.

Αξίζει να δούμε στο κεφάλαιο αυτό, όχι μόνο πως υποδέχτηκε ο κόσμος των επιχειρήσεων τον ερχομό των ΔΛΠ, αλλά και τα αποτελέσματα και διάφορα συμπερασματικά σχόλια που απορρέουν από την δεύτερη έρευνα, που θα παρουσιάσουμε στις επόμενες παραγράφους.

Για την έρευνα αυτή που σχεδιάστηκε από τον αν. Καθηγητή Λογιστικής κ. Κ. Καραμάνη και τον καθηγητή στρατηγικής κ. Β. Παπαδάκη, θα πρέπει να αναφέρουμε - και αυτό νομίζουμε πως δίνει μεγαλύτερη αξία στην έρευνα και στα συμπεράσματα που θέλουμε να αποκομίσουμε από αυτή – είναι πως η έρευνα είναι εμπειρική και οι ερωτώμενοι έχουν εργαστεί πάνω στο εξεταζόμενο αντικείμενο.

Αφού σκοπός της, έτσι όπως περιγράφεται στην ταυτότητά της, είναι η συγκέντρωση των απόψεων των ορκωτών ελεγκτών και των οικονομικών διευθυντών-διευθυντών λογιστηρίου, εισηγμένων στο ΧΑΑ αναφορικά με τις (θετικές και αρνητικές) επιπτώσεις και τα προβλήματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Όσον αφορά το επίπεδο εκπαίδευσης των ερωτώμενων ανέρχεται για απόφοιτους ΑΕΙ σε ποσοστό 87% για τους ελεγκτές και 68% για τους λογιστές, το 13% και 29% αντίστοιχα είναι κάτοχοι master, ενώ μόλις το 1% από ελεγκτές και λογιστές είναι κάτοχοι PhD.

Η εμπειρία τους ως προϊστάμενοι λογιστηρίου και οικονομικοί διευθυντές είναι για τους λογιστές που συμμετέχουν στην έρευνα: 16% μέχρι 5 χρόνια, 38% από 6 έως 10 χρόνια, 32% από 11 έως 20 χρόνια, ενώ το 15% των λογιστών έχουν

εμπειρία πάνω από 20 χρόνια. Για τους ελεγκτές τα ποσοστά κυμαίνονται σε 17%, 27%, 44% και 12% αντίστοιχα. Όσο για τις επιχειρήσεις που έχουν ελέγξει και εφαρμόζουν ΔΛΠ είναι 0 για το 7%, από 1 έως 6 για το 64%, 6 έως 15 για το 21% και τέλος περισσότερες από 16 για το 8%.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι παραπάνω από 1 στους 2 έχουν εμπειρία πάνω από 10 χρόνια με το αντικείμενο της έρευνας.

ΒΑΣΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

ΘΕΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

Τα ΔΛΠ αξιολογούνται πολύ θετικά από του Ελεγκτές και Λογιστές στα τέσσερα ποιοτικά χαρακτηριστικά: κατανοητότητα, συνάφεια, αξιοπιστία, και συγκρισιμότητα. Υπερέχουν δε εμφανώς των Ε.Λ.Π. σε αυτά τα χαρακτηριστικά καθώς επίσης και σε άλλα κριτήρια(προστασία των δανειστών και των μετόχων, βαθμός χρήσης της οικονομικής σκέψης, κλπ). Τα ευρήματα αυτά είναι ιδιαίτερα ενθαρρυντικά δεδομένων: του χαμηλού επιπέδου προετοιμασίας για την εφαρμογή των ΔΛΠ, της δυσκολίας του εγχειρήματος και του μικρού χρονικού διαστήματος που έχει παρέλθει από την πρώτη χρήση εφαρμογής.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ συνοδεύεται από μια σειρά προβλημάτων που συνοψίζονται ως εξής:

- Μη ολοκληρωμένη εναρμόνιση θεσμικού - νομοθετικού περιβάλλοντος.
- Μη επαρκής ενημέρωση Ελεγκτών και Λογιστών για τα ΔΛΠ, σε ότι αφορά τις τεχνικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους.
- Λόγω της εκτεταμένης χρήσης επαγγελματικής κρίσης, αναγνωρίζεται από τους ερωτώμενους ότι τα ΔΛΠ παρέχουν τη δυνατότητα παρουσίασης επιθυμητών λογιστικών μεγεθών.

Η ταυτόχρονη χρήση ΔΛΠ και ΕΛΠ από εισηγμένες και μη εισηγμένες εταιρείες αντίστοιχα, λόγω της διαφορετικότητας των δύο πλαισίων και της

έλλειψης συγκρισιμότητας, γεννά διάφορα προβλήματα στη λειτουργία της αγοράς αλλά και ζητήματα αθέμιτου ανταγωνισμού.

1. Η υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων επιδρά θετικά στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
2. Σταδιακά, οι υπόχρεες εταιρείες αναλαμβάνουν την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων με ίδιες δυνάμεις, επιδεικνύοντας ικανοποιητική προσαρμοστικότητα, παρά την αρχική έλλειψη επαρκούς προετοιμασίας.

Η αναμόρφωση και επαναδημοσίευση χρηματοοικονομικών καταστάσεων των ΔΛΠ είναι αρκετά συχνό φαινόμενο που υποδηλώνει έλλειψη επαρκούς προετοιμασίας και σημαντικής έκτασης προβλήματα σε ότι αφορά την ορθότητα της εφαρμογής των ΔΛΠ.

Εποπτεία

1. Έχει διαμορφωθεί μεταξύ των ερωτώμενων μια σχετικά αρνητική άποψη για το επίπεδο ενημέρωσης των αρμόδιων εποπτικών - ρυθμιστικών αρχών αναφορικά με τα ΔΛΠ.
2. Οι αρμόδιες αρχές φαίνεται ότι δεν παρέχουν επαρκή καθοδήγηση και συντονισμό ούτε παρεμβαίνουν έγκαιρα για την επίλυση προβλημάτων κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ.
3. Απαιτείται ενδυνάμωση της αξιοπιστίας, της στελέχωσης, της ανεξαρτησίας από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας των αρμόδιων εποπτικών - ρυθμιστικών αρχών καθώς και της διαφάνειας στη λειτουργία τους.

Το θεσμικό περιβάλλον

1. Κατά απόλυτη πλειοψηφία Ελεγκτές και Λογιστές θεωρούν ότι θεσμικό και νομοθετικό περιβάλλον δεν έχουν εναρμονιστεί πλήρως για την εφαρμογή των ΔΛΠ.
2. Υπάρχει έντονα αρνητική εικόνα μεταξύ Ελεγκτών και Λογιστών για την πληρότητα, την απλότητα και την ευκολία εφαρμογής των φορολογικών ρυθμίσεων για τα ΔΛΠ, αλλά και τα υπάρχοντα περιθώρια αμφισβητήσεων από τα φορολογικά όργανα.

Το εσωτερικό περιβάλλον των επιχειρήσεων

1. Διαπιστώνονται θετικές επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ στο εσωτερικό των επιχειρήσεων, κυρίως στην παροχή χρήσιμης πληροφόρησης στις επιμέρους λειτουργικές μονάδες της επιχείρησης, στην ανάδειξη σημαντικών θεμάτων ή κινδύνων και στην υποβοήθηση της λήψης στρατηγικών αποφάσεων και της αξιολόγησης των αποτελεσμάτων αυτών.
2. Η εφαρμογή των ΔΛΠ έχει θετικές επιπτώσεις στη θέση των-επιχειρήσεων στην ελληνική και διεθνή αγορά τόσο σε ότι αφορά την πρόσβαση σε πηγές χρηματοδότησης όσο και στην διευκόλυνση της διεθνοποίησής τους.
3. Το κόστος εφαρμογής των ΔΛΠ δεν φαίνεται να δημιουργήσει πρόβλημα στην αγορά, ενώ σε σημαντικό βαθμό το κόστος αυτό είναι ανακτήσιμο. Αξιοσημείωτο είναι και το γεγονός ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ θεωρείται ως ένα χρήσιμο βήμα για τον εκσυγχρονισμό των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από το κόστος.
4. Η εφαρμογή των ΔΛΠ είχε σημαντικές επιπτώσεις σε ότι αφορά τη χρήση πληροφοριακών συστημάτων για τη βελτίωση των υποδομών, ενώ

η πληροφοριακή τεχνολογία καθίσταται σημαντικός επιχειρησιακός πόρος.

Προτεινόμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

- Σε γενικές γραμμές, Ελεγκτές και Λογιστές εκφράζουν ικανοποίηση για τα βασικά χαρακτηριστικά και τη φιλοσοφία των ΔΛΠ.
- Μόνο μια εξαιρετικά ισχυρή μειοψηφία Ελεγκτών και Λογιστών (περίπου 5%) δηλώνει προτίμηση για τα ΔΛΠ έναντι των ΔΛΠ ή άλλου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Το αποτέλεσμα αυτό υποδηλώνει ότι έχουν ωριμάσει οι συνθήκες για μια γενικότερη αναμόρφωση των ΔΛΠ, τρεις δεκαετίες μετά την εισαγωγή τους (ΕΓΛΣ και αρχική υιοθέτηση των λογιστικών οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης).

ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

- Διαμόρφωση στρατηγικής και ανάληψη ενεργειών από τις υπόχρεες σε εφαρμογή των ΔΛΠ εταιρείες, για την εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων-δυνατοτήτων που προσφέρουν αυτά. Ιδιαίτερα πρέπει να επικεντρωθεί η προσοχή των διοικήσεων στα ακόλουθα θέματα:
 1. Η εσωτερική οργάνωση των επιχειρήσεων, ιδίως σε ότι έχει να κάνει με την εισαγωγή συστημάτων μεσο-μακροπρόθεσμου προγραμματισμού και την θεσμοθέτηση τυπικών διαδικασιών λήψης αποφάσεων.
 2. Η θέση της επιχείρησης στη ελληνική και κυρίως στη διεθνή αγορά (χρηματοδότηση, στρατηγικές συμμαχίες, κεφαλαιακή συμμετοχή ξένων επιχειρήσεων, κλπ).

