

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ



**ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:
ΚΑΠΙΟΛΔΑΣΗ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ
ΜΠΛΟΥΣΗ ΓΙΟΛΑΝΤΑ – ΓΕΩΡΓΙΑ**

**ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:
ΠΑΠΑΔΑΤΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ**

ΠΑΤΡΑ 2013

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ - αγγλικά: International Accounting Standards - IAS) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Μετά από μια μικρή καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους, καθίστανται υποχρεωτικά από το 2006 και έπειτα, αρχικώς για τις εισηγμένες αλλά και σε λοιπές εταιρίες. Τα ΔΛΠ εμπλουτίζονται με οδηγίες που αλλάζουν τον αρχικό αυτηρώς λογιστικό τους προσανατολισμό και είναι πλέον γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης(IFRS).

Τα πρότυπα εκδόθηκαν την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των ΔΛΠ στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών/πρακτικών/αρχών και πρότεινε όπως, από το 2005, τα ΔΛΠ εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις εταιρίες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση .

Σύμφωνα με το νόμο 2992/2002 άρθρο 1, τα ΔΛΠ εφαρμόζονται στη χώρα μας από 1/1/2003:

- Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

- Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Α.Ε. και επιλέγουν τους τακτικούς από το νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών(Σ.Ο.Ε.Λ.).

Στην Ελλάδα, οι λογιστικές αρχές βασίζονται στον ν. 2190/1920 και τις προσθήκες του, στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Για την κατανόηση των ΔΛΠ και τη σωστή κατά συνέπεια εφαρμογή τους, απαραίτητη είναι η σύγκρισή τους με τις ισχύουσες ελληνικές διατάξεις και ο εντοπισμός των καίριων μεταξύ τους διαφορών.

Με την παρούσα λοιπόν εργασία θα δοθούν αναλυτικά ο σκοπός και το περιεχόμενο του κάθε διεθνούς λογιστικού προτύπου καθώς και οι διαφορές που αυτά έχουν σε σύγκριση με τις ελληνικές λογιστικές αρχές.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να εκφράσουμε την εκτίμησή μας προς τον καθηγητή μας και εισηγητή της παρούσας εργασίας κο Παπαδάτο Κωνσταντίνο και να τον ευχαριστήσουμε για την καθοδήγηση και την βοήθεια που μας παρείχε.

Επίσης θα θελαμε να εκφράσουμε την ευγνωμοσύνη μας προς τον καθηγητή μας κο Γκόλφη Γεώργιο, ο οποίος ανέλαβε ως υπεύθυνος καθηγητής, την πτυχιακή μας εργασία, ύστερα από την αποχώρηση του κου Παπαδάτου από την σχολή.

Τέλος ευχαριστούμε τις οικογένειές μας για όλη την συμπαράσταση και βοήθεια που μας παρείχαν καθόλη την διάρκεια των σπουδών μας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στόχος της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι να παρουσιαστούν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, η καθιέρωσή τους στην Ελλάδα και η αντιμετώπιση τους από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Θεωρήσαμε σκόπιμο για την καλύτερη κατανόησή τους να αναφέρουμε και τις σημαντικότερες διαφορές που έχουν με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζονται γενικά στοιχεία σχετικά με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Γίνεται ιστορική ανασκόπηση και κατατίθενται οι λόγοι εφαρμογής τους καθώς και ο σκοπός και η αναγκαιότητα της εφαρμογής τους από τις επιχειρήσεις. Επίσης πολύ περιληπτικά αναφερόμαστε στα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την εφαρμογή τους.

Στο δεύτερο κεφάλαιο και μέχρι και το πέμπτο κεφάλαιο κατατίθενται όλα τα λογιστικά πρότυπα, ο τρόπος λειτουργίας τους και οι διαφορές τους με την ελληνική νομοθεσία.

Στο έκτο κεφάλαιο της εργασίας μας αναφερόμαστε στα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς, ενώ στο έβδομο κεφάλαιο παρουσιάζουμε την καθιέρωσή τους στην Ελλάδα, τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την εφαρμογή τους.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	ΣΕΛ
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ- ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	1
1.1 Εισαγωγή	1
1.2 Ιστορική ανασκόπηση	1
1.3 Σκοπός- Αναγκαιότητα των Δ.Λ.Π. απ' τις επιχειρήσεις	3
1.4 Λόγοι εφαρμογής	4
1.5 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την εφαρμογή τους	5
1.6 Πεδίο εφαρμογής	6
1.7 Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο	6
	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ 1- 11	9
2.1 ΔΛΠ 1- Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων	9
2.1.1. Σκοπός- πεδίο εφαρμογής του Προτύπου	9
2.1.2. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων	9
2.1.3. Στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις	10
2.1.4. Δομή και Περιεχόμενο των Οικονομικών Καταστάσεων	10
2.1.4.1. Ισολογισμός	11
2.1.4.2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως	12
2.1.4.3. Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων	13
2.1.4.4. Κατάσταση Ταμειακών Ροών	13
2.1.4.5. Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων	14
2.1.5. Ελληνική Νομοθεσία	14
2.1.6. Διαφορές ΔΛΠ 1 και Ελληνικής Νομοθεσίας	15
2.2 ΔΛΠ 2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	15
2.2.1. Σκοπός- Πεδίο εφαρμογής	15
2.2.2. Έννοια των Αποθεμάτων	16
2.2.3. Το κόστος των αποθεμάτων	16
2.2.3.1. Διακρίσεις του κόστους	16
2.2.4. Τεχνικές μέτρησης του κόστους	19
2.2.5. Μέθοδοι κοστολόγησης των αποθεμάτων	20

2.2.6. Αποτίμηση των αποθεμάτων	22
2.2.6.1. Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων	22
2.2.7. Καθαρή αξία ρευστοποίησης	23
2.2.8. Ελληνική Νομοθεσία	23
2.2.9. Διαφορές ΔΛΠ 2 και Ελληνικής Νομοθεσίας	23
2.3 ΔΛΠ 7- ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	24
2.3.1. Σκοπός- Πεδίο εφαρμογής	24
2.3.2. Παρουσίαση της Κατάστασης Ταμειακών Ροών	25
2.3.3. Εμφάνιση ταμειακών ροών	26
2.3.4. Ελληνική Νομοθεσία	28
2.4 ΔΛΠ 8- ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ, ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ	28
2.4.1. Σκοπός- πεδίο εφαρμογής	28
2.4.2. Ορισμοί	29
2.4.3. Οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα	29
2.4.3.1. Διάκριση των αποτελεσμάτων της χρήσης σε οργανικά και ανόργανα (έκτατα)	29
2.4.3.2. Έννοια των εκτάκτων εσόδων-εξόδων και κερδών-ζημιών (Ανόργανα Αποτελέσματα)	29
2.4.3.3. Έννοια των εσόδων-εξόδων από συνήθεις δραστηριότητες (Οργανικά Αποτελέσματα)	30
2.4.4. Μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις	31
2.4.4.1. Λογιστική αντιμετώπιση της μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης	31
2.4.5. Μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους	31
2.4.6. Ελληνική Νομοθεσία	32
2.4.7. Διαφορές ΔΛΠ 8 και Ελληνικής Νομοθεσίας	32
2.5 ΔΛΠ 10- ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	33
2.5.1. Σκοπός και Πεδίο Εφαρμογής	33
2.5.2. Έννοια και διάκριση των <<οψιγενών>> γεγονότων	33
2.5.2.1. Διορθωτικά γεγονότα	34
2.5.2.2. Μη διορθωτικά γεγονότα	34

2.5.3. Ελληνική Νομοθεσία	35
2.5.4. Διαφορές ΔΛΠ 10 και Ελληνικής Νομοθεσίας	35
2.6 ΔΛΠ 11- ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ	36
2.6.1. Σκοπός- πεδίο εφαρμογής	36
2.6.2. Ορισμοί	36
2.6.3. Συμβατικό Έσοδο	37
2.6.4. Συμβατικό Κόστος	37
2.6.5. Καταχώρηση Συμβατικών Εσόδων και Εξόδων	38
2.6.6. Ελληνική Νομοθεσία	39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΠΑΡΟΥΣΙΑ ΤΩΝ ΔΛΠ 12- 21	40
3.1 ΔΛΠ 12- ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	40
3.1.1. Εισαγωγή	40
3.1.2. Μέθοδοι Λογιστικοποιήσεως Φορολογικών Επιπτώσεων	41
3.1.3. Ορισμοί του Δ.Λ.Π. 12	42
3.1.4. Θεμελιώδης Αρχή του Δ.Λ.Π. 12	43
3.1.5. Καταχώρηση Φορολογικών Υποχρεώσεων και Απαιτήσεων	43
3.1.6. Παρουσίαση στον Ισολογισμό	44
3.1.7. Διαφορές ΔΛΠ 12 και Ελληνικής Νομοθεσίας	45
3.2 ΔΛΠ 14- ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤ'Α ΤΟΜΕΑ	45
3.2.1. Σκοπός- Πεδίο Εφαρμογής	45
3.2.2. Έννοια των Οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα	46
3.2.3. Καθορισμός των Προς Παρουσίαση Τομέων	46
3.3 ΔΛΠ 16- ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	47
3.3.1. Σκοπός- πεδίο εφαρμογής του Προτύπου	47
3.3.2. Ορισμοί	47
3.3.3. Καταχώρηση των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	48
3.3.4. Αρχική αποτίμηση Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	49
3.3.5. Αποτίμηση μετά την αρχική καταχώρηση	50
3.3.6. Αποσβέσεις	51
3.3.7. Ελληνική Νομοθεσία	52
3.3.8. Διαφορές ΔΛΠ 16 και Ελληνικής Νομοθεσίας	52