- Οι μη υπόχρεες σε εφαρμογή των ΔΛΠ επιχειρήσεις κρίνεται σκόπιμο να εξετάσουν τα πλεονεκτήματα που προσφέρει η εφαρμογή των ΔΛΠ σε σχέση με το κόστος υιοθέτησης. Στη λήψη σχετικής απόφασης, πρέπει να εξετάζονται οι ιδιαιτερότητες της κάθε επιχείρησης, ο κλάδος στον οποίο λειτουργεί, η στρατηγική της τοποθέτηση στο διαμορφούμενο διεθνοποιημένο οικονομικό περιβάλλον, κλπ.

ΒΑΣΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι απαντήσεις και η επεξεργασία τους οδηγεί σε μία σειρά συμπερασμάτων, ορισμένα εκ των οποίων θεωρούνται ιδιαίτερα ενδιαφέροντα για όλους τους εμπλεκόμενους όπως Ορκωτοί Ελεγκτές και Ελεγκτικό Επάγγελμα, Οικονομικοί Διευθυντές-Διευθυντές Λογιστηρίου(Λογιστές), Αρμόδια Υπουργεία(Υπουργείο Οικονομικών και Οικονομίας, Υπουργείο Ανάπτυξης), Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς και ΧΑΑ.

Τα αποτελέσματα ενδιαφέρουν ακόμα τις ελληνικές επιχειρήσεις καθώς και τους επενδυτές και τους αναλυτές χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα συμπεράσματα της έρευνας παρουσιάζονται ταξινομημένα σε θεματικές ενότητες, όπως αυτές προκύπτουν από το ερωτηματολόγιο.

ΓΕΝΙΚΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Η ενότητα αναφέρεται στα τέσσερα κυριότερα χαρακτηριστικά των ΔΛΠ και στην αξιολόγηση τους μέσα από αυτά. Τα τέσσερα χαρακτηριστικά τους, λοιπόν, κατανοητότητα, συνάφεια, αξιοπιστία, συγκρισιμότητα, αξιολογούνται πολύ θετικά και από τους ελεγκτές και από τους λογιστές.

Εντύπωση προκαλεί, ενώ προκύπτει σαφής υπεροχή των ΔΛΠ έναντι των ΕΛΠ, η εξαίρεση της άποψης των ελεγκτών για το κριτήριο της κατανοητότητας, στο οποίο και παρατηρείται διάσταση απόψεων μεταξύ των δύο ομάδων της έρευνας.

Τα ΔΛΠ υπερέχουν επίσης και σε μια σειρά άλλα κριτήρια έναντι των ΕΛΠ, όπως βαθμός χρήσης οικονομικής σκέψης, βαθμός εφαρμογής επαγγελματικής κρίσης, προστασία των συμφερόντων των δανειστών και των μετόχων και άλλα. Εξαίρεση, και εδώ και πάλι μόνο για τους ελεγκτές αποτελεί η προστασία από εταιρικές απάτες, στους οποίους οι γνώμες είναι μοιρασμένες.

Συμπεράσματα πρώτης ενότητας

Η θετική γνώμη των λογιστών για την αξιολόγηση των ΔΛΠ είναι κατά 10 ποσοστιαίες μονάδες μεγαλύτερες των ελεγκτών.

Τα ΔΛΠ απολαμβάνουν υψηλής αποδοχής και από τις δύο ομάδες ερωτώμενων, παρά τους προβληματισμούς που έχουν εκφραστεί κατά καιρούς και κυρίως προ της υιοθέτησης τους το 2005.

Ιδιαίτερα ικανοποιητικός κρίνεται ο βαθμός αποδοχής τους δεδομένου του χαμηλού επιπέδου προετοιμασίας(έτσι όπως το είδαμε στην παρουσίαση της πρώτης έρευνας), του μικρού χρονικού διαστήματος καθώς και της δυσκολίας του εγχειρήματος. Ως εκ τούτου κρίνεται ιδιαίτερα υψηλός ο βαθμός προσαρμοστικότητας εκ μέρους των υπόχρεων.

ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

Η ενότητα ασχολείται κυρίως με μία σειρά θεμάτων-προβλημάτων σχετικά με τη μετάβαση από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ.

- Οι ελεγκτές πιστεύουν σε ποσοστό 48%, σχετική πλειοψηφία, ότι τα ΔΛΠ δεν εφαρμόζονται ομοιόμορφα, ενώ ασαφή θέση έχουν οι λογιστές.
- Με ισχυρή πλειοψηφία και οι δύο ομάδες θεωρούν ότι το θεσμικό-νομοθετικό περιβάλλον για την εφαρμογή των ΔΛΠ δεν έχει ολοκληρωθεί αλλά και πως οι παρεμβάσεις σε αυτό έγιναν άκαιρα έτσι ώστε να μην υπάρχει χρόνος προετοιμασίας για τους υπόχρεους.
- Οι λογιστές πιστεύουν ότι οι ελεγκτές έχουν ενημερωθεί επαρκώς για τα ΔΛΠ, ενώ αντίθετη άποψη και μάλιστα σε μεγάλη πλειοψηφία για τους λογιστές έχουν οι ελεγκτές. Και οι δύο συμφωνούν ότι δεν υπάρχει επάρκεια ελεγκτών εκπαιδευμένων στα ΔΛΠ και κυρίως λογιστών.
- Και οι δύο ερωτώμενες ομάδες θεωρούν τα ΔΛΠ ως περίπλοκα και δυσνόητα, θέμα που αποδίδεται στο διαφορετικό προσανατολισμό και φιλοσοφία σε σχέση με τα ΕΛΠ.
- Επικρατεί η άποψη (κυρίως μεταξύ των ελεγκτών) πως ο τρόπος επιτρέπει την παρουσίαση λογιστικών μεγεθών κατά το δοκούν, ενώ δεν προκύπτει σαφής εικόνα για το εάν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ΔΛΠ καλύπτουν πλήρως και ορθά τις σχετικές ρυθμίσεις. Αυτό στηρίζεται και στην άποψη των ελεγκτών πως οι λογιστές δέχονται συστάσεις ή επιρροές από τη διοίκηση για τον προσδιορισμό λογιστικών μεγεθών ενώ αντίθετα στο θέμα αυτό οι λογιστές δεν διαμορφώνουν σαφή άποψη.
- Σε πολύ υψηλό βαθμό και από τις δύο ομάδες θεωρείται πως καταβάλλεται κάθε προσπάθεια για πλήρη και ορθή εφαρμογή των ΔΛΠ.

Η τρίτη ενότητα της έρευνας ασχολείται και διερευνά την επίδραση της εισαγωγής των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρηση (να σημειωθεί πως η ερώτηση απευθύνεται μόνο σε Ελεγκτές). Σύνοψη ευρημάτων

- Η εισαγωγή των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων από την ΕΛΤΕ το 2004 ήταν ένα σημαντικό βήμα στη σωστή κατεύθυνση με στόχο τη βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
- Η πλήρης υιοθέτηση των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων αναμένεται να βοηθήσει ακόμη περισσότερο στη βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

ΠΟΙΟΣ ΚΑΤΑΡΤΙΖΕΙ ΤΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΔΛΠ;

Η ενότητα αυτή, τέταρτη της έρευνας, αναφέρετε αναφέρεται σε πραγματική ερώτηση σχετικά με το ποιος κατάρτισε / θα καταρτίζει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ΔΛΠ κατά την πρώτη, τη δεύτερη και τις επόμενες χρήσεις εφαρμογής.

- Από το προσωπικό της ίδιας της επιχείρησης, η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην πρώτη χρήση κυμάνθηκε σε πολύ χαμηλό επίπεδο, καθώς ανήλθε στο 14%. Το ποσοστό αυτό όμως ανεβαίνει στο 64% στη δεύτερη χρήση εφαρμογής και στο 83% στις επόμενες χρήσεις.
- Πτωτική πορεία παρουσιάζει από το προσωπικό της επιχείρησης η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, με τη βοήθεια είτε του ορκωτού ελεγκτή ή εξωτερικού συμβούλου. Αξίζει να σημειωθεί το ότι η επικουρική ανάμειξη του ορκωτού ελεγκτή είναι περίπου τρεις φορές πιο συχνή από την ανάμειξη εξωτερικού συμβούλου, με ποσοστά 52%, 24% και 12% αντίστοιχα για την πρώτη, δεύτερη και τις επόμενες χρήσεις.

Αναμόρφωση και επαναδημοσίευση χρηματοοικονομικών καταστάσεων ΔΛΠ

Έχει γίνει αναμόρφωση και επαναδημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων εταιρειών στις οποίες εμπλέκονται οι ερωτώμενοι ως ελεγκτές ή Λογιστές αναλόγως.

Η αναμόρφωση και επαναδημοσίευση χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι πολύ συχνό φαινόμενο (40% των Ελεγκτών και 49% των Λογιστών).

Η επιτροπή Κεφαλαιαγοράς είναι ο φορέας που έθεσε στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων το θέμα της αναμόρφωσης και επαναδημοσίευσης.

Ενδιαφέρον είναι ότι οι Ελεγκτές δηλώνουν ότι με δική τους πρωτοβουλία τέθηκε θέμα επαναδημοσίευσης σε ποσοστό 34% των περιπτώσεων, ενώ οι Λογιστές δηλώνουν ότι το θέμα αυτό ετέθη από τους Ελεγκτές μόνο σε ποσοστό 7%.

ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΟΥ ΡΟΛΟΥ ΕΠΟΠΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΡΥΘΜΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Η έκτη ενότητα αναφέρεται σε μια σειρά ερωτήσεων σχετικά με το ρόλο των δημόσιων εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών κατά τη μετάβαση και την εφαρμογή των ΔΛΠ.

- Υπάρχει μια αρνητική άποψη για το επίπεδο ενημέρωσης των αρμόδιων εποπτικών - ρυθμιστικών αρχών για τα ΔΛΠ.
- Επικρατεί, κατά απόλυτη πλειοψηφία, η άποψη ότι οι αρμόδιες αρχές δεν παρείχαν επαρκή καθοδήγηση και συντονισμό ούτε παρεμβαίνουν έγκαιρα για την επίλυση προβλημάτων κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ.
- Η συντριπτική πλειοψηφία Ελεγκτών και Λογιστών θεωρεί ότι απαιτούνται

ουσιαστικές αλλαγές με σκοπό την ενδυνάμωση της αξιοπιστίας, της στελέχωσης, της ανεξαρτησίας από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας καθώς και της διαφάνειας στη λειτουργία των αρμόδιων εποπτικών - ρυθμιστικών αρχών.