3.4 ΔΛΠ 17- ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	54
3.4.1. Σκοπός- πεδίο εφαρμογής	54
3.4.2. Ορισμοί	54
3.4.3. Οι Μισθώσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Μισθωτών	57
3.4.4. Οι μισθώσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Εκμισθωτών	58
3.4.5. Ελληνική Νομοθεσία	59
3.4.6. Διαφορές ΔΛΠ 17 και Ελληνικής Νομοθεσίας	59
3.5 ΔΛΠ 18- ΈΣΟΔΑ	59
3.5.1. Σκοπός- Πεδίο Εφαρμογής	59
3.5.2. Έννοια- ορισμός των εσόδων	60
3.5.3. Αποτίμηση των εσόδων	60
3.5.4. Ελληνική Νομοθεσία	61
3.6 ΔΛΠ 19- ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	61
3.6.1. Σκοπός- Πεδίο Εφαρμογής	61
3.6.2. Ορισμοί	62
3.6.3. Ανάλυση των 5 κατηγοριών των παροχών προς τους εργαζόμενους	63
3.6.4. Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως	64
3.6.5. Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών	65
3.6.6. Ελληνική Νομοθεσία	65
3.6.7. Διαφορές ΔΛΠ 19 και Ελληνικής Νομοθεσίας	65
3.7 ΔΛΠ 20- ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ	66
3.7.1. Σκοπός- πεδίο εφαρμογής	66
3.7.2. Έννοιες	66
3.7.3. Λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων	67
3.7.4. Ελληνική Νομοθεσία	68
3.7.5. Διαφορές ΔΛΠ 20 και Ελληνικής Νομοθεσίας	69
3.8 ΔΛΠ 21- ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΞΕΝΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ	69
3.8.1. Σκοπός- Πεδίο εφαρμογής	69
3.8.2. Ορισμοί	70
3.8.3. Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα	70

3.8.4. Ελληνική Νομοθεσία	71
3.8.5. Διαφορές ΔΛΠ 21 και Ελληνικής Νομοθεσίας	71
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ 23- 32	73
4.1 ΔΛΠ 23- ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ	73
4.1.1. Σκοπός- Πεδίο Εφαρμογής	73
4.1.2. Ορισμοί	73
4.1.3. Λογιστική του δανειακού κόστους	74
4.1.4. Διαφορές ΔΛΠ 23 και Ελληνικής Νομοθεσίας	75
4.2 ΔΛΠ 24- ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ	76
4.2.1. Σκοπός- Πεδίο εφαρμογής	76
4.2.2. Ορισμοί- Έννοιες των συνδεόμενων μερών	76
4.2.3. Ελληνική Νομοθεσία	77
4.2.4. Διαφορές ΔΛΠ 24 και Ελληνικής Νομοθεσίας	77
4.3 ΔΛΠ 27- ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ	77
4.3.1. Σκοπός - Πεδίο Εφαρμογής	77
4.3.2. Ορισμοί	78
4.3.3. Παρουσία Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων	78
4.3.4. Περιεχόμενο των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων	78
4.3.5. Διαδικασίες ενοποίησης	79
4.4 ΔΛΠ 28- ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	81
4.4.1. Σκοπός- πεδίο εφαρμογής	81
4.4.2. Προσδιορισμός των εννοιών που χρησιμοποιεί το Πρότυπο	81
4.4.3. Η μέθοδος της Καθαρής Θέσης	82
4.4.4. Η μέθοδος του κόστους κτήσης	83
4.4.5. Ελληνική Νομοθεσια και διαφορές με το πρότυπο 28	83
4.5 ΔΛΠ 29- ΈΚΔΟΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΥΠΟ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ	84
4.5.1. Σκοπός- Πεδίο Εφαρμογής	84
4.5.2. Αναπροσαρμογή των Οικονομικών Καταστάσεων	84
4.5.3. Επιλογή Γενικού Δείκτη Τιμών	85

4.5.4. Οικονομίες που παύουν να είναι Υπερπληθωριστικές	85
4.6 ΔΛΠ 31- ΣΥΝΦΕΡΟΝΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ	85
4.6.1. Σκοπός- πεδίο εφαρμογής	85
4.6.2. Ορισμοί	85
4.6.3. Ελληνική Νομοθεσία και διαφορές με το ΔΛΠ 31	86
4.7 ΔΛΠ 32- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ	87
4.7.1. Σκοπός	87
4.7.2. Ορισμοί	87
4.7.3. Παρουσίαση χρηματοοικονομικών μέσων από τον εκδότη τους στον Ισολογισμό	89
4.7.4. Ελληνική Νομοθεσία και διαφορές με το ΔΛΠ 32	89
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ 33- 41	91
5.1 ΔΛΠ 33- ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ	91
5.1.1. Σκοπός	91
5.1.2. Πεδίο εφαρμογής	91
5.1.3. Ορισμοί	92
5.1.4. Μέτρηση κερδών ανα μετοχή	93
5.2 ΔΛΠ 34- ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	94
5.2.1. Σκοπός	94
5.2.2. Πεδίο εφαρμογής	95
5.2.3. Ορισμοί	95
5.2.4. Περιεχόμενο μιας εδιάμεσης οικονομικής αναφοράς	96
5.2.5. Ελληνική Νομοθεσία	96
5.3 ΔΛΠ 36- ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	96
5.3.1. Σκοπός- Πεδίο εφαρμογής του Προτύπου	96
5.3.2. Ορισμοί	97
5.3.3. Αποτίμηση της αξίας των περουσιακών στοιχείων	98
5.3.4. Εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού	99
5.3.5. Αξία χρήσης ενός περουσιακού στοιχείου	99
5.3.6. Αναστροφή ζημίας απομείωσης	100

5.3.7. Ελληνική Νομοθεσία και διαφορές μεΔΛΠ36	101
5.4 ΔΛΠ 37- ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	102
5.4.1. Σκοπός- πεδίο εφαρμογής	102
5.4.2. Ορισμοί	103
5.4.3. Προβλέψεις	104
5.4.4. Ενδεχόμενες υποχρεώσεις	105
5.4.5. Ενδεχόμενες απαιτήσεις	105
5.4.6. Διαφορές ΔΛΠ 37 και Ελληνικής Νομοθεσίας	105
5.5 ΔΛΠ 38- ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	107
5.5.1. Σκοπός	107
5.5.2. Πεδίο εφαρμογής	107
5.5.3. Προσδιορισμός της έννοιας των όρων που χρησιμοποιεί το Πρότυπο	108
5.5.4. Προϋποθέσεις για το χαρακτηρισμό ενός περουσιακού στοιχείου ως άυλο	109
5.5.5. Απόσβεση των άυλων περουσιακών στοιχείων	110
5.5.6. Ελληνική Νομοθεσία	111
5.5.7. Διαφορές ΔΛΠ 38 και Ελληνικής Νομοθεσίας	111
5.6 ΔΛΠ 39- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	112
5.6.1. Σκοπός- Πεδίο Εφαρμογής	112
5.6.2. Ελληνική Νομοθεσία	113
5.7 ΔΛΠ 40- ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ	114
5.7.1. Σκοπός- Πεδίο Εφαρμογής	114
5.7.2. Ορισμοί	114
5.7.3. Καταχώρηση- Αρχική αποτίμηση ακινήτου επένδυσης	115
5.7.4. Δαπάνες μεταγενέστερες του χρόνου κτήσης του ακινήτου επένδυσης	115
5.7.5. Ελληνική Νομοθεσία	115
5.7.6. Διαφορές ΔΛΠ 40 και Ελληνικής Νομοθεσίας	116
5.8 ΔΛΠ 41- ΓΕΩΡΓΙΑ	116
5.8.1. Σκοπός- Πεδίο Εφαρμογής	116
5.8.2. Ορισμοί	117
5.8.3. Καταχώρηση και αποτίμηση	117

5.8.4. Κρατικές επιχορηγήσεις	118
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	119
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ- ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ	131
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	141
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	146

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 : ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ- ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

1.1 Εισαγωγή

Η πτυχιακή αυτή αναφέρεται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που άρχισαν υποχρεωτικά να εφαρμόζονται την 01/01/05 απ' όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σκοπός των προτύπων αυτών είναι η κατάρτιση και παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων των εταιριών που είναι κυρίως εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Αρχικά γίνεται μια ιστορική ανασκόπηση στα διεθνή πρότυπα. Επίσης παρουσιάζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που ισχύουν στην Ελλάδα το σκοπό τους και το πεδίο εφαρμογής τους, συγχρόνως γίνεται μια αναφορά στα ελληνικά πρότυπα και τις διαφορές που έχουν με τα διεθνή.¹

1.2 Ιστορική ανασκόπηση

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου 1973, ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας των Λογιστικών Σωμάτων 10 χωρών (της Αυστραλίας, του Καναδά, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των ΗΠΑ).

Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982. Το Μάιο του 2000 γίνεται διάσκεψη στο Εδιμβούργο, όπου τα μέλη της IASB εγκρίνουν την νέα οργανωτική δομή που έχει ως εξής:

- Επίτροποι (Trustees)

19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο.

- Επιτροπές οι οποίες έχουν τις εξής αρμοδιότητες:

- να διορίζουν τα μέλη του συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου,
- να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου

¹ «Διεθνή λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Πρακτική ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα εφαρμογής», Δρ. Νικόλαος Πρωτοψάλτης, Παναγιώτης Βρουστούρης

- να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό
- να τροποποιούν το καταστατικό

Τον Απρίλιο του 2001, η IASC μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board, για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικανικής οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB).

Σωστό θα ήταν να κάνουμε και μια συνοπτική αναφορά στα όργανα έκδοσης Λογιστικών Προτύπων των ΗΠΑ, τα οποία είναι τα εξής:

Το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών, το οποίο συνέστησε το 1938 το Committee on Accounting Procedures έχοντας ως σκοπό να περιορίσει διαφορές και ασυνέπειες που παρατηρούνταν στην λογιστική πρακτική.