Η έβδομη ενότητα αποσκοπεί στη συγκέντρωση της γνώμης των Ελεγκτών απέναντι στο ενδεχόμενο εφαρμογής ενός αποτελεσματικού, αντικειμενικού και αξιόπιστου συστήματος ποιοτικού ελέγχου του έργου τους.

- Με πολύ μεγάλη πλειοψηφία οι Ελεγκτές θεωρούν ότι η εφαρμογή ενός αποτελεσματικού, αντικειμενικού και αξιόπιστου συστήματος ποιοτικού ελέγχου του έργου των ελεγκτών μπορεί να αναβαθμίσει το επάγγελμα, να διατηρήσει τις αμοιβές ελέγχου και να βοηθήσει στην αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

- Οι Ελεγκτές προτιμούν κατά πλειοψηφία τη διενέργεια ποιοτικού ελέγχου από μέλη του επαγγέλματος με τυχαία κλήρωση και όχι με ορισμό αυτών από την ΕΛΤΕ.

- Οι ελεγκτές με σημαντική πλειοψηφία θεωρούν ως αποδεκτή λύση την επιβάρυνση του επαγγέλματος με το κόστος λειτουργίας ενός ανεξάρτητου, εύρυθμου και αποτελεσματικού ρυθμιστικού και εποπτικού φορέα.

ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

Η ενότητα αυτή περιλαμβάνει ερωτήσεις σχετικά με την εποπτεία της εφαρμογής των ΔΛΠ.

- Με απόλυτη πλειοψηφία, Ελεγκτές και Λογιστές υποστηρίζουν την ανάγκη λειτουργίας λειτουργικού, αποτελεσματικού και ανεξάρτητου συστήματος εποπτείας της εφαρμογής των ΔΛΠ, με δεδομένο το εύρος εφαρμογής επαγγελματικής κρίσης και χρήσης εύλογων αξιών στα ΔΛΠ. Μάλιστα, στο

θέμα αυτό οι Λογιστές φαίνεται να έχουν πιο θετική στάση από τους Ελεγκτές.

- Με συντριπτική πλειοψηφία οι ερωτώμενοι θεωρούν ότι, στην πράξη, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ασκεί την εποπτεία της ορθής εφαρμογής των ΔΛΠ. Ωστόσο, Ελεγκτές και Λογιστές πιστεύουν ότι το έργο αυτό εκ φύσεως ανήκει στην ΕΛΤΕ.

Η ενότητα αυτή (ένατη της έρευνας) διερευνά τις επιπτώσεις της εφαρμογής των ΔΛΠ στα επαγγέλματα του Ελεγκτή και του Λογιστή.

Δεν νομίζουμε πως είναι άξια σχολιασμού, από μέρους μας, σχετικά με το αντικείμενο που πραγματεύεται η πτυχιακή

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ

Η δέκατη ενότητα αναφέρεται στις φορολογικές νομοθετικές ρυθμίσεις που έχουν εισαχθεί για την εφαρμογή των ΔΛΠ.

- Υπάρχει έντονα αρνητική εικόνα μεταξύ Ελεγκτών και Λογιστών για την πληρότητα, την απλότητα και την ευκολία εφαρμογής των φορολογικών ρυθμίσεων για τα ΔΛΠ.

- Με συντριπτική πλειοψηφία Ελεγκτές και Λογιστές θεωρούν ότι οι φορολογικοί ελεγκτές δεν έχουν ενημερωθεί επαρκώς σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ.

ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Η ενδέκατη ενότητα διερευνά τη σημασία της εφαρμογής των ΔΛΠ στην εσωτερική οργάνωση και τη λήψη διοικητικών και στρατηγικών αποφάσεων.

- Υπάρχει αρκετά σαφής εικόνα για θετικές επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ στο εσωτερικό των επιχειρήσεων. Η εκτίμηση για θετικές επιπτώσεις αποτελεί συνήθως τη σχετική και σε λίγες περιπτώσεις την απόλυτη πλειοψηφία των ερωτώμενων, με τους Λογιστές να εκφράζουν κατά κανόνα πιο θετική άποψη.
- Οι θετικές επιπτώσεις αναφέρονται κυρίως στην παροχή χρήσιμης πληροφόρησης στις επιμέρους λειτουργικές μονάδες της επιχείρησης, στην ανάδειξη σημαντικών θεμάτων ή κινδύνων καθώς και στην υποβοήθηση της λήψης στρατηγικών αποφάσεων και της αξιολόγησης των αποτελεσμάτων αυτών.

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ Η ΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΚΑΙ ΤΗ ΔΙΕΘΝΗ ΑΓΟΡΑ

Οι ερωτήσεις της ενότητας αυτής (δωδέκατης) αποσκοπούν στη διερεύνηση των επιπτώσεων των ΔΛΠ στην πιστοληπτική ικανότητα της επιχείρησης, στις σχέσεις της με χρηματοδότες καθώς και στη διεθνοποίηση της επιχείρησης.

- Η υιοθέτηση των ΔΛΠ θεωρείται ότι έχει προσδώσει κύρος στην επιχείρηση και έχει βελτιώσει την πιστοληπτική ικανότητα τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό.

Με ισχυρή πλειοψηφία Ελεγκτές και Λογιστές θεωρούν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ διευκολύνει διεθνοποίηση των ελληνικών επιχειρήσεων με την κεφαλαιακή συμμετοχή αλλοδαπών θεσμικών επενδυτών ή επιχειρήσεων καθώς και τη συνεργασία και τις στρατηγικές συμμαχίες με ξένες επιχειρήσεις.

Σημειώνεται ότι ένα σημαντικό ποσοστό ερωτώμενων (από 25% έως 35%) συνδέει την υιοθέτηση των ΔΛΠ με επαναδιαπραγμάτευση

συμφωνιών με τράπεζες και πιστωτές καθώς και με κεφαλαιακή ενίσχυση μέσω αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου.

ΚΟΣΤΟΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

- Κατά τη γνώμη των Λογιστών, σε ποσοστό 54% οι επιχειρήσεις είχαν ορθά προϋπολογίσει το κόστος εφαρμογής των ΔΛΠ, ενώ σε ποσοστό 42% είχε γίνει υποεκτίμηση του κόστους.
- Κατά συντριπτική πλειοψηφία Ελεγκτές και Λογιστές (82% και 93% αντίστοιχα) θεωρούν ότι το κόστος εφαρμογής των ΔΛΠ είτε δεν είναι σημαντικό ή μπορεί εύκολα να απορροφηθεί.
- Με απόλυτη πλειοψηφία Ελεγκτές και Λογιστές θεωρούν ότι το κόστος εφαρμογής των ΔΛΠ μπορεί να ανακτηθεί μακροπρόθεσμα μέσω διαφόρων ωφελειών, με τους Ελεγκτές να έχουν πιο θετική θέση.
- Με συντριπτική πλειοψηφία υποστηρίζεται η άποψη ότι, ανεξάρτητα από το κόστος εφαρμογής, η υιοθέτηση των ΔΛΠ ήταν ένα χρήσιμο βήμα για τον εκσυγχρονισμό των διοικητικών συστημάτων των επιχειρήσεων.

ΤΟ ΜΕΛΛΟΝ ΤΩΝ ΔΛΠ - ΠΡΟΤΙΜΩΜΕΝΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΧΡΗΜΑΤΟ-ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

Η ενότητα αυτή διερευνά τις απόψεις Ελεγκτών και Λογιστών αναφορικά με τη μελλοντική εξέλιξη των ΔΛΠ καθώς και τις προτιμήσεις τους μεταξύ διαφόρων εναλλακτικών πλαισίων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

- Υπάρχει σαφής υποστήριξη για τη διατήρηση βασικών χαρακτηριστικών των ΔΛΠ (εναλλακτικές επιλογές στην επιμέτρηση, χρήση εύλογων αξιών, εφαρμογή επαγγελματικής κρίσης).
- Με σχετική πλειοψηφία απορρίπτεται από τους Ελεγκτές η επέκταση της

χρήσης εύλογων αξιών ενώ η πρόταση αυτή υποστηρίζεται (με την ίδια πλειοψηφία) από τους Λογιστές.

- Με σχετική πλειοψηφία υποστηρίζεται η σύγκλιση των ΔΛΠ με τα αμερικανικά λογιστικά πρότυπα.

- Η συντριπτική πλειοψηφία Ελεγκτών και Λογιστών απορρίπτει τα ΔΛΠ στην σημερινή τους μορφή ως κατάλληλο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Αντί αυτών, οι Ελεγκτές φαίνεται να προτιμούν τα ΔΛΠ με κατάλληλη προσαρμογή προς τα ΔΛΠ, ενώ οι Λογιστές με απόλυτη πλειοψηφία τάσσονται υπέρ των ΔΛΠ.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η υιοθέτηση από την Ευρωπαϊκή Ένωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) το 2005 αποτελεί για την Ελλάδα τη Λογιστική Επανάσταση του 21ου αιώνα, με δεδομένη τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ των ΔΛΠ και των Ελληνικών Λογιστικών Κανόνων (ΕΓΛΣ). Η επιτυχία ενός τέτοιου μεγέθους και σημασίας εγχειρήματος απαιτεί καλό σχεδιασμό, συντονισμό ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκομένων (κράτος και εποπτικοί φορείς, ορκωτοί ελεγκτές και διοικήσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων). Οι εποπτικές αρχές, όπως φαίνεται και από την έρευνα του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, φαίνεται να υστερούν σημαντικά σε αξιοπιστία, ενώ απαιτείται σοβαρή βελτίωση σε στελέχωση, ανεξαρτησία από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας και διαφάνεια στη λειτουργία τους. Ειδικότερα η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), λειτουργώντας ως ΝΠΔΔ και με ηγεσία διοριζόμενη από την εκάστοτε κυβέρνηση, δεν φαίνεται να έχει αποφύγει τη γνωστή παθογένεια της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, τη στιγμή μάλιστα που ο διορισμός του προέδρου της έχει εγκριθεί από τη Βουλή κατά την προβλεπόμενη διαδικασία.

Δεδομένου ότι τα ΔΛΠ χειρίζονται λογιστικά γεγονότα με διαφορετικό τρόπο από ότι ορίζει η Ελληνική Νομοθεσία (Κ.Ν. 2190/20 και Π.Δ 1123/1980) και οι σχετικές διατάξεις, οι εταιρείες κατά την πρώτη τους εφαρμογή αντιμετώπισαν αρκετά προβλήματα εναρμόνισης, μέρος των οποίων επιλύθηκε με τις διατάξεις του Ν. 3301/2004. Αυτός ο διαφορετικός τρόπος αντιμετώπισης δεν σχετίζεται τόσο με τις εφαρμοστές λογιστικές αρχές όσο με τις φορολογικές διατάξεις οι οποίες αναμφισβήτητα επιδρούν στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Ως εκ τούτου η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να προσδιορίσει τις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων. Μετά την εφαρμογή τους η διάκριση μεταξύ φορολογικού και

λογιστικού αποτελέσματος είναι σαφής, χαρακτηριστικό παράδειγμα οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις εκμετάλλευσης όπου φορολογικά αναγνωρίζεται μέρος τους και όχι στο σύνολό τους. Επίσης, βασικό πρόβλημα που προέκυψε με την εφαρμογή των ΔΛΠ ήταν ο τρόπος τήρησης των βιβλίων από τις επιχειρήσεις που έφεραν την υποχρέωση υιοθέτησης τους. Λαμβάνοντας υπόψη το παραπάνω σχόλιο - σχετικά με το διαφορετικό χειρισμό λογιστικών γεγονότων-, είναι αυτονόητο ότι οι επιχειρήσεις θα έπρεπε να επιλέξουν τρόπο τήρησης των βιβλίων τους, δηλαδή είτε με ΔΛΠ είτε βάση της Ελληνικής Νομοθεσίας. Με τον Νόμο 3301/2004 δόθηκε η ευχέρεια στις επιχειρήσεις να επιλέξουν τον τρόπο τήρησης των βιβλίων τους. Με την τήρηση των επίσημων βιβλίων σε ΔΛΠ και ΔΠΧΠ τηρήθηκαν παράλληλα και τα Φορολογικά Βιβλία. Σχετικές εγκύκλιοι υπεδείκνυαν τον τρόπο με τον οποίο οι επιχειρήσεις θα μπορούσαν να μεταβαίνουν κατά την τήρηση των βιβλίων τους από ΔΛΠ στα φορολογικά τους και αντίστροφα.

Για ορισμένες συναλλαγές τα πρότυπα προβλέπουν εναλλακτικούς χειρισμούς ή εξαιρέσεις κατά την πρώτη τους εφαρμογή. Στις περιπτώσεις αυτές οι επιχειρήσεις προβληματίστηκαν ως προς την επιλογή τους.

Τα θέματα της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων αποτέλεσαν σημαντικό κύκλο συζητήσεων δεδομένου ότι ο προσδιορισμός της αποτίμησης μπορεί να αποτελέσει μεγάλη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις. Εν ολίγοις, η έγνοια των επιχειρήσεων ήταν ο τρόπος προσδιορισμού της εύλογης αξίας ή αλλιώς του Fair Value των περιουσιακών στοιχείων

Η παγκοσμιοποίηση των συναλλαγών, θεωρούμε ότι είναι η σημαντικότερη και γενεσιουργός αιτία εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων, και οι οικονομικές εξελίξεις σε διεθνή και εθνικό επίπεδο, οδήγησαν στη δημιουργία μίας κοινής «Λογιστικής Γλώσσας» που στοχεύει στην κοινή λογιστική μεταχείριση και

απεικόνιση των επιχειρηματικών συναλλαγών, παρέχοντας ταυτόχρονα πλήρη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ο όρος ΔΠΧΠ αποτελεί ένα σύνολο λογιστικών αρχών, κανόνων, και μεθόδων που έχουν γίνει αποδεκτοί από τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (αποτελούν κοινοτική οδηγία) και αναπτύσσονται αποκλειστικά από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων IASB (International Accounting Standards Boards) η οποία και εκδίδει τις αρχές και τα πρότυπα. Με την καθιέρωση τους οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων λαμβάνουν μία ακριβή, αληθή, ομοιόμορφη πληροφόρηση και τη μεγαλύτερη δυνατή διαφάνεια των επιχειρήσεων. Με την εφαρμογή τους μεταβλήθηκε σημαντικά η διάρθρωση της περιουσία των επιχειρήσεων και επηρεάστηκαν πολλοί κλάδοι της Ελληνικής Οικονομίας.

ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

Σημαντική επίδραση παρατηρήθηκε τόσο στην περιουσία των επιχειρήσεων όσο και στα αποτελέσματα των κλάδων. Μία συνοπτική εικόνα των επιδράσεων στα αποτελέσματα χρήσης των εισηγμένων στο ΧΑΑ επιχειρήσεων με την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ είναι η ακόλουθη:

- Με την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων καθώς και με το σχηματισμό προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου των ανέλεγκτων φορολογικά χρήσεων, επηρεάστηκαν σημαντικά τα αποτελέσματα της χρήσης. Οι θετικές και αρνητικές επιδράσεις που προέκυψαν σε γενικές γραμμές είχαν μικρή απόκλιση μεταξύ τους.
- Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 «άυλα Στοιχεία Ενεργητικού» οι επιχειρήσεις θα πρέπει να προβούν σε διαγραφή στοιχείων που δεν ικανοποιούν τα κριτήρια που

τίθενται, καθώς και αναστροφή των αποσβέσεων τους. Μετά τη διαγραφή αυτών προέκυψαν σημαντικού ύψους αρνητικές επιδράσεις στα αποτελέσματα της χρήσης.

- Σε μικρότερο βαθμό επηρεάστηκαν τα αποτελέσματα της χρήσης από την προσαρμογή της αξίας των απαιτήσεων και το σχηματισμό επισφαλών προβλέψεων.
 - Σημαντικά θετική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης προέκυψε από την προσαρμογή των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων.
 - Θετική επίδραση σε μικρότερο βαθμό προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων καθώς και αναστροφής αποσβέσεων τους.
- Τέλος θετική επίδραση είχαμε και όσον αφορά την αναγνώριση και αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία μέσω της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΑ ΊΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

Όσον αφορά τα ίδια κεφάλαια οι επιδράσεις συνοψίζονται ως ακολούθως:

- Η μεγαλύτερη θετική επίδραση των ιδίων κεφαλαίων προήλθε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων (υπεραξίες) ενώ,
σημαντικά θετική επίδραση είχαμε και στις ενοποιήσεις επιχειρήσεων σχετικά με την αναγνώριση της υπεραξίας κατά την ενοποίηση.

- Μια ακόμα θετική επίδραση προέκυψε από την αποτίμηση χρηματοοικονομικών στοιχείων διαθεσίμων προς πώληση.
- Η αναγνώριση των αναβαλλόμενων φόρων και προβλέψεων επέφεραν τόσο θετικές όσο και αρνητικές επιδράσεις στα ίδια κεφάλαια. Συγκριτικά οι θετικές υπερτερούν, κατά τη γνώμη μας οριακά.
- Οι κυριότερες αρνητικές επιδράσεις στα ίδια κεφάλαια προέκυψαν από την αναγνώριση παροχών και προγράμματα αποχώρησης των εργαζομένων σύμφωνα με τα ΔΛΠ 19 και ΔΛΠ 26 καθώς και από την προσαρμογή αξίας απαιτήσεων.
- Τέλος αρνητική επίδραση προέκυψε από την αναγνώριση των επιχορηγήσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 20.

Η κυριότερη ωφέλεια προέκυψε από την αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε εύλογες αξίες. Η μεγαλύτερη επιβάρυνση στα ίδια κεφάλαια από την εφαρμογή των ΔΛΠ 19 και ΔΛΠ 26 που αφορούν την αναγνώριση παροχών και προγράμματα αποχώρησης των εργαζομένων. Η υψηλότερη θετική επίδραση στα αποτελέσματα της χρήσης 2004 προήλθε από την προσαρμογή των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των ενσώματων ακινητοποιήσεων και αντίστοιχα την μεγαλύτερη επιβάρυνση επέφερε η αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και προβλέψεων για ενδεχόμενους φόρους εισοδήματος. Αξίζει να σημειώσουμε ότι με την υιοθέτηση των ΔΛΠ άλλαξε και το περιεχόμενο του Πιστοποιητικού Ελέγχου του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, το οποίο και μετονομάστηκε σε Έκθεση Ελέγχου.

Πριν τη εφαρμογή των ΔΛΠ ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής παρείχε στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις το πιστοποιητικό ελέγχου το οποίο σε πολλές περιπτώσεις περιείχε σημαντικές παρατηρήσεις, και τελείωνε με τη φράση, «...οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της εταιρείας, απεικονίζουν, αφού ληφθούν υπόψη οι προαναφερόμενες παρατηρήσεις, την περιουσιακή διάρθρωση και την χρηματοοικονομική θέση της εταιρείας κατά την 31η Δεκεμβρίου 2XXX». Είναι γεγονός ότι το πολύ επενδυτικό κοινό και γενικότερα κάθε ενδιαφερόμενος δεν ήταν δυνατό να ερμηνεύσει και να αναμορφώσει τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις σχετικές παρατηρήσεις των Ορκωτών, με αποτέλεσμα να μη γνωρίζει την πραγματική χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων.

Μετά την εφαρμογή των ΔΛΠ οι επιχειρήσεις αναπόφευκτα ενσωμάτωσαν τις παρατηρήσεις των Ορκωτών Ελεγκτών στις οικονομικές καταστάσεις τους. Συγκεκριμένα με την εφαρμογή των ΔΠΧΠ η Έκθεση Ελέγχου - ή αλλιώς το πιστοποιητικό ελέγχου όπως λεγόταν -, και πάλι μπορεί να περιέχει κάποιες παρατηρήσεις οι οποίες αποτελούν εξαιρέσεις, που όμως δεν αλλοιώνουν την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων ως προς την καθαρή θέση και τα αποτελέσματα της χρήσης. Εδώ έχουμε Έκθεση Ελέγχου με έμφαση. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει καμία παρατήρηση ή εξαίρεση τότε έχουμε μία Έκθεση Ελέγχου με σύμφωνη γνώμη, ενώ στην περίπτωση των πολλών παρατηρήσεων οδηγούμαστε σε Άρνηση Γνώμης. Η ενσωμάτωση των παρατηρήσεων στις οικονομικές καταστάσεις συνέβαλε σημαντικά την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων.