Το παραπάνω όργανο αντικαταστάθηκε το 1959 από το Accounting Principles Board, το οποίο εξέδωσε μεγάλο αριθμό Opinions με τα δόθηκαν εύστοχες λύσεις επί πολλών λογιστικών θεμάτων.

Την 1^η Ιουλίου άρχισε να λειτουργεί το Financial Accounting Standards Board, τα στελέχη του οποίου είναι ακαδημαϊκοί καθηγητές και έμπειρα στελέχη της πράξης. Στόχος του FASB είναι να καθιερώσει standards λογιστικής και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Το FASB έχει εκδώσει σημαντικό αριθμό διακηρύξεων, που είναι οι εξής:

-Statements of Financial Standards. Το FASB εκδίδει Statements αντί για Opinions που εξέδιδε το Accounting Principles. Με αυτά προσδιορίζονται οι λογιστικές αρχές και διαδικασίες.

-Interpretations. Με αυτά ερμηνεύονται τα Opinions που έχουν ήδη εκδοθεί από τα ARB και APB και Statements που έχουν εκδοθεί από το FASB.

-Statements of Financial Accounting Concepts. Αυτά στοχεύουν να εφαρμόσουν σημαντικές αντιλήψεις στις οποίες στηρίζονται τα standards λογιστικής και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.²

²«Διεθνή λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Πρακτική ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα εφαρμογής», Δρ. Νικόλαος Πρωτογάλλης, Παναγιώτης Βρουστούρης

1.3 Σκοπός - Αναγκαιότητα των Δ.Λ.Π. απ' τις επιχειρήσεις

Βασικός στόχος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων παρέχοντας όσο το δυνατόν καλύτερη πληροφόρηση για την οικονομική θέση, οικονομική απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας οικονομικής μονάδας. Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις απευθύνονται στις πληροφοριακές ανάγκες ενός, ευρέως κύκλου χρηστών (μετόχους, πιστωτών, εργαζομένων και του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου) προκειμένου να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Επίσης η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζει συγκρίσιμες Οικονομικές Καταστάσεις τόσο χρονικά και κυρίως μεταξύ του έτους μετάβασης και πλήρους εφαρμογής των προτύπων όσο και μεταξύ των διαφόρων επιχειρήσεων.

Οι σκοποί της IASC, όπως παρουσιάζονται στο καταστατικό της είναι οι εξής:

- Να δημιουργεί και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία θα πρέπει να τηρούνται κατά την σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.

- Να εργάζεται γενικότερα , για την βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίας των οικονομικών καταστάσεων.

Τα μέλη της IASC υποχρεούνται να στηρίζουν το έργο της και οφείλουν να :

- δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που γίνονται αποδεκτά για να προχωρήσουν σε δημοσίευση από το Συμβούλιο της IASC.

- να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου να :
 - εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα λογιστικά πρότυπα και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.
 - να πείθουν τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π
 - να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα , ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται προς τα Δ.Λ.Π. και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.
 - Να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π από κάθε ουσιώδη άποψη και
 - Να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Δ.Λ.Π διεθνώς.

Τα οφέλη τα οποία καθιστούν αναγκαία την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. απ' τις επιχειρήσεις αναφέρονται παρακάτω:

- α) Απομακρύνθηκαν οι ιδιαιτερότητες του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.
- β) Η ενημέρωση όλων των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων έγινε ευκολότερη και ακριβέστερη:
 - ί λόγω της αναλυτικής ετήσιας έκθεσης που ακολουθεί τις Οικονομικές Καταστάσεις.
 - ι. λόγω της ομοιομορφίας πληροφοριών που συλλέγοντας
- γ) Οι Οικονομικές Καταστάσεις έγιναν πιο κατανοητές και αξιοποιήσιμες τόσο σε Ευρωπαϊκό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο παρέχοντας πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας μ' αυτής των άλλων επιχειρήσεων.
- δ) Η προσέγγιση των διεθνών χρηματαγορών είναι ευκολότερη και οι διαπραγματεύσεις αποτελεσματικότερες.
- ε) Τέλος εξασφαλίζουμε αξιόπιστη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.³

1.4 Λόγοι εφαρμογής

Είναι γνωστό ότι οι οικονομικές πληροφορίες που δίνονται από τις επιχειρήσεις είναι προσαρμοσμένες πάνω στις απαιτήσεις των τοπικών φορολογικών αρχών. Αυτό δημιουργεί προβλήματα στους επενδυτές αλλά και στους μετόχους των εταιρειών αφού δεν δείχνει την πραγματική οικονομική εικόνα των επιχειρήσεων αλλά την φορολογική εικόνα. Επίσης με δεδομένες τις διαφορές των φορολογικών αρχών από χώρα σε χώρα , δημιουργούνται λανθασμένες εντυπώσεις για μια οικονομική μονάδα, είτε αρνητική είτε θετική, πάντως όχι σωστή.

Τα ΔΛΠ επιτυγχάνουν τους στόχους τους, κυρίως μέσω της ανάπτυξης, της δημοσίευσης και της εφαρμογής τους σε γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις και λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις, απευθύνονται σε πολλούς χρήστες με διαφορετικές ανάγκες και απαιτήσεις πληροφόρησης (π.χ. μέτοχοι, πιστωτές, εποπτικές αρχές, εργαζόμενοι, επενδυτές). Από την άλλη, οι λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές περιέχουν πληροφορίες που παρέχονται εκτός των

³ «Διεθνή λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Πρακτική ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα εφαρμογής», Δρ. Νικόλαος Πρωτογάλλης, Παναγιώτης Βρουστούρης

οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού και στόχος τους είναι να υποβοηθήσουν τους χρήστες να κατανοήσουν μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων και να βελτιώσουν την ικανότητά τους να προβαίνουν σε αποδοτικές οικονομικές αποφάσεις.⁴

1.5 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την εφαρμογή τους

Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα από την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων έχουν μελετηθεί σε βάθος από ειδικούς. Οι μελέτες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η υιοθέτηση κοινών λογιστικών προτύπων θα διευκολύνει τις συγκρίσεις της αποδοτικότητας επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες. Ως αποτέλεσμα θα ενισχυθεί η ροή κεφαλαίων μεταξύ χωρών και θα αυξηθούν ασυμφωνίες εξαγορών και συγχωνεύσεων.

Τα βασικότερα πλεονεκτήματα είναι:

Η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων των εταιρειών στην τρέχουσα αξία τους και όχι στην ιστορική τους αξία.

η δυνατότητα κεφαλαιοποίησης και απόσβεσης σε περισσότερα έτη (με ανώτατο όριο τα 20) και για έξοδα διαφήμισης, τεχνολογικής έρευνας και ανάπτυξης

η δυνατότητα (έστω υπό αυστηρές προϋποθέσεις) αναπροσαρμογής των άυλων παγίων στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη επιβάρυνση ή επαύξηση των αποτελεσμάτων της χρήσης

τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του παγίου στοιχείου που αφορούν, και δεν αποτελούν άυλο πάγιο ξεχωριστό.

⁴ «Διεθνή λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Πρακτική ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα εφαρμογής», Δρ. Νικόλαος Πρωτογάλλης, Παναγιώτης Βρουστούρης

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων και όχι με βάση σταθερούς συντελεστές.

Η Ενοποίηση όλων των εταιριών οι οποίες πληρούν τον ορισμό συνδεδεμένης επιχείρησης ανεξάρτητα εάν έχουν διαφορετικό αντικείμενο δραστηριότητας.

Η διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και σε λειτουργικές με αποτέλεσμα οι χρηματοδοτικές (leasing) να καταχωρούνται, για τον μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια, για τον δε εκμισθωτή ως πώληση παγίων.

Μειονεκτήματα των διεθνών λογιστικών προτύπων

Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων έχει όμως και ορισμένα σοβαρά μειονεκτήματα. Πιο συγκεκριμένα, τα νέα πρότυπα λόγω της χρήσης της λογιστικής αποτίμησης σε "δίκαιες τιμές" (fair value accounting), την οποία επιβάλλουν ενδέχεται να οδηγήσουν σε αυξημένη διακύμανση των λογιστικών κερδών και σε αυξημένη πολυπλοκότητα των οικονομικών καταστάσεων.

1.6 Πεδίο εφαρμογής

Τα Δ.Λ.Π επικεντρώνονται στην αντιμετώπιση ουσιαστών θεμάτων και δεν αποσκοπούν στη ρύθμιση επουσιωδών θεμάτων.

Τα Δ.Λ.Π θα πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολό τους. Κάθε περιορισμός στην εφαρμογή ενός Δ.Λ.Π επιτρέπεται μόνο αν αυτό αναφέρεται στο δημοσιευμένο κείμενο του Προτύπου.

Η εφαρμογή κάθε Προτύπου αρχίζει από την καθοριζόμενη ημερομηνία στο Πρότυπο και δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός αν στο Πρότυπο ορίζεται το αντίθετο.

Στην χώρα μας οι εταιρείες οι οποίες συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι οι παρακάτω:

Α) Ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

Αυτές συντάσσουν:

τις ατομικές ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Οι μητρικές εταιρείες, πέραν των ατομικών, υποχρεούνται να συντάσσουν και τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα πρότυπα. Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται και για οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου.

Β) Επιχειρήσεις μη εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά που ενοποιούνται.

Υποχρεούνται να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. όταν:

είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή

εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

Εφόσον αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.