Είναι εξαιρετικά δύσκολο να πούμε εάν τα ΔΛΠ επηρεάζουν θετικά ή αρνητικά τις οικονομικές καταστάσεις δεδομένου ότι τα πρότυπα επιδρούν διαφορετικά στις Οικονομικές Καταστάσεις διαφορετικών εταιρειών, ακόμα και του ίδιου

κλάδου οικονομικής δραστηριότητας. Είναι όμως σημαντικό να πούμε ότι με την εφαρμογή τους οι επιχειρήσεις είχαν την ευκαιρία να παρουσιάσουν πραγματικά αξιόπιστες και διαφανείς οικονομικές καταστάσεις.

Για πρώτη φορά, οι οικονομικές μονάδες που λειτουργούν στη χώρα μας απαλλάχτηκαν από το βάρος των «ελληνικών λογιστικών ιδιαιτεροτήτων» και κλήθηκαν να παράσχουν οικονομική πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας με αυτή των ανταγωνιστριών τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.). Για πρώτη φορά, οι ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να προσεγγίσουν τις τράπεζες της Ε.Ε. και κάθε διεθνές χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ζητώντας τη λήψη τραπεζικών υπηρεσιών χωρίς να χρειάζεται να υποβληθούν στο υψηλό κόστος της πρόσληψης εξειδικευμένων συμβούλων για τη μετατροπή των ισολογισμών και των οικονομικών τους καταστάσεων σε συγκρίσιμα τυποποιημένα μεγέθη βάσει συγκεκριμένων προτύπων αναφοράς που τυγχάνουν ευρείας εφαρμογής και αξιοπιστίας διεθνώς και είναι απαλλαγμένα από φορολογικές και άλλες εγχώριες διατάξεις αμφίβολης χρησιμότητας για οποιονδήποτε αναγνώστη.

Αξίζει, πάντως, να σημειωθεί ότι ενδεχόμενη εφαρμογή των ΔΛΠ από τις μικρομεσαίες θα τους προσέφερε σημαντικά πλεονεκτήματα, καθώς οι επιχειρήσεις που θα υιοθετήσουν τα Πρότυπα θα έχουν αυξημένη φερεγγυότητα και πιστοληπτική ικανότητα έναντι όλων των υπολοίπων που θα παραμείνουν πιστές στα όποια πεπαλαιωμένα ελληνικά ή άλλα λογιστικά πρότυπα ακολουθούν σήμερα. Το κέρδος θα είναι ακόμη μεγαλύτερο για τις επιχειρήσεις που έχουν εξαγωγικό προσανατολισμό, δραστηριοποιούνται στο εξωτερικό ή επιθυμούν να χρηματοδοτηθούν από τράπεζα του εξωτερικού, λόγω ακριβώς της άμεσης συγκρισιμότητας των στοιχείων τους. Το πρόβλημα το έχει διαπιστώσει σημαντικός αριθμός επιχειρήσεων, που όταν απευθύνθηκαν για δάνειο σε πιστωτικό ίδρυμα του εξωτερικού, αναγκάστηκαν μόνο για την εξέταση του φακέλου να προσλάβουν ειδικό γραφείο για να προσαρμόσουν τα

λογιστικά τους στις απαιτήσεις της τράπεζας, καταβάλλοντας ένα κάθε άλλο παρά ευκαταφρόνητο ποσό. Εξαιτίας αυτού του λόγου άλλωστε δικαιολογούνται και οι πιέσεις που ακούν τα χρηματοδοτικά ιδρύματα να επεκταθεί η εφαρμογή των ΔΛΠ σε όλες τις επιχειρήσεις. Μπορεί πράγματι τα ΔΛΠ να αυξάνουν το οικονομικό κόστος των μικρομεσαίων, πλην όμως ανοίγουν και τον δρόμο για ευρείες εξαγορές και συγχωνεύσεις μέσω χρηματιστηρίων.

ΚΥΡΩΣΕΙΣ

Αν πάντως η εφαρμογή των ΔΛΠ είναι απολύτως προαιρετική για τις μικρομεσαίες, οι καταστάσεις των εισηγμένων θα βρίσκονται στο εξής υπό συνεχή και αυστηρότατη παρακολούθηση, με ορατό το κίνδυνο αυστηρών κυρώσεων στην περίπτωση παρατυπιών από ορκωτούς ελεγκτές. Το πρόβλημα είναι μεγάλο εάν ληφθεί υπόψη ότι πριν από τα ΔΛΠ υπήρχαν πολλές εταιρείες που εμφάνιζαν αρνητικές αποκλίσεις σε σχέση με τις δημοσιευθείσες λογιστικές καταστάσεις. Η εφαρμογή των ΔΛΠ απαιτεί ανάλογη συμμόρφωση με όσο το δυνατόν λιγότερες παρατηρήσεις των ορκωτών. Στην περίπτωση δε που η ΕΛΤΕ αποκαλύψει παρατυπία από ορκωτό, πέραν της τιμωρίας του από την ίδια, κυρώσεις από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς αντιμετωπίζει και το διοικητικό συμβούλιο που είναι υπεύθυνο για την παράθεση των στοιχείων στον ελεγκτή. Ειδικά για τον ορκωτό ελεγκτή, οι κυρώσεις προβλέπουν προσωρινή αργία και επιβολή διοικητικού προστίμου έως 1 εκατ. ευρώ τόσο στον ίδιο όσο και στην ελεγκτική του εταιρεία.

Δ.Α.Π. και Ε.Ε.

Αξίζει να σημειωθεί ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις απασχολεί ιδιαίτερα την ΕΕ με το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) να οριοθετεί τον περασμένο Ιούνιο το πλαίσιο δημιουργίας του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης αποκλειστικά για τις ΜμΕ.

Ειδικότερα, το IASB αποφάσισε ότι κάθε χώρα θα έχει το δικαίωμα να ορίσει ποιες μη εισηγμένες, σε οργανωμένη κεφαλαιαγορά, επιχειρήσεις της επικράτειάς της δεν θα έχουν το δικαίωμα εφαρμογής του Προτύπου. Επιπλέον, αποφασίστηκε ότι κάθε δύο έτη το Συμβούλιο θα προβαίνει προγραμματισμένα στη σύνταξη και δημοσιοποίηση ενός συλλογικού εγγράφου δημόσιας διαβούλευσης με προτεινόμενες αναθεωρήσεις των Προτύπων για τις μικρομεσαίες που θα ενσωματώνουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που θα έχουν στο μεταξύ δημιουργηθεί ή τροποποιηθεί. Πρακτικά, αυτό σημαίνει ότι οι ΜμΕ που θα εφαρμόζουν το σχετικό πρότυπο θα έχουν στη διάθεσή τους άτυπη περίοδο χάριτος μέγιστης διάρκειας δύο ετών, για την εφαρμογή κάθε σχετικής μεταβολής.

Σε επανεξέταση, ωστόσο, βρίσκονται πέντε από τις σαράντα θεματικές ενότητες που περιλαμβάνει το προσχέδιο του επίσημου εγγράφου διαβούλευσης των προτύπων για τις μικρομεσαίες. Αυτές έχουν να κάνουν με χρηματοοικονομικά εργαλεία, προβλέψεις, ασφαλιστικές εισφορές-παροχές, φορολογία και συγχωνεύσεις.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα μέχρι στιγμής συμπεράσματα από την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ στην ελληνική πραγματικότητα δείχνουν αρκετά μεγάλο βαθμό προσαρμοστικότητας των επιχειρήσεων, με αρκετές από αυτές να δείχνουν πλήρως προσαρμοσμένες και άλλες να βρίσκονται στο στάδιο της προσπάθειας. Παράλληλα, πολλές από τις εισηγμένες βγήκαν σημαντικά ωφελημένες από την υιοθέτηση των ΔΛΠ, αυξάνοντας σημαντικά τα ίδια κεφάλαιά τους. Θετικά προς αυτή την κατεύθυνση συνέβαλαν η δυνατότητα αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων στις εμπορικές τιμές και η προσαρμογή των αποσβέσεων. Από την άλλη πλευρά, όμως, αρνητικά επέδρασαν οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και προβλέψεων για ενδεχόμενους φόρους εισοδήματος.

Το βέβαιο, πάντως, είναι ότι η εφαρμογή του νέου θεσμού οδήγησε αναγκαστικά σε αλλαγή νοοτροπίας που επιβάλλει πλέον πραγματικές απεικονίσεις με περισσότερο ευέλικτες μεθόδους μακριά από τις τυπολατρικές διατάξεις του ΚΒΣ και τις πάσης φύσεως ακαμψίες που προέρχονταν από τη νομοθεσία του 1920!

Οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ μέσα σε ένα εξαιρετικά δύσκολο θεσμικό και οικονομικό περιβάλλον και να ξεπεράσουν και τις πρόσθετες δυσκολίες του χαρακτήρα τους. Ειδικότερα, οι ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ τόσο για τις ενοποιημένες όσο και τις εξατομικευμένες οικονομικές τους καταστάσεις. Η επιλογή της χώρας μας να υιοθετήσει αυτόν τον τρόπο εφαρμογής των ΔΛΠ αποδείχτηκε ιδιαίτερα επωφελής, αφού ανάγκασε τις εγχώριες επιχειρήσεις να πειθαρχήσουν σε ατομική βάση στους κανόνες που επιβάλλουν τα ΔΛΠ, εγχείρημα δύσκολο αλλά ασφαλές για την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων στην

εφαρμογή των ΔΛΠ. Δεύτερον, οι ελληνικές επιχειρήσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ έπρεπε να αλλάξουν νοοτροπία.

Η νομοθεσία μας όσον αφορά τα λογιστικά θέματα χαρακτηρίζονταν από ένα πλέγμα διατάξεων, οι οποίες οδηγούσαν στην εφαρμογή στενά άκαμπτων κανόνων. Τα ΔΛΠ ως κείμενα αρχών απομακρύνονται από την εφαρμογή άκαμπτων κανόνων και επιβάλλουν στις επιχειρήσεις να κρίνουν υποκειμενικά συναλλαγές και γεγονότα και να τα απεικονίζουν λογιστικά με τρόπο που να εξασφαλίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς που τα ΔΛΠ θέτουν. Η δυσκολία που έπρεπε να ξεπερασθεί στο θέμα αυτό δεν πρέπει να υποτιμάται. Τρίτον, οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ λίγο νωρίτερα από τις άλλες επιχειρήσεις της Ε.Ε. αφού έπρεπε να συντάξουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ από το πρώτο τρίμηνο του 2005. Σε αυτό το πρώτο τρίμηνο του 2005 έγιναν σημαντικά λάθη, αλλά δόθηκε η ευκαιρία στις επιχειρήσεις της χώρας μας να «παιδευτούν» περισσότερο στην εφαρμογή τους. Τέταρτον, οι ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να ξεπεράσουν το τυπολατρικό σύστημα που επιβάλλεται από την εφαρμογή του ΚΒΣ στην τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων. Και στον τομέα αυτό φαίνεται ότι προσαρμόστηκαν στον μέγιστο δυνατό βαθμό, ώστε να ικανοποιήσουν αφενός τις απαιτήσεις της ελληνικής νομοθεσίας και αφετέρου τη σωστή εφαρμογή των ΔΛΠ.

Η μετάβαση στα διεθνή λογιστικά πρότυπα επιφέρει ουσιαστικές αλλαγές στην αξία των παγίων κεφαλαίων των επιχειρήσεων, κυρίως σε ό,τι αφορά τα ακίνητα. Βάσει του εγχώριου λογιστικού σχεδίου, πολλά από τα στοιχεία των ισολογισμών είχαν αντικειμενικοποιηθεί, δηλαδή αποσβένεινται με ένα συγκεκριμένο τρόπο ετησίως, βάσει του ποσοστού που προβλεπόταν με έναρξη την τιμή κτίσεως(Ιστορικό κόστος). Αυτό σε πολλές περιπτώσεις λειτουργούσε παραμορφωτικά σε σχέση με την πραγματική εικόνα που παρουσιάζει μια εταιρεία.

ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

Δόθηκε η δυνατότητα στις τραπεζικές, ασφαλιστικές και εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών Ανώνυμες Εταιρείες και τις θυγατρικές αυτών (με ελάχιστο ποσοστό 95%) να μπορούν να αναπροσαρμόζουν τους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30-12-2003 την αξία των ακινήτων τους και των εγκαταστάσεων που υπάρχουν σε αυτά, με βάση τις εύλογες αξίες (fair values), όπως αυτό προβλέπεται και καθορίζεται από τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) και ειδικότερα το πρότυπο 16.

Η αποτίμηση αυτή θα πρέπει να γίνεται από κατάλληλους εκτιμητές οι οποίοι πρέπει να έχουν τα απαραίτητα προσόντα και εμπειρία, προϋποθέσεις που αποτελούν εγγύηση για την ορθότητα και την εγκυρότητα των εκτιμήσεων ώστε να εξασφαλίζεται η διαφάνεια που απαιτούν τα ΔΛΠ και να κατοχυρώνεται η διαφάνεια και να προστατεύεται το συμφέρον των επενδυτών, των μετόχων και το Δημόσιο.

Σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν.3229/2004, η υπεραξία που προκύπτει από αυτές τις αποτιμήσεις, μπορεί να μεταφέρεται εν όλο η εν μέρει σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με αυτοτελή φορολογία με συντελεστή 2%.

Ακόμη από το νόμο προβλέπονται και ειδικοί συντελεστές φορολογίας σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης του ποσού της υπεραξίας.

ΣΥΝΤΑΞΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΛΠ

Σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.3229/2004, επανακαθορίζεται χρονικά η υποχρέωση των Ανωνύμων εταιρειών που είναι εισηγμένες στο Χ.Α. να

συντάσσουν από το επόμενο έτος τους ισολογισμούς των και τις άλλες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ.

Για τις ανάγκες των ΔΛΠ θα πρέπει η ακίνητη περιουσία των Α.Ε. να κατατάσσεται σε κατηγορίες ως εξής:

Α. Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που καλύπτουν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης.

Β. Επενδύσεις (ακίνητα προς εκμετάλλευση) για το σκοπό της επίτευξης εισοδήματος ή κεφαλαιουχικού κέρδους (π.χ. ακίνητα που έχουν κανονικά μισθωθεί σε τρίτους).

Γ. Πλεονάζοντα για τις ανάγκες της επιχείρησης τα οποία κάποια στιγμή θα πωληθούν.

Δ. Ακίνητα που αποτελούν εμπορικό απόθεμα, που χρησιμοποιούνται ως τρέχοντα στοιχεία κίνησης.

Η πιο πάνω διάκριση δεν έχει απλά και μόνο χαρακτήρα ομαδοποίησης, αλλά επιβάλλει σε πολλές περιπτώσεις και τη χρήση διαφορετικών μεθοδολογιών εκτίμησης που μπορεί να οδηγήσουν σε τελείως διαφορετικές εκτιμημένες αξίες για το ίδιο ακίνητο, ανάλογα με την κατηγορία στην οποία ανήκει. Αυτά καθορίζονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS), τα Διεθνή Εκτιμητικά Πρότυπα και (IVS 2003) και τα Ευρωπαϊκά Εκτιμητικά Πρότυπα. (EVS 2003)

Όλα προβλέπουν την απαραίτητη και στενή συνεργασία του Ελεγκτή, του Εκτιμητή και των αρμοδίων της Ανώνυμης Εταιρείας για όλη τη διαδικασία αλλά και για τον καθορισμό των χρόνων ζωής τού κάθε περιουσιακού στοιχείου. Ο χρόνος που απομένει για τη συμμόρφωση των Εταιρειών προς

αυτήν την υποχρέωση δεν είναι μεγάλος, ενώ το απαιτούμενο χρονικό διάστημα:

- Για τις προπαρασκευαστικές εργασίες συγκέντρωσης των στοιχείων που απαιτούνται για την εκτίμηση (τοπογραφικά, κατόψεις, επιφάνειες κ.λπ.).
- Για την καθαυτό εργασία της εκτίμησης (επιθεώρηση ακινήτων, έρευνα αγοράς).

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ - ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΕΛΕΓΚΤΕΣ, ΛΟΓΙΣΤΕΣ, ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΟΠΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Στην καλή πορεία της Ελλάδας, αλλά και την απόσταση που μένει ακόμη να διανύσει για την επιτυχημένη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) αναφέρθηκαν οι ομιλητές της ημερίδας με τίτλο «Τρία χρόνια ΔΛΠ: Προβλήματα, αδυναμίες, οφέλη και προοπτικές», η οποία πραγματοποιήθηκε την Τετάρτη 1 Οκτωβρίου 2008, σε κεντρικό ξενοδοχείο της Αθήνας.

Την εκδήλωση χαιρέτισε ο υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών κ. Γιώργος Αλογοσκούφης, τονίζοντας πόσο θετικό είναι σήμερα, στο περιβάλλον της διεθνούς οικονομικής κρίσης, το γεγονός ότι οι ελληνικές τράπεζες έχουν υιοθετήσει έγκαιρα τα ΔΛΠ. «Σήμερα που βλέπουμε ότι οι αναταράξεις στο διεθνές χρηματοπιστωτικό σύστημα δεν έχουν σοβαρή επίπτωση στους ισολογισμούς των ελληνικών τραπεζών, ένας από τους λόγους είναι ότι προσαρμόστηκαν στα ΔΛΠ. Φανταστείτε αν υπήρχαν αμφιβολίες για τους ισολογισμούς των ελληνικών τραπεζών τι θα γινόταν σήμερα σε μια περίοδο μεγάλης αβεβαιότητας. Και αυτό μόνο το γεγονός δείχνει τη μεγάλη σημασία της διαφάνειας, τα οφέλη από τη σωστή πληροφόρηση και την προστασία των επενδυτών» υπογράμμισε ο υπουργός και πρόσθεσε: «Μετά το 2005 προχωρούμε σταδιακά στην καθιέρωση των ΔΛΠ και στο δημόσιο τομέα και ο νόμος για τις δημόσιες επιχειρήσεις ήδη το προβλέπει, διότι έτσι διασφαλίζεται η αξιοπιστία των οικονομικών τους καταστάσεων».

Ακόμη, χαιρετισμούς απηύθυναν ο Αντιπρόεδρος του Οικονομικού

Πανεπιστημίου Αθηνών καθηγητής Ιωάννης Κατσουλάκος, λέγοντας ότι «πρέπει να αλλάξουμε τρόπο σκέψης, να δούμε τα πράγματα διαφορετικά. Η ανάγκη ουσιαστικής ενσωμάτωσης στο διεθνές περιβάλλον είναι πλέον ευρύτερο αίτημα. Μακροπρόθεσμα δεν έχει να χάσει κανείς. Βραχυπρόθεσμα θα υπάρχουν κάποιες αρνητικές συνέπειες για μερικούς, αλλά αν δεν προχωρήσουμε οι αρνητικές συνέπειες θα είναι μεγαλύτερες και καθολικότερες». Τόνισε, ακόμη, την ανάγκη της συνεργασίας του πανεπιστημίου με τις επιχειρήσεις, σε ένα πλαίσιο συμβουλευτικό, μακριά από την χρησιμοθηρική αντίληψη της γνώσης, αλλά και από την έρευνα περιχαρακωμένη μέσα στον ακαδημαϊκό χώρο.

Χαιρετισμό απηύθυνε, επίσης, ο Διευθύνων Σύμβουλος της Ernst & Young Θεμιστοκλής Λιανόπουλος αναφερόμενος στις ωφέλειες της αυξημένης διαφάνειας για την λήψη ορθών οικονομικών αποφάσεων: «Έχουν συμπληρωθεί ήδη τρία χρόνια από την εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας και έτσι η εταιρία μας συνεργάστηκε με το Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών και τον κ. Καραμάνη για να δούμε πόσο έχει προχωρήσει στην πράξη. Θέλουμε να διερευνήσουμε πώς το βλέπουν η πανεπιστημιακή και η επιχειρηματική πλευρά και μελετούμε προσεκτικά τα αποτελέσματα της έρευνας που παρουσιάστηκε σήμερα. Θεωρούμε τα ΔΛΠ πάρα πολύ σημαντικά και στην Ελλάδα αυτή τη στιγμή εφαρμόζονται από τις εισηγμένες και τις δημόσιες εταιρίες. Στην εταιρία μας έχουμε τεράστια εμπειρία και τα εφαρμόσαμε αμέσως χωρίς κανένα πρόβλημα».

Κεντρικό σημείο της ημερίδας ήταν η παρουσίαση της έρευνας του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, του τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων, με τίτλο «Η εφαρμογή των ΔΛΠ (ΔΠΧΠ) στην

Ελλάδα. Επιπτώσεις για ελεγκτές, λογιστές, επιχειρήσεις και εποπτικές αρχές» του αναπληρωτή καθηγητή Λογιστικής Κωνσταντίνου Καραμάνη και του καθηγητή Στρατηγικής Βασίλη Παπαδάκη.