Οι εταιρείες οι οποίες μπορούν (προαιρετικά) να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι οι εξής:

οι μη εισηγμένες και οι μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης εφόσον: Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της εταιρείας με απόφαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 3190/1955 και η παραπάνω απόφαση να προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες χρήσεις. Αν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των Προτύπων, η σχετική απόφαση θα ισχύει μέχρι ανακλήσεως της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει πριν από την παρέλευση της πενταετίας.⁵

1.7 Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο

Επί τριάντα και πλέον χρόνια η Ελλάδα αγωνιζόταν να αποκτήσει το δικό της Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Το 1980 με το Ν. 1041/1980 και το Π.Δ. 1123/1980, η χώρα απέκτησε ένα σύγχρονο και πρωτοποριακό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο τέθηκε σε προαιρετική

⁵ «Διεθνή λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Πρακτική ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα εφαρμογής», Δρ. Νικόλαος Πρωτοπάλτης, Παναγιώτης Βρουστούρης

εφαρμογή το 1981 και σε υποχρεωτική εφαρμογή από 1 Ιανουαρίου 1991 για τις εμπορικές εταιρίες και παροχής υπηρεσιών και από 1 Ιανουαρίου 1992 για τις βιομηχανικές και ξενοδοχειακές εταιρίες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές (άρθρο 7, παρ. 1 του Ν. 1882/1990). Αργότερα, η υποχρέωση τήρησης του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) επεκτάθηκε σε όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ (άρθρο 7, παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992). Παράλληλα, εκπονήθηκαν και τέθηκαν σε υποχρεωτική εφαρμογή τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια: των Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων (Π.Δ. 148/1984), των Τραπεζών (Π.Δ. 384/1992), των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης (Π.Δ. 80/1997), των ΝΠΔΔ (Π.Δ. 205/1998), των Δήμων και Κοινοτήτων (Π.Δ. 315/1999) και των Δημοσίων Μονάδων Υγείας (Π.Δ. 146/2003), ώστε να επιτευχθεί η λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα και να αποκτηθεί μία κοινή λογιστική γλώσσα συνεννόησης μεταξύ Κράτους και φορολογουμένων, καθώς και οικονομικών μονάδων και των επαγγελματιών τους οργανώσεων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. βοήθησε στη μηχανογράφηση των οικονομικών μονάδων, ελαχιστοποίησε το λογιστικό κόστος και συνέβαλε αποτελεσματικά στην ορθολογική διαχείριση και ανάπτυξη τους και δίνει αξιόπιστα στοιχεία συγκρίσιμα διαχρονικά και διακλαδικά, κατάλληλα για την κατάρτιση δεικτών της οικονομίας, στους οποίους βασίζονται κρίσιμες για την χώρα αποφάσεις. Γι' αυτό η καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. χαρακτηρίστηκε ως «λογιστική επανάσταση», η οποία απέφερε στις οικονομικές μονάδες και στην οικονομία της Ελλάδας καρπούς.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ 1-11

2.1 ΔΛΠ 1– Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

2.1.1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για να επιτευχθεί ο σκοπός αυτός, το Πρότυπο θέτει γενικές αρχές για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για την παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να αντιμετωπίζουν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν εκθέσεις προοριζόμενες να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι οικονομικές καταστάσεις αυτές περιλαμβάνουν εκείνες τις καταστάσεις που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή μέσα σε ένα άλλο δημόσιο έγγραφο, όπως στην ετήσια Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή σε ένα Δελτίο Πληροφοριών.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται ισοδύναμα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου επιχειρήσεων. Το προκείμενο Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στις συνοπτικού τύπου ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.

2.1.2. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη οικονομική απεικόνιση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης και των συναλλαγών που αναλήφθηκαν από αυτή.

Βασική επιδίωξη των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμιακές ροές της επιχείρησης, που είναι χρήσιμες για ένα ευρύ κύκλο χρηστών για να λάβουν οικονομικές αποφάσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις δείχνουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη Διοίκηση, των πόρων που της εμπιστεύθηκαν.

Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τα ακόλουθα στοιχεία της επιχείρησης:

- § Τα περιουσιακά στοιχεία,
- § Τις υποχρεώσεις,
- § Τα ίδια κεφάλαια,
- § Τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών, και
- § Τις ταμιακές ροές.

Την ευθύνη για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων φέρει το Διοικητικό Συμβούλιο ή άλλο διοικούν όργανο της επιχείρησης. Ο νόμος δεν ορίζει ποιος συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις, επειδή όμως το νομικό πρόσωπο της εταιρίας υποχρεούται να καταρτίσει τις καταστάσεις αυτές, έτσι η εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης βαρύνει το Δ.Σ.

2.1.3. Στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις

Σύμφωνα με το Πρότυπο 1 μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τις ακόλουθες επιμέρους καταστάσεις:

- Ø Ισολογισμός
- Ø Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Ø Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Ø Κατάσταση Ταμιακών Ροών
- Ø Προσάρτημα (Λογιστικές Μέθοδοι και Επεξηγηματικές Σημειώσεις)

2.1.4. Δομή και Περιεχόμενο των Οικονομικών Καταστάσεων

Σύμφωνα με το Πρότυπο 1 οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύονται και να διακρίνονται από άλλες πληροφορίες στα ίδια δημοσιευόμενα έντυπα. Επίσης πρέπει να εκθέτονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

- η επωνυμία της επιχείρησης
- αν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων
- η ημερομηνία του Ισολογισμού και η καλυπτόμενη περίοδος
- το τηρούμενο νόμισμα

-ο βαθμός ακριβείας που χρησιμοποιήθηκε στην παρουσίαση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις, ο οποίος αναφέρεται στην περίπτωση της παρουσίασης των ποσών σε χιλιάδες ή εκατομμύρια μονάδες του τηρούμενου νομίσματος, γεγονός που είναι αποδεκτό, εφόσον δεν υπάρχει απώλεια πληροφοριών και αξιοπιστίας.

Τέλος οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαθέσιμες στους χρήστες μέσα σε εύλογο χρόνο μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, ο οποίος δεν πρέπει να υπερβαίνει τους έξι μήνες.

2.1.4.1. Ισολογισμός

Κάθε επιχείρηση πρέπει να προσδιορίσει, βασιζόμενη κυρίως, στη φύση των δραστηριοτήτων, αν πρέπει ή όχι να παρουσιάζει τα κυκλοφοριακά στοιχεία και τις τρέχουσες ή μη τρέχουσες υποχρεώσεις, ως ιδιαίτερες κατηγορίες στον πίνακα του ισολογισμού. Στην περίπτωση που μια επιχείρηση επιλέγει να μην προβεί στην παραπάνω διάκριση των περιουσιακών στοιχείων, τότε τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις αναγκαστικά θα πρέπει να παρουσιάζονται γενικά κατά τη σειρά ρευστοποίησής τους.

Έτσι λοιπόν, κατά το Πρότυπο, ένα περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κυκλοφορούν, όταν αυτό:

(α) αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή κατέχεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης

(β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς ή για βραχύ χρόνο και αναμένεται να ρευστοποιηθεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού

(γ) συνιστά ταμιακά διαθέσιμα ή ταμιακά ισοδύναμα, τα οποία δεν έχουν περιορισμούς στη χρήση τους.

Όλα τα υπόλοιπα στοιχεία πρέπει να αναφέρονται ως μη κυκλοφοριακά, δηλαδή το Πρότυπο με αυτό τον όρο συμπεριλαμβάνει ενσώματα, άυλα, λειτουργικά και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μακροπρόθεσμης φύσης. Βέβαια, δεν απαγορεύεται η χρήση εναλλακτικών περιγραφών, εφόσον η έννοια είναι σαφής. Πρέπει να σημειωθεί ότι το Πρότυπο διευκρινίζει ότι στο κυκλοφορούν ενεργητικό περιλαμβάνονται τα αποθέματα προς πώληση ή ανάλωση και εμπορικές απαιτήσεις εισπρακτέες, στο πλαίσιο του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης, ακόμη και όταν δεν αναμένεται η χρησιμοποίησή τους μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όσον αφορά τις υποχρεώσεις, ορίζεται ότι ως βραχυπρόθεσμες κατατάσσονται αυτές οι οποίες:

- ο Αναμένονται να διακανονισθούν κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης
- ο Οφείλονται να διακανονισθούν μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία ισολογισμού
- ο Όλες οι υπόλοιπες υποχρεώσεις κατατάσσονται ως μη βραχυπρόθεσμες.

Ακόμα διασαφηνίζεται από το Πρότυπο, ότι το βραχυπρόθεσμο μέρος των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων συνεχίζει να κατατάσσεται στις μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις αν:

- η αρχική προθεσμία ήταν για μια περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών
- η επιχείρηση προτίθεται να αναχρηματοδοτήσει την υποχρέωση σε μακροπρόθεσμη βάση και αυτή η πρόθεση στηρίζεται σε συμφωνία αναχρηματοδότησης ή αναδιαπραγμάτευσης των όρων της εξόφλησης που ολοκληρώνεται πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση.

Όταν μια επιχείρηση επιλέγει να μην κάνει την παραπάνω κατάταξη, τότε τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται γενικά κατά τη σειρά ρευστότητάς τους.

2.1.4.2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως

Σύμφωνα με το Πρότυπο 1 ο πίνακας της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως Πρέπει να περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τα ακόλουθα κονδύλια:

- 1) Έσοδα
- 2) Τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης
- 3) Χρηματοοικονομικά έξοδα

- 4) Μερίδιο κερδών και ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης
- 5) Δαπάνη φόρου
- 6) Κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες
- 7) Έκτακτα στοιχεία
- 8) Δικαιώματα μειοψηφίας, και
- 9) Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως

Επιπρόσθετες θέσεις στοιχείων, επικεφαλίδες και ημιαθροίσματα πρέπει να παρουσιάζονται όταν απαιτείται από Δ.Λ.Π. ή όταν τέτοια εμφάνιση είναι αναγκαία για την ακριβοδίκαιη παρουσίαση της οικονομικής απόδοσης της επιχείρησης.