Τα αποτελέσματα της έρευνας αφορούν σε ορκωτούς ελεγκτές, διευθυντές οικονομικούς και λογιστηρίων, αρμόδια υπουργεία, επιτροπή κεφαλαγοράς και ΧΑ, καθώς και διοικήσεις εισηγμένων και μη επιχειρήσεων, καθώς και επενδυτές και αναλυτές, υπογράμμισε ο κ. Καραμάνης, δίνοντας αναλυτικότερα στοιχεία: Στην έρευνα συμμετείχαν δύο ομάδες που διαδραματίζουν πρωτεύοντα ρόλο στην εφαρμογή των ΔΛΠ: ορκωτοί λογιστές και διευθυντές οικονομικοί και λογιστηρίων. Η μελέτη εξετάζει μέσω ερωτηματολογίου τις ευρύτερες επιπτώσεις, αλλά και τα προβλήματα που παρουσιάστηκαν στην εφαρμογή των ΔΛΠ, φωτίζοντας θέματα όπως τα κόστη και τα προβλήματα εφαρμογής, η επάρκεια καταρτισμένου στα ΔΛΠ ανθρώπινου δυναμικού, η αξιολόγηση του ρόλου των εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών, η υποστήριξη που δόθηκε στη διάρκεια εφαρμογής τους, οι επιπτώσεις στην οργάνωση και διοίκηση των επιχειρήσεων, η λειτουργικότητα και επάρκεια του ευρύτερου νομοθετικού πλαισίου, οι επιπτώσεις στα σχετικά επαγγέλματα, κ.λπ.

«Τα αποτελέσματα της έρευνας αναδεικνύουν τις αδυναμίες που σχετίζονται με το χρονίζον πρόβλημα του εκσυγχρονισμού της ελληνικής οικονομίας και του θεσμικού πλαισίου λειτουργίας της αλλά και του εξορθολογισμού των διοικητικών υποδομών της χώρας» υπογράμμισε ο κ. Καραμάνης. «Όμως είναι φανερό από τις απαντήσεις ότι η ανάγκη εκσυγχρονισμού και ενσωμάτωσης στο διεθνές περιβάλλον έχει γίνει κατανοητή και διαμορφώνεται ως ευρύτερο αίτημα», πρόσθεσε.

Κατόπιν μίλησε ο καθηγητής του Lancaster University Peter Pope, ο οποίος αναφέρθηκε στις δυσκολίες και τις προκλήσεις σε ό,τι αφορά στην επίτευξη κοινού επιπέδου ποιότητας στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ευρώπη. «Σήμερα, στο μέσον μιας ισχυρής διεθνούς οικονομικής κρίσης, τα ΔΛΠ περνούν το μεγαλύτερο τεστ αντοχής των δυνατοτήτων τους», ανέφερε ο κ. Pope, προσθέτοντας ότι η εφαρμογή τους αλλάζει τα δεδομένα στα οικονομικά δεδομένα και στον τρόπο που τα παρακολουθούμε. Ανέφερε, ακόμη, την ανάγκη να διδάσκονται τα ΔΛΠ στα πανεπιστήμια για να έχουμε καλύτερα εκπαιδευμένο ανθρώπινο δυναμικό.

Στο θέμα «Αναζητώντας ένα κοινά αποδεκτό πλαίσιο αρχών: Εξελίξεις και προοπτικές» αναφέρθηκε ο Γιαννάκης Θεοκλήτου, Professional Director, Ernst & Young Κεντρικής και Νοτιοανατολικής Ευρώπης, κάνοντας σύγκριση των ευρωπαϊκών και των αμερικανικών λογιστικών προτύπων. Θύμισε ότι μέσα στο 2009 θα έρθει ένα νέο μεγάλο κύμα αλλαγών σε πρότυπα και ερμηνείες για την εφαρμογή του επόμενου διεθνούς προτύπου χρηματοοικονομικής διαχείρισης, και τόνισε ότι η αγορά πρέπει να είναι έτοιμη για αυτό.

Τέλος, ο Καθηγητής Στρατηγικής του τμήματος ΟΔΕ του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Βασίλης Παπαδάκης, μίλησε για «Θέματα στρατηγικής στην εφαρμογή και υιοθέτηση των ΔΛΠ» και υπογράμμισε ότι από την παραπάνω έρευνα φαίνεται ότι αδύναμος κρίκος του συστήματος είναι οι εποπτικές αρχές και τόνισε τον σημαντικό ρόλο που μπορεί να διαδραματίσει το πανεπιστήμιο.

Πρόκειται για μια διοργάνωση του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, με τη συνεργασία της Ernst & Young, με χορηγό επικοινωνίας, μεταξύ άλλων και την

Epsilon Net.

3/10/2008

<http://www.e-forologia.gr>

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Θετικές συνέπειες για ελεγκτές, λογιστές και επιχειρήσεις- Σοβαρές δομικές αδυναμίες των εποπτικών αρχών εντόπισε η έρευνα

Η υιοθέτηση από την Ευρωπαϊκή Ένωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) το 2005 αποτελεί για την Ελλάδα τη Λογιστική Επανάσταση του 21ου αιώνα, με δεδομένη τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ των ΔΛΠ και των Ελληνικών Λογιστικών Κανόνων (ΕΓΛΣ). Η επιτυχία ενός τέτοιου μεγέθους και σημασίας εγχειρήματος απαιτεί καλό σχεδιασμό, συντονισμό ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων (κράτος και εποπτικοί φορείς, ορκωτοί ελεγκτές και διοικήσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων).

Οι εποπτικές αρχές φαίνεται να υστερούν σημαντικά σε αξιοπιστία, ενώ απαιτείται σοβαρή βελτίωση σε στελέχωση, ανεξαρτησία από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας και διαφάνεια στη λειτουργία τους. Ειδικότερα η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), λειτουργώντας ως ΝΠΔΔ και με ηγεσία διοριζόμενη από την εκάστοτε κυβέρνηση, δεν φαίνεται να έχει αποφύγει τη γνωστή παθογένεια της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, τη στιγμή μάλιστα που ο διορισμός του προέδρου της έχει εγκριθεί από τη Βουλή κατά την προβλεπόμενη διαδικασία. Δύο από τα τρία μέλη της ανώτερης ηγεσίας της ΕΛΤΕ είναι αντίστοιχα υψηλόβαθμο εκτελεστικό στέλεχος μεγάλης εισηγμένης εταιρείας και διοικητής ελεγχόμενου οργανισμού. Δηλαδή, και στις δύο ανωτέρω περιπτώσεις τίθεται εμφανώς πρόβλημα ανεξαρτησίας των εποπτικών αρχών καθώς υπάρχει ταύτιση κριτή και κρινομένου (σύγκρουση συμφερόντων). Την ίδια στιγμή οι προηγμένες χώρες προσπαθούν να

βελτιώσουν τη λειτουργικότητα, την αποτελεσματικότητα, την ανεξαρτησία και τη λογοδοσία των δημόσιων εποπτικών αρχών. Συνεπώς το πολιτικό σύστημα διακυβέρνησης της χώρας δεν είναι δυνατόν να συνεχίσει να αδρανεύει για τόσο σοβαρά για τη λειτουργία της αγοράς θέματα.

Σύμφωνα με την έρευνα, τα ΔΛΠ υπερέχουν σαφώς των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σε μια σειρά κριτήρια, ωστόσο η εφαρμογή τους συνοδεύτηκε από αρκετά προβλήματα, όπως έλλειψη επαρκούς καθοδήγησης, ανεπάρκεια καταρτισμένων λογιστών και ελεγκτών, έλλειψη ομοιομορφίας στην εφαρμογή και σημαντικά περιθώρια δημιουργικής λογιστικής. Περαιτέρω το θεσμικό και το νομοθετικό περιβάλλον δεν έχουν εναρμονιστεί πλήρως για την εφαρμογή των ΔΛΠ. Ιδιαίτερα οι φορολογικές ρυθμίσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ στερούνται πληρότητας και απλότητας, ενώ αφήνουν περιθώρια αμφισβητήσεων εκ μέρους των φορολογικών οργάνων. Ιδιαίτερα τονίζεται η γενικευμένη απαίτηση για εκσυγχρονισμό των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για μη εισηγμένες επιχειρήσεις, στην κατεύθυνση απόλειψης των αδικαιολόγητων διαφορών με τα ΔΛΠ. Η παράλληλη λειτουργία δύο σημαντικά διαφορετικών λογιστικών μοντέλων κρίνεται ότι δημιουργεί συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

Στην αισιόδοξη πλευρά, η έρευνα εντοπίζει θετικές επιπτώσεις στο εσωτερικό των επιχειρήσεων καθώς τα ΔΛΠ θεωρείται ότι παρέχουν χρήσιμη πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων και αναδεικνύουν κινδύνους και άλλα σημαντικά θέματα, διευκολύνουν τη διεθνοποίηση των ελληνικών επιχειρήσεων και βελτιώνουν την πιστοληπτική τους ικανότητα. Τέλος, οι ελεγκτές εκφράζουν τη γνώμη ότι η διενέργεια ποιοτικού ελέγχου επί του έργου τους μπορεί να συντελέσει στη βελτίωση της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και στην προστασία του κύρους του επαγγέλματος. Συνεπώς είναι καιρός να ενεργοποιηθεί η από ετών ψηφισθείσα σχετική διάταξη

της νομοθεσίας καθώς ως σήμερα δεν έχει πραγματοποιηθεί ποτέ δημόσιος ποιοτικός έλεγχος στην Ελλάδα.

Βέβαια ένα άρτιο και ολοκληρωμένο σύστημα εποπτείας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε όλες τις προηγμένες χώρες συμπληρώνεται από τη λειτουργία ενός πειθαρχικού συμβουλίου.

Θέμα η εποπτεία

Με βάση τα παραπάνω πρέπει να διασφαλιστούν- στον τύπο και στην ουσία- σαφή όρια ευθύνης και αρμοδιότητας μεταξύ των διαφόρων προσώπων και οργάνων των εποπτικών αρχών (λογιστικά πρότυπα, ελεγκτικά πρότυπα, ποιοτικός έλεγχος ελεγκτών, πειθαρχική διαδικασία κτλ.). Δηλαδή, οι εποπτικές αρχές πρέπει πρώτες να τηρούν τις αρχές και τις δικλίδες την εφαρμογή των οποίων απαιτούν από τους εποπτευομένους. Έχει διαμορφωθεί μεταξύ των ερωτωμένων μια σχετικά αρνητική άποψη για το επίπεδο ενημέρωσης των αρμόδιων εποπτικών- ρυθμιστικών αρχών. Οι αρμόδιες αρχές φαίνεται ότι δεν παρέχουν επαρκή καθοδήγηση και συντονισμό ούτε παρεμβαίνουν εγκαίρως για την επίλυση προβλημάτων κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ. Απαιτείται ενδυνάμωση της αξιοπιστίας, της στελέχωσης, της ανεξαρτησίας από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας των αρμόδιων εποπτικών- ρυθμιστικών αρχών, καθώς και της διαφάνειας στη λειτουργία τους.