2.1.4.3. Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων

Οι μεταβολές στα Ίδια Κεφάλαια μιας επιχείρησης μεταξύ των Ισολογισμών της προηγούμενης και της κυλιόμενης χρήσης αντανακλούν την αύξηση ή την μείωση στην καθαρή θέση ή περιουσία κατά τη διάρκεια της χρήσης. Εξαιρουμένων των μεταβολών που προέρχονται από συναλλαγές με τους μετόχους, όπως είναι οι εισφορές κεφαλαίου και τα μερίσματα, η συνολική μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων αντιπροσωπεύει το σύνολο των κερδών και ζημιών που δημιουργήθηκαν από τις δραστηριότητες της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Η σπουδαιότητα της εν λόγω κατάστασης διαφαίνεται και από το γεγονός ότι τα στοιχεία και οι πληροφορίες της χρησιμοποιούνται και από άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως το Δ.Λ.Π. αριθμός 8 ‘‘Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους’’, το οποίο απαιτεί όλα τα στοιχεία των εσόδων και εξόδων που καταχωρήθηκαν στη χρήση, αφού συμπεριλαμβάνονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσεως.

2.1.4.4. Κατάσταση Ταμιακών Ροών

Οι πληροφορίες για τις ταμιακές ροές είναι χρήσιμες για να παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια βάση για την εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και τις ανάγκες της

επιχείρησης για να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Σχετικά με την Κατάσταση Ταμιακών Ροών, τις ρυθμίσεις για την παρουσίασή της και των σχετικών γνωστοποιήσεων θα αναφερθούμε λεπτομερώς παρακάτω στο Δ.Λ.Π. 7.

2.1.4.5. Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης πρέπει να αναφέρει τα εξής:

- Ø Να παρουσιάζει πληροφορίες για τις βάσεις κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επιλέγησαν και εφαρμόστηκαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα,
- Ø Να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, και
- Ø Να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες, οι οποίες δεν παρουσιάζονται στον πίνακα των οικονομικών καταστάσεων, αλλά που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Εν συντομία, δηλαδή το προσάρτημα περιλαμβάνει επεξηγήσεις ή πιο λεπτομερείς αναλύσεις των κονδυλίων που εμφανίζονται στον πίνακα του Ισολογισμού, της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, της Κατάστασης Ταμιακών Ροών και της Κατάστασης Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων, καθώς και πρόσθετες πληροφορίες, όπως π.χ. για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις.

Το Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να εμφανίζεται με συστηματικό τρόπο. Κάθε στοιχείο του Ισολογισμού και των υπολοίπων καταστάσεων πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του προσαρτήματος.⁶

2.1.5. Ελληνική Νομοθεσία

Στην Ελλάδα το άρθρο 42α του Ν.2190/1920 ορίζει τα περί οικονομικών καταστάσεων σε ότι αφορά τις μεμονωμένες επιχειρήσεις και το άρθρο 100, του ίδιου Νόμου ορίζει τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

⁶ «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά», Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1^η έκδοση.

Σύμφωνα με το άρθρο 42α τα στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις των μεμονωμένων επιχειρήσεων είναι:

1. Ισολογισμός
2. Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
3. Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων
4. Προσάρτημα

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

Επίσης, το 2000 σύμφωνα με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στον Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

2.1.6. Διαφορές ΔΛΠ 1 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Οι διαφορές που παρατηρούνται σχετικά με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις είναι καταρχήν ότι στην Ελλάδα δεν απαιτείται η σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και το κενό καλύπτεται εν μέρει από τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Όμως στις ενοποιημένες καταστάσεις δεν απαιτείται η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Επομένως, υπάρχει πιθανότητα να

περιλαμβάνονται σφάλματα στις κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως που δημοσιεύονται, τα οποία ούτε από τους ελεγκτές μπορούν πάντοτε να επισημαίνονται, αλλά και όταν επισημαίνονται δεν υπάρχει το σαφές πλαίσιο, ώστε να γίνεται πάντοτε η αναγκαία λογιστική εγγραφή.⁷

2.2 ΔΛΠ 2- ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

2.2.1. Σκοπός- Πεδίο εφαρμογής

⁷ www.taxheaven.gr

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να περιγράψει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων στα πλαίσια του ιστορικού κόστους, παρέχοντας παράλληλα, οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία, την τυχόν υποτίμησή τους μέχρι την ρευστοποιήσιμη αξία τους και την καταχώρησή τους ως έξοδα με την πώλησή τους. Το Πρότυπο αυτό αναφέρεται επίσης, στις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση και αποτίμησή τους.

Το Πρότυπο αυτό καλύπτει την λογιστική παρακολούθηση όλων των αποθεμάτων, όμως δεν έχει εφαρμογή στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων, στις οποίες περιλαμβάνονται και οι άμεσε σχετιζόμενες συμβάσεις υπηρεσιών, με τις οποίες ασχολείται το Δ.Λ.Π «Συμβάσεις κατασκευής έργων».

- Χρηματοπιστωτικά μέσα.

- Αποθέματα παραγωγής ζώων, γεωργικά και δασικά προϊόντα και μεταλλεύματα υπό εξόρυξη και αγροτική παραγωγή, τα οποία αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους.

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες.

2.2.2. Έννοια των Αποθεμάτων

Τα **αποθέματα** είναι τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία :

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

Επιπλέον στην έννοια των αποθεμάτων μπορούν να συμπεριληφθούν και τα γήπεδα ή διαμερίσματα όταν αυτά κατέχονται και προορίζονται για μεταπώληση.

Στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, αποθέματα αποτελούν τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει ακόμα καταχωρήσει τα σχετικά έσοδα.

2.2.3. Το κόστος των αποθεμάτων

2.2.3.1. Διακρίσεις του κόστους

Κατά το πρότυπο «το κόστος πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση».

Άρα το κόστος των αποθεμάτων συντίθεται από τα εξής:

- Κόστος αγοράς
- Κόστος μετατροπής
- Λοιπές δαπάνες

• Κόστος αγοράς

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός βέβαια, από εκείνους που η επιχείρηση μπορεί στην συνέχεια να αποκτήσει), μεταφορικά, έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα, άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Οι εκπτώσεις φυσικά μειώνουν το κόστος αγοράς. Στο κόστος αγοράς μπορεί επιπλέον να συμπεριλαμβάνονται και συναλλαγματικές διαφορές που θα προκύψουν από την αγορά αποθεμάτων σε ξένο νόμισμα εφόσον βέβαια ακολουθήσει υποτίμηση ή διολίσθηση του ξένου νομίσματος έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντιστάθμισης της ζημίας και η υποχρέωση που προέκυψε από την αγορά δεν μπορεί να διακανονιστεί.

Άρα το κόστος αγοράς συντίθεται από:

(α) την τιμολογιακή αξία

(β) τα έξοδα αγορών και συγκεκριμένα από:

- τα μεταφορικά από την αποθήκη του προμηθευτή στην αποθήκη του αγοραστή
- τα ασφάλιστρα μεταφοράς
- τους δασμούς
- τα εκφορτωτικά στην αποθήκη του αγοραστή
- τις προμήθειες και μεσιτείες αγοράς
- τα δικαιώματα ΟΛΠ
- τον μη εκπιπτόμενο Φ.Π.Α

• Κόστος μετατροπής

Κατά το πρότυπο «το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τα παραγόμενα προϊόντα καθώς και μια συστηματική

κατανομή των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής που πραγματοποιούνται για την μετατροπή των υλικών σε έτοιμα αγαθά».

Κατά την διάκριση του κόστους μετατροπής σε σταθερά και μεταβλητά, πρότυπο δίνει τους εξής ορισμούς:

- Σταθερά έξοδα παραγωγής είναι αυτά που δεν μεταβάλλονται με τον όγκο παραγωγής. Δηλαδή είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σταθερές ανεξάρτητα του όγκου παραγωγής όπως είναι, για παράδειγμα η απόσβεση και συντήρηση των κτιρίων. Η κατανομή των σταθερών εξόδων στο κόστος παραγωγής βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των εγκαταστάσεων. Έτσι, το ποσό των σταθερών εξόδων που δεν επιμερίζεται στο κόστος παραγωγής σε περιόδους χαμηλής παραγωγικότητας, βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως.

- Μεταβλητά γενικά έξοδα παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα με τον όγκο παραγωγής όπως για παράδειγμα τα έμμεσα υλικά ή εργασία. Τα μεταβλητά έξοδα καταλογίζονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα στη βάση της πραγματικής χρήσης των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

- Κόστος συμπαράγωγων προϊόντων

Κατά το πρότυπο η παραγωγική διαδικασία μπορεί να καταλήγει σε ταυτόχρονη παραγωγή περισσότερων του ενός προϊόντων. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν παράγονται κοινά προϊόντα ή όταν υπάρχει ένα κύριο προϊόν και ένα υποπροϊόν. Όταν οι δαπάνες μετατροπής δεν μπορεί να εξατομικευτούν κατά προϊόν κατανέμονται μεταξύ των προϊόντων με ορθολογικό και ομοιόμορφο τρόπο. Η κατανομή μπορεί να βασιστεί στην αξία πώλησης κάθε προϊόντος, είτε κατά το στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, είτε κατά την ολοκλήρωση της παραγωγής.

- Λοιπές δαπάνες

Οι λοιπές δαπάνες συμπεριλαμβάνονται στο κόστος αποθεμάτων μόνο κατά την έκταση που απαιτούνται να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάστασή τους όπως για παράδειγμα οι δαπάνες σχεδιασμού προϊόντων για ειδικού πελάτες.

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

Εργασία και λοιπές δαπάνες που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό καταχωρούνται ως δαπάνες στην περίοδο που αποκτούνται.

- **Δαπάνες που δεν βαρύνουν το κόστος παραγωγής**

Το πρότυπο αναφέρει τα ακόλουθα παραδείγματα δαπανών που δεν πρέπει να βαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων, αλλά να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως:

- Υπερβολικά ποσά ακρήστων υλικών: Αναφέρεται στην έκτακτη απώλεια παραγωγής, η οποία πρέπει να βαρύνει, ως έκτακτη ζημία, τα αποτελέσματα της χρήσεως ή να αναφέρεται σε υπολείμματα που δεν έχουν αξία πώλησης.
- Υπερβολικά ποσά εργασίας ή άλλων παραγωγικών δαπανών: Αναφέρεται στο κόστος αδράνειας και υποαπασχόλησης .
- Δαπάνες αποθήκευσης εκτός αν είναι αναγκαίες στην παραγωγική διαδικασία πριν από ένα περαιτέρω στάδιο παραγωγής: Αναφέρεται στο «συνεπαγόμενο κόστος» που δεν βαρύνει το κόστος κτήσης των υλικών, αλλά το κόστος παραγωγής, όπως είναι για παράδειγμα τα ειδικά έξοδα αγορών.
- Γενικά έξοδα διοίκησης, που δεν συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση.
- Έξοδα διάθεσης.

2.2.4. Τεχνικές μέτρησης του κόστους

Για λόγους ευκολίας προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων, το Πρότυπο παρέχει την δυνατότητα χρησιμοποίησης τεχνικών μέτρησης που είναι οι εξής:

- **τεχνική του Standard Cost (πρότυπου κόστους):** Το πρότυπο κόστος λαμβάνει υπόψη τα κανονικά επίπεδα υλών και υλικών, εργασίας, αποδοτικότητας και αξιοποίησης της δυναμικότητας. Το κόστος αυτό επανεξετάζεται κατά διαστήματα και αναθεωρείται όταν υπάρχουν μεταβολές.

- **η μέθοδος των τιμών λιανικής πώλησης:** Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται από επιχειρήσεις ειδών λιανικής πώλησης για την αποτίμηση αποθεμάτων μεγάλου αριθμού ταχέως μεταβαλλόμενων ειδών, τα οποία έχουν περίπου όμοιο μικτό κέρδος. Το κόστος των αποθεμάτων με την μέθοδο αυτή, προσδιορίζεται με μείωση της τιμής πώλησης με το ποσοστό του μικτού κέρδους.

- **η μέθοδος του ποσοστού μικτού κέρδους:** Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην εκδοχή ότι το ποσοστό μικτού κέρδους παραμένει περίπου σταθερό από τη μια λογιστική περίοδο στην επόμενη, εκδοχή που ανταποκρίνεται στα πράγματα για πολλές κατηγορίες επιχειρήσεων.

2.2.5. Μέθοδοι κοστολόγησης των αποθεμάτων

Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με μία από τις παρακάτω κοστολογικές μεθόδους:

- Του εξατομικευμένου κόστους για είδη που δεν αντικαθίσταται σε μίας κανονικής ροής παραγωγική διαδικασία καθώς και αγαθών και υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς.

- Η μέθοδος FIFO(first in first out)
- Η μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους
- Η μέθοδος LIFO(last in first out)

- Η μέθοδος προσδιορισμού του κόστους στην εξατομικευμένη παραγωγή (μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους)

Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται για είδη που δεν αντικαθίσταται με κανονική ροή. Ως αποθέματα «μη κανονικής ροής», το Πρότυπο εννοεί τόσο τα αγοραζόμενα αποθέματα όσο και τα παραγόμενα, τα οποία δεν αγοράζονται ή δεν παράγονται με κανονική ροή (εν σειρά). Τα παραγόμενα αποθέματα της κατηγορίας αυτής χαρακτηρίζονται ως προϊόντα εξατομικευμένης παραγωγής ή παραγωγής κατά παραγγελία.

Στην κατηγορία των επιχειρήσεων εξατομικευμένης παραγωγής υπάγονται οι επιχειρήσεις που παράγουν ή κατασκευάζουν εξατομικευμένα, μη τυποποιημένα, έργα ή προϊόντα. Οι επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής διακρίνονται στις εξής υποκατηγορίες:

- Στις επιχειρήσεις που παράγουν κατά παραγγελία των πελατών τους και σύμφωνα με τις εντολές αυτών, οι οποίες συνήθως περιλαμβάνονται στις «τεχνικές προδιαγραφές» των προς κατασκευή έργων.

- Στις επιχειρήσεις που παράγουν εξατομικευμένα προϊόντα όχι κατ' εντολή των πελατών τους, αλλά για την δημιουργία δικών τους αποθεμάτων.

Τα κύρια χαρακτηριστικά του συστήματος κοστολόγησης της εξατομικευμένης παραγωγής είναι τα εξής:

- το κόστος εξευρίσκεται ύστερα από συγκέντρωση όλων των εντολών παραγωγής ή των φύλλων κόστους,

- το κόστος εξευρίσκεται στο τέλος με την αποπεράτωση της παραγωγής και όχι σε τακτική χρονική περίοδο,

- απαιτεί ασυγκρίτως πληρέστερη, σε σχέση με το σύστημα της μαζικής παραγωγής, λογιστικοδιοικητική οργάνωση.

Το πρότυπο για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων εξατομικευμένης παραγωγής ορίζει ότι «το κόστος αποθεμάτων των ειδών που δεν αντικαθίσταται με μια κανονική ροή, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, πρέπει να προσδιορίζεται με την χρησιμοποίηση της μεθόδου του εξατομικευμένου κόστους τους».

Επιπλέον το Πρότυπο αναφέρει τα εξής: «Εξατομικευμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένες δαπάνες επιρρίπτονται σε συγκεκριμένα είδη του αποθέματος. Αυτό είναι μια κατάλληλη αντιμετώπιση για τα είδη που έχουν διαχωριστεί για ένα ειδικό σκοπό, ανεξάρτητα αν έχουν αγοραστεί ή παραχθεί. Το εξατομικευμένο κόστος όμως είναι ακατάλληλο, όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος, τα οποία αντικαθίσταται με μια κανονική ροή. Σε τέτοιες περιπτώσεις, μια μεθοδική επιλογή των αποθεματοποιημένων ειδών, θα μπορούσε να καταλήξει σε προκαθορισμένες επιδράσεις επί του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσεως».

-Μέθοδος FIFO (First in first out)

Όταν η επιχείρηση αγοράζει ή παράγει αγαθά έχουμε μια ποσοτική εισροή αγαθών και όταν πωλεί ή αναλίσκει αγαθά έχουμε εκροή αγαθών. Την ποσοτική αυτή εισροή και εκροή των αγαθών ονομάζουμε φυσική ροή των αποθεμάτων. Τα αποθέματα όμως εισρέουν και εκρέουν με κάποιο κόστος και συνεπώς έχουμε την ροή κόστους των αποθεμάτων. Στην διάρκεια μισ λογιστικής περιόδου, τα αποθέματα αγοράζονται ή παράγονται με διαφορετικό κόστος μονάδας. Άρα είναι απαραίτητο να υπάρξει μια μέθοδος αποτίμησης που να βοηθάει

στον ορθό και λογικό προσδιορισμό του κόστους των μενόντων αποθεμάτων αλλά και των πωλημένων. Τέτοιες μέθοδοι είναι οι FIFO και LIFO.

Το πρότυπο για την μέθοδο FIFO αναφέρει ότι « με την μέθοδο FIFO υποτίθεται ότι τα είδη αποθεμάτων που αγοράστηκαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της χρήσεως είναι τα πλέον πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα».

Η μέθοδος αυτή στηρίζεται στην εκδοχή ότι τα αποθέματα που εισάγονται πρώτα εξάγονται και πρώτα (First in First out) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις τελευταίες αγορές και αποτιμούνται στις τιμές που αντίστοιχα αγοράστηκαν. Η αρχή των υπολογισμών της αποτίμησης των αποθεμάτων γίνεται από την τελευταία αγορά. Η αποτίμηση των πωλημένων γίνεται σύμφωνα με την σειρά εισαγωγής τους και η μέθοδος αυτή λέγεται «μέθοδος της σειράς εξάντλησης των αποθεμάτων». Με την μέθοδο αυτή τα αποθέματα τέλους χρήσεως αποτιμούνται σε τιμές που πλησιάζουν προς τις τρέχουσες τιμές αγοράς. Η μέθοδος FIFO παρουσιάζει βασική αδυναμία στην ορθή αντιπαράθεση των με το κόστος των πωλήσεων, αφού στα τρέχοντα έσοδα από πωλήσεις δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος των πωλημένων αλλά το κόστος κτήσης των παλιότερων αγορών. Παρά το μειονέκτημα αυτό η FIFO χρησιμοποιείται ευρύτατα γιατί: (α) είναι εύκολης εφαρμογής, (β) είναι εφαρμόσιμη, είτε με το σύστημα της περιοδικής εφαρμογής, είτε με το σύστημα της διαρκούς απογραφής, (γ) η ροή του κόστους συμβαδίζει με τη φυσική ροή των αποθεμάτων, (δ) είναι συστηματική και αντικειμενική, (ε) η αξία των αποθεμάτων στον ισολογισμό προσεγγίζει το τρέχον κόστος αντικατάστασης.

Στην μέθοδο LIFO ισχύει ακριβώς το αντίθετο από ότι στην FIFO, δηλαδή η μέθοδος LIFO ορίζει ότι τα είδη των αποθεμάτων που αγοράστηκαν τελευταία, πωλούνται πρώτα και συνεπώς τα μένοντα στο απόθεμα κατά το τέλος της χρήσης είναι αυτά που είχαν αγοραστεί πρώτα. Εντούτοις η μέθοδος LIFO δεν προτείνεται ως βασική αλλά ως εναλλακτική.

2.2.6. Αποτίμηση των αποθεμάτων

2.2.6.1 Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων

Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων ορίζει ότι «τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.»