Είναι αξιοσημείωτη η πλειοψηφική θέση ελεγκτών και λογιστών για την ανάγκη λειτουργικού, αποτελεσματικού και ανεξάρτητου συστήματος εποπτείας της εφαρμογής των ΔΛΠ, με δεδομένο το εύρος χρήσης επαγγελματικής κρίσης και εύλογων αξιών. Η θέση αυτή πιθανόν να είναι αποτέλεσμα ενός υποβόσκοντος αθέμιτου ανταγωνισμού σε όλη την αλυσίδα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που οδηγεί σε υποβάθμιση της ποιότητας των δημοσιευόμενων λογιστικών πληροφοριών και των παρεχόμενων ελεγκτικών υπηρεσιών. Σε

γενικές γραμμές, η υιοθέτηση των ΔΛΠ θεωρείται ότι έχει θετικές επιπτώσεις στα επαγγέλματα του ελεγκτή και του λογιστή, αν και σε επαγγελματίες με μακρόχρονη εμπειρία στα ΕΛΠ οι επιπτώσεις είναι αρνητικές. Η λόγω εφαρμογής των ΔΛΠ αλλαγή ελεγκτικής εταιρείας (το σύνθημα) ή μόνο ελεγκτή περιορίζεται σε χαμηλό σχετικά ποσοστό.

Το θεσμικό περιβάλλον

Υπάρχει έντονα αρνητική εικόνα μεταξύ ελεγκτών και λογιστών για την πληρότητα, την απλότητα και την ευκολία εφαρμογής των φορολογικών ρυθμίσεων για τα ΔΛΠ αλλά και τα υπάρχοντα περιθώρια αμφισβητήσεων από τα φορολογικά όργανα. Διαπιστώνονται θετικές επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ στο εσωτερικό των επιχειρήσεων, κυρίως σε ό,τι αφορά την παροχή χρήσιμης πληροφόρησης στις επί μέρους λειτουργικές μονάδες της επιχείρησης, στην ανάδειξη σημαντικών θεμάτων ή κινδύνων και στην υποβοήθηση της λήψης στρατηγικών αποφάσεων και της αξιολόγησης των αποτελεσμάτων αυτών. Η εφαρμογή των ΔΛΠ έχει θετικές συνέπειες στη θέση των επιχειρήσεων στην ελληνική και στη διεθνή αγορά σε ό,τι αφορά την πρόσβαση σε πηγές χρηματοδότησης και στη διευκόλυνση της διεθνοποίησής τους. Οι υπόχρεες εταιρείες πρέπει να επικεντρωθούν:

Στην εσωτερική οργάνωση των επιχειρήσεων, ιδίως σε ό,τι έχει να κάνει με την εισαγωγή συστημάτων μεσομακροπρόθεσμου προγραμματισμού και τη θεσμοθέτηση τυπικών διαδικασιών λήψης αποφάσεων.

Στη θέση της επιχείρησης στην ελληνική και κυρίως στη διεθνή αγορά (χρηματοδότηση, στρατηγικές συμμαχίες, κεφαλαιακή συμμετοχή ξένων επιχειρήσεων κτλ.).

Ποιοτικά χαρακτηριστικά και προβλήματα

Τα ΔΛΠ αυτά καθαυτά αξιολογούνται πολύ θετικά από ελεγκτές και λογιστές και στα τέσσερα βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά: κατανοητότητα, συνάφεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα. Φαίνεται μάλιστα ότι τα ΔΛΠ υπερέχουν εμφανώς των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) στα ίδια ποιοτικά χαρακτηριστικά αλλά και σε άλλα κριτήρια (προστασία των συμφερόντων των δανειστών και των μετόχων, βαθμός χρήσης οικονομικής σκέψης κτλ.). Τα ευρήματα αυτά είναι ιδιαίτερα ενθαρρυντικά, δεδομένων του χαμηλού επιπέδου προετοιμασίας για την εφαρμογή των ΔΛΠ, της δυσκολίας του εγχειρήματος και του μικρού χρονικού διαστήματος που έχει παρέλθει από την πρώτη χρήση εφαρμογής.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ συνοδεύεται από μια σειρά προβλημάτων, που συνοψίζονται ως εξής:

Μη ολοκληρωμένη εναρμόνιση θεσμικού- νομοθετικού περιβάλλοντος.

Μη επαρκής ενημέρωση ελεγκτών και λογιστών για τα ΔΛΠ σε ό,τι αφορά τις τεχνικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους.

Λόγω της εκτεταμένης χρήσης επαγγελματικής κρίσης αναγνωρίζεται από τους ερωτωμένους ότι τα ΔΛΠ παρέχουν τη δυνατότητα παρουσίασης επιθυμητών λογιστικών μεγεθών.

Η ταυτόχρονη χρήση ΔΛΠ και ΕΛΠ από εισηγμένες και μη εισηγμένες εταιρείες αντίστοιχα, λόγω της διαφορετικότητας των δύο πλαισίων και της έλλειψης συγκρισιμότητας, γεννά διάφορα προβλήματα στη λειτουργία της αγοράς αλλά και ζητήματα αθέμιτου ανταγωνισμού.

Θέματα και προτάσεις πολιτικής

Από την ανάλυση των ευρημάτων της έρευνας προκύπτουν ορισμένα σημαντικά συμπεράσματα για τη διαμόρφωση πολιτικής και τη λήψη κατάλληλων μέτρων. Μερικά από τα ζητήματα είναι άμεσης προτεραιότητας, ενώ πολλά έχουν πτυχές που άπτονται ευρύτερων πολιτικών:

Εμπλεκόμενα υπουργεία και εποπτικοί- ρυθμιστικοί φορείς. Λεπτομερής επανεξέταση του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου εφαρμογής των ΔΛΠ, συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών ρυθμίσεων, για τον εντοπισμό και τη διόρθωση υπαρχόντων προβλημάτων ή δυσλειτουργιών.

Προώθηση κουλτούρας και δημιουργία μηχανισμών για την άμεση αντιμετώπιση προβλημάτων που αναφύονται κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ (π.χ., στενή συνεργασία ΕΛΤΕ, υπουργείου Ανάπτυξης και φορολογικών αρχών).

Λήψη μέτρων για τον εκσυγχρονισμό των ΕΛΠ (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και σχετικές διατάξεις του ΚΝ 2190/1920) και τη μείωση των διαφορών που υπάρχουν με τα ΔΛΠ. Αυτό θα επιτρέψει τον περιορισμό του κόστους για την οικονομία (π.χ., εκπαίδευση, λογιστικά/μηχανογραφικά συστήματα, κινητικότητα στην αγορά εργασίας) από τη λειτουργία δύο σημαντικά διαφορετικών πλαισίων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και την αντιμετώπιση ζητημάτων αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ εταιρειών που εφαρμόζουν ΔΛΠ και ΕΛΠ. Οι συνθήκες για την αναθεώρηση των ΕΛΠ έχουν ωριμάσει πλέον και η αλλαγή αυτή φαίνεται ότι αποτελεί αίτημα της αγοράς. Σημειώνεται ότι ολοκληρωμένο σχέδιο για τον εκσυγχρονισμό των ΕΛΠ έχει καταρτιστεί και υποβληθεί αρμοδίως από το 2006 προς το υπουργείο Ανάπτυξης, στο πλαίσιο της προσαρμογής της ελληνικής εμπορικής νομοθεσίας στις ρυθμίσεις της οδηγίας 51/2003/ΕΕ.

Άμεση έναρξη προεργασίας και σχεδιασμού για την ομαλή εισαγωγή πλήρους εφαρμογής των ΔΕΠ, με δεδομένο ότι αναμένεται να γίνει υποχρεωτική η εφαρμογή τους στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα επόμενα χρόνια.

Λήψη κατάλληλων μέτρων για την ενδυνάμωση των αρμόδιων εποπτικών-ρυθμιστικών αρχών σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία, τη στελέχωση, την ανεξαρτησία από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας, καθώς και τη διαφάνεια στη λειτουργία τους, ώστε να βελτιωθεί η δημόσια εικόνα τους και να εμπεδωθεί κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των υποκειμένων στη δικαιοδοσία τους.

Τρίτη 6 Ιανουαρίου 2009

<http://www.tovima.gr/>

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ

1. Δρ ΝΙΚΟΛΑΟΣ Γ. ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ – ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Κ. ΒΡΟΥΣΤΟΥΡΗΣ: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διερμηνείες, εκδόσεις ΣΤΑΜΟΥΛΗ Α.Ε., ΣΟΕΛ 2008
2. ΛΕΩΝΙΔΑΣ ΣΠ. ΚΑΒΒΑΔΙΑΣ: Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εκδόσεις ΙΠΙΡΟΤΙΚΙ SOFTWARE & PUBLICATIONS, 2003
3. ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ Ι. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ – ΙΩΑΝΝΗΣ Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ – ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ Δ. ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗ: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Παραδείγματα – Εφαρμογές 2^η ΕΚΔΟΣΗ, ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2007
4. ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ ΚΑΡΑΜΑΝΗΣ – ΒΑΣΙΛΗΣ ΠΑΠΑΔΑΚΗΣ: Η Εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα Επιπτώσεις για ελεγκτές, λογιστές, επιχειρήσεις & εποπτικές αρχές, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2008
5. ΧΡΙΣΤΟΣ ΒΛΑΧΟΣ - ΛΟΥΚΑ ΛΟΥΚΑΣ: Διεθνή λογιστικά πρότυπα 2007, εκδόσεις Globaltraining Αθήνα, 2007

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.express.gr

www.forologika.gr

www.iasb.uk.org

www.i-naftemporiki.gr

www.naftemporiki.gr

www.soel.gr

www.taxheaven.gr

www.hrima.gr

www.tovima.gr

www.e-forologia.gr