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τιμής ρευστοποίησης θεμελιώνεται στις εξής λογιστικές αρχές: (α) στην αρχή της αντιπαράθεσης

εσόδων- εξόδων, σύμφωνα με την οποία η μείωση της αξίας του κατεχόμενου αγαθού , ανεξάρτητα από την αιτία που την προκάλεσε, πρέπει να θεωρείται ζημία της περιόδου στην οποία η μείωση αυτή συνέβη και (β) στην αρχή της συντηρητικότητας.

2.2.7. Καθαρή αξία ρευστοποίησης

Το πρότυπο ορίζει ότι «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησης κατά την συνήθη πορεία της επιχείρησης μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση».

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

- βασική αρχή είναι η σύγκριση αυτή να γίνεται κατ' είδος αποθέματος

- σε μερικές περιπτώσεις η σύγκριση μπορεί να αρμόζει να γίνεται σε ομαδοποιημένα όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί σε είδη αποθέματος που αφορούν στην ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται σε αγορά της ίδιας γεωγραφικής περιοχής και τα οποία δεν είναι δυνατό πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη της ίδιας παραγωγικής γραμμής.

- δεν είναι ορθό να υποτιμώνται τα αποθέματα με βάση μια γενική ταξινόμησή τους, όπως π.χ. όλα τα έτοιμα προϊόντα ή όλα τα αποθέματα ενός ιδιαίτερα βιομηχανικού ή γεωγραφικού τομέα.

- στις υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών η σύγκριση πρέπει να γίνεται κατά υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ξεχωριστή τιμή πώλησης. Συνεπώς ως είδος θεωρείται η υπηρεσία για την οποία έχει συμφωνηθεί ιδιαίτερη τιμή πώλησης και για την οποία πρέπει να προσδιορίζεται και ιδιαίτερο κόστος παραγωγής.

2.2.8. Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με τον Ν. 2190/1920 τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως (για αγοραζόμενα) ή κόστους παραγωγής τους (για ιδιοπαραγόμενα), της τρέχουσας τιμής τους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού.

Υπάρχουν διάφοροι επιτρεπτοί τρόποι για τον υπολογισμό του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων όπως: μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων (ή κυκλοφοριακού μέσου όρου), 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.⁸

2.2.9. Διαφορές ΔΛΠ 2 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σχετικά με το κόστος κτήσης στο ΔΛΠ 2 αναφέρεται πως εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του ΔΛΠ 23, τότε το κόστος κτήσης των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρυνθεί με τόκους δανείων, συναλλαγματικές διαφορές δανείων και διαφορές πιστώσεων (διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με βάση τα συνήθη πιστωτικά όρια και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού), ενώ κατά τα ΕΛΠ οι δαπάνες αυτές δεν κοστολογούνται.

Όσον αφορά την κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσης, το ΔΛΠ 2 αναφέρει ότι το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με μια κανονική ροή προσδιορίζεται μόνο με τις μεθόδους FIFO ή Μέσου Σταθμικού κόστους, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία είναι δυνατόν να υπολογιστεί και με άλλες μεθόδους (π.χ. LIFO).⁹

2.3 ΔΛΠ 7– ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

2.3.1. Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό έχει σκοπό να δώσει τις απαραίτητες πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να είναι σε θέση να εκτιμήσουν τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα αλλά και τις ανάγκες

⁸ «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά», Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1^η έκδοση.

⁹ www.taxheaven.gr

της επιχειρήσεως να τα χρησιμοποιεί. Η Κατάσταση Ταμιακών Ροών γίνεται αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων και επιβάλλεται η κατάρτιση της για όλους τους τύπους των επιχειρήσεων, ανεξάρτητα από τον κλάδο στον οποίο ανήκουν.

2.3.2. Παρουσίαση της Κατάστασης Ταμιακών Ροών

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό οι καταστάσεις ταμιακών ροών περιλαμβάνουν τα ταμιακά διαθέσιμα, δηλαδή τα μετρητά στο ταμείο και τις καταθέσεις όψεως, και τα ταμιακά ισοδύναμα, δηλαδή τις βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις που μετατρέπονται άμεσα σε ταμιακά διαθέσιμα. Τέτοια παραδείγματα είναι οι επενδύσεις με λήξη μικρότερη των τριών μηνών από την απόκτησή τους, οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

Οι ταμιακές ροές πρέπει να απεικονίζονται στη διάρκεια της χρήσεως, ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Ο δείκτης της επιχειρηματικής δραστηριότητας δείχνει τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ροές, για την εξόφληση δανείων, για την πληρωμή μερίσματος και για νέες επενδύσεις δίχως να προσφεύγει σε εξωτερικούς χρηματοδότες. τέτοιες δραστηριότητες είναι:

- Εισπράξεις από πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών.
- Εισπράξεις από δικαιώματα, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα.
- Εισπράξεις – πληρωμές μιας ασφαλιστικής επιχείρησης για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, συντάξεις και άλλες ασφαλιστικές παροχές.
- Εισπράξεις – πληρωμές από συμβάσεις ανταλλαγής ή μεταπώλησης.
- Πληρωμές προς εργαζομένους και για λογαριασμό αυτών.
- Πληρωμές προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών.
- Πληρωμές ή επιστροφές φόρων εισοδήματος.

Ο δείκτης της επενδυτικής δραστηριότητας είναι πολύ σημαντικός, αφού παρουσιάζει τις δαπάνες που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές. Τέτοιες δραστηριότητες είναι:

- πληρωμές για απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και ιδιοκατασκευαζόμενων ακινητοποιήσεων.
- Προϊόντα ασφαλιστικών αποζημιώσεων από καταστροφές ενσώματων ακινητοποιήσεων.
- Εισπράξεις από πωλήσεις των παραπάνω στοιχείων.
- Πληρωμές για απόκτηση συμμετοχών στα κεφάλαια άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών ομολόγων καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες.
- Εισπράξεις από τις πωλήσεις των παραπάνω στοιχείων.
- Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια.
- Εισπράξεις προκαταβολών και δανείων κ.τ.λ.

2.3.3. Εμφάνιση ταμιακών ροών

- Ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες

Οι ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες εμφανίζονται με δύο μεθόδους, την άμεση και την έμμεση. με την άμεση γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθαρίστων εισπράξεων και πληρωμών.

Σύμφωνα με την άμεση μέθοδο στον πίνακα αποτελεσμάτων χρήσεως οι πωλήσεις αυξάνονται με τα υπόλοιπα ενάρξεως εισπρακτέων λογαριασμών, μειώνονται με υπόλοιπα λήξεως εισπρακτέων λογαριασμών καθώς και με τη διαγραφή εισπρακτέων λογαριασμών. το κόστος πωλήσεων αυξάνεται με τα αποθέματα λήξεως, με τα υπόλοιπα ενάρξεως πληρωτέων λογαριασμών, ενώ μειώνεται με τις αποσβέσεις, με αποθέματα ενάρξεως και με υπόλοιπα λήξεως πληρωτέων λογαριασμών. τέλος οι λειτουργικές δαπάνες αυξάνονται με τα υπόλοιπα λήξεως προπληρωμένων εξόδων και με τα υπόλοιπα ενάρξεως δουλεμένων δαπανών. αντίθετα μειώνονται με τις αποσβέσεις (πέραν των κοστολογούμενων), με τα υπόλοιπα ενάρξεως προπληρωμένων εξόδων, με τα υπόλοιπα λήξεως δουλεμένων δαπανών και με τις απώλειες των επισφαλών απαιτήσεων.

Με την έμμεση μέθοδο, το καθαρό κέρδος ή η ζημιά αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών που δεν είναι ταμιακής φύσεως των αναβαλλόμενων ή προβλεπόμενων οργανικών εισπράξεων και πληρωμών, όπως επίσης και των στοιχείων εσόδων ή εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές ταμιακές ροές.

-Ταμιακές ροές από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

Οι κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και ακαθάριστων πληρωμών που προέρχονται από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες πρέπει να εμφανίζονται χωριστά. Αυτές οι εισπράξεις – πληρωμές μπορεί να εμφανίζονται καθαρές στις περιπτώσεις εισπράξεων πληρωμών για λογαριασμό πελατών, όταν αυτές αντικατοπτρίζουν τις δραστηριότητες του πελάτη, π.χ. κατεχόμενα από μια εταιρεία επενδύσεων κεφαλαίων για λογαριασμό πελατών της και στις περιπτώσεις εισπράξεων πληρωμών για στοιχεία των οποίων η ταχύτητα κυκλοφορίας είναι υψηλή, τα ποσά μεγάλα και οι λήξεις σύντομες π.χ. αγορά ή πώληση επενδύσεων, βραχυπρόθεσμος δανεισμός με λήξη μικρότερη του τριμήνου κ.τ.λ.

-Ταμιακές ροές σε ξένο νόμισμα

Όταν έχουμε συναλλαγές σε ξένο νόμισμα, τότε οι ταμιακές ροές που προκύπτουν από αυτές καταχωρούνται στο νόμισμα που η επιχείρηση τηρεί τα βιβλία της εφαρμόζοντας στο ποσό του ξένου νομίσματος τη συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία της ροής.

Τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημιές από τις μεταβολές των ισοτιμιών παρουσιάζονται ξεχωριστά από τις επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

- Τόκοι και μερίσματα

Όσον αφορά τους τόκους και τα μερίσματα, κατατάσσονται σταθερά από χρήση σε χρήση είτε ως επιχειρηματικές, είτε ως επενδυτικές, είτε ως χρηματοοικονομικές δραστηριότητες και γνωστοποιούνται χωριστά ανάλογα με το αν έχουν εισπραχθεί ή αν έχουν πληρωθεί για τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα οι πληρωθέντες τόκοι και τα εισπραχθέντα μερίσματα και τόκοι κατατάσσονται ως επιχειρηματικές ροές. Για τις υπόλοιπες επιχειρήσεις δεν υπάρχει ομοιομορφία.

- Φόροι εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος κατατάσσεται μάλλον ως επιχειρηματική δραστηριότητα, μπορεί όμως ανάλογα με τις συναλλαγές τις οποίες προέρχεται να εμφανιστεί είτε ως επενδυτική είτε ως χρηματοοικονομική δραστηριότητα. Δεν αποκλείεται η εμφάνιση του σε περισσότερες των ενός δραστηριότητες.¹⁰

2.3.4. Ελληνική Νομοθεσία

Στην Ελλάδα η σύνταξη της Κατάστασης Ταμειακών Ροών δεν προβλεπόταν από την Ελληνική Νομοθεσία και παρά μόνο το 2000 σύμφωνα με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες έχουν μετοχές 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).¹¹

2.4 ΔΛΠ 8– ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΛΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ, ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ

2.4.1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει την κατάταξη, γνωστοποίηση και λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων στοιχείων της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, ούτως ώστε όλες οι επιχειρήσεις να καταρτίζουν και να παρουσιάζουν την κατάσταση αυτή με ομοιόμορφο τρόπο, για την ενίσχυση της συγκρισιμότητας τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης προηγούμενων χρήσεων, όσο και με αυτές άλλων επιχειρήσεων.

¹⁰ «Διεθνή λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Πρακτική ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα εφαρμογής», Δρ. Νικόλαος Πρωτοψάλτης, Παναγιώτης Βρουστούρης

¹¹ www.taxheaven.gr

2.4.2. Ορισμοί

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

Συνήθεις δραστηριότητες: είναι οι οποιοσδήποτε δραστηριότητες που αναλαμβάνονται από την επιχείρηση ως μέρος των επιχειρηματικών επιδιώξεών της και όσες σχετικές δραστηριότητες αναλαμβάνει η επιχείρηση για τη διεύρυνση των κύριων δραστηριοτήτων της ή ως μέρος ή επακόλουθο αυτών.

Βασικά λάθη: είναι λάθη αποκαλυπτόμενα κατά την τρέχουσα χρήση, τα οποία είναι τέτοιας σημασίας, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις μιας ή περισσότερων προγενέστερων χρήσεων να μην μπορούν να θεωρούνται πλέον ότι υπήρξαν αξιόπιστες κατά την ημερομηνία της έκδοσής τους.

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

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

2.4.3. Οργανικά και ανόργανα αποτελέσματα

Το Πρότυπο καθιερώνει τη λογιστική αρχή της «αυτοτέλειας των χρήσεων», ορίζοντας ότι «όλα τα κονδύλια των εσόδων και εξόδων που αφορούν μια χρήση πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσης, εκτός αν ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικά». Με βάση, λοιπόν αυτή την αρχή στα αποτελέσματα της χρήσης πρέπει να συμπεριλαμβάνονται και τα έκτακτα κονδύλια, καθώς και τα αποτελέσματα από τις μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις.

2.4.3.1. Διάκριση των αποτελεσμάτων της χρήσης σε οργανικά και ανόργανα (έκτακτα)

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

(α) Κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, και

(β) Έκτακτα κονδύλια

Το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης, λοιπόν, συντίθεται από:

2.4.3.2. Έννοια των εκτάκτων εσόδων-εξόδων και κερδών-ζημιών (Ανόργανα Αποτελέσματα)

Σύμφωνα με το Πρότυπο, θέτεται η αρχή ότι «όλα σχεδόν τα κονδύλια των εσόδων και εξόδων που προσδιορίζουν τελικά το καθαρό κέρδος ή τη ζημία της χρήσης προκύπτουν από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης». Οι περιπτώσεις, λοιπόν που ένα γεγονός ή μια συναλλαγή δημιουργεί ένα έκτακτο κονδύλι είναι σπάνιες και συνεπώς όλα τα έσοδα-έξοδα πρέπει να χαρακτηρίζονται οργανικά. Ο χαρακτηρισμός ενός κονδυλίου ως έκτακτου εξαρτάται κυρίως από τη φύση του γεγονότος ή της συναλλαγής, που προκάλεσε τη δημιουργία του κονδυλίου σε σχέση με τις συνήθεις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης, παρά από τη συχνότητα με την οποία τέτοια γεγονότα αναμένεται να συμβούν στην επιχείρηση.

Η γνωστοποίηση της φύσης και του ποσού κάθε έκτακτου κονδυλίου μπορεί να γίνεται είτε στον πίνακα αποτελεσμάτων είτε στο προσάρτημα. Στη δεύτερη περίπτωση στον πίνακα της κατάστασης αποτελεσμάτων γνωστοποιείται το συνολικό ποσό όλων των εκτάκτων κονδυλίων.

2.4.3.3. Έννοια των εσόδων-εξόδων από συνήθεις δραστηριότητες (Οργανικά Αποτελέσματα)

Τα έσοδα-έξοδα εκμετάλλευσης ή, όπως επίσης λέγονται, τα οργανικά έσοδα-έξοδα είναι τα προερχόμενα από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης.

Τα οργανικά έξοδα είναι αυτά που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για την επίτευξη των σκοπών της και χαρακτηρίζονται ως η τροφή της επιχείρησης για τη διατήρηση και ανάπτυξη του οργανισμού της.

Τα οργανικά έσοδα είναι τα έσοδα που προκύπτουν ως συνέπεια των οργανικών εξόδων και απορρέουν από τη συνήθη και επαναλαμβανόμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

2.4.4. Μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις

2.4.4.1 Λογιστική αντιμετώπιση της μεταβολής μια λογιστικής εκτίμησης

Μια λογιστική εκτίμηση είναι ενδεχόμενο να πρέπει να αναθεωρηθεί, αν μεταβλήθηκαν οι συνθήκες στις οποίες βασίστηκε η εκτίμηση ή αν προέκυψαν νέες πληροφορίες, αν αποκτήθηκε νέα εμπειρία ή λόγω «οψιγενών» γεγονότων. Το αποτέλεσμα των μεταβολών χαρακτηρίζεται στοιχείο των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχείρησης και λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσεως στην οποία έγινε η μεταβολή, αν επιδρά μόνο σ' αυτήν, και των μελλοντικών χρήσεων, αν η μεταβολή επιδρά και στις μελλοντικές χρήσεις.

Το αποτέλεσμα της μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης συμπεριλαμβάνεται στην ίδια κατηγορία των αποτελεσμάτων χρήσης που είχε συμπεριληφθεί η αρχική εκτίμηση. Υπάρχει πολλές φορές δυσχέρεια στη διάκριση μιας μεταβολής λογιστικής μεθόδου από μια μεταβολή λογιστικής εκτίμησης. Στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτιμήσεως με κατάλληλη γνωστοποίηση.

2.4.5. Μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους

Έννοια της μεταβολής λογιστικής μεθόδου

Μεταβολή λογιστικής μεθόδου έχουμε, όταν η επιχείρηση εφαρμόζει μια γενικά αποδεκτή λογιστική μέθοδο, η οποία, όμως είναι διαφορετική από εκείνη που εφαρμόζε σε προηγούμενες περιόδους, για τις οποίες δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις.

Χαρακτηριστικό της μεταβολής μιας λογιστικής μεθόδου είναι ότι και οι δύο μέθοδοι και η παλαιότερα εφαρμοζόμενη και νέα είναι γενικά αποδεκτές μέθοδοι. Οι μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους είναι πολλές.

- § σε περίπτωση μεταβολής της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων (μέση σταθμική τιμή, κυκλοφοριακού μέσου όρου, FIFO, LIFO, κ.λ.π.)
- § σε περίπτωση μεταβολής στο λογιστικό χειρισμό ορισμένων δαπανών ως δαπανών τμηματικής απόσβεσης ή ως δαπανών εφάπαξ αποσβέσιμων (φόροι μεταβίβασης ακινήτων, δαπάνες ερευνών, ανάπτυξης κ.λ.π.)
- § σε περίπτωση μεταβολής στη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων των μακροπρόθεσμων κατασκευαστικών συμβάσεων, π.χ. ενώ η επιχείρηση καταχωρούσε τα έσοδα με την μέθοδο της ολοκλήρωσης του έργου (the completed contract method) εφαρμόζει τώρα την μέθοδο της τμηματικής καταχώρησης των εσόδων ανάλογα με το ποσοστό του εκτελούμενου έργου (the percent-age of completion method)
- § σε περίπτωση μεταβολής στη μέθοδο απόσβεσης των ήδη αποκτημένων παγίων περιουσιακών στοιχείων, π.χ. εφαρμογή της σταθερής μεθόδου αντί της μεθόδου της αύξουσας απόσβεσης που εφαρμόστηκε σε προηγούμενες χρήσεις.¹²

2.4.6. Ελληνική Νομοθεσία

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν σαφείς ορισμοί για τα έκτακτα έσοδα/έξοδα. Επίσης, δεν υπάρχουν σαφείς οδηγίες για τη διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων, με εξαίρεση των περιλαμβανομένων στις διαφορές φορολογικού ελέγχου. Η διόρθωση γίνεται, συνήθως, είτε δια μέσου του υπολοίπου κερδών εις νέο, είτε δια μέσου των αποτελεσμάτων, χωρίς όμως να απαιτούνται ρητά κάποιες γνωστοποιήσεις. Ακόμη, δεν υπάρχει διάταξη για επιβολή αναδρομικής εφαρμογής ή ανασύνταξη οικονομικών καταστάσεων. Όσον αφορά τις επιδράσεις από την αλλαγή σε λογιστικές αρχές, γίνονται στη χρήση που συμβαίνουν και απαιτείται γνωστοποίηση με σημείωση επί του ισολογισμού ή στο προσάρτημα.

2.4.7. Διαφορές ΔΛΠ 8 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Οι διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ ΔΛΠ 8 και ΕΛΠ είναι ότι, καταρχήν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 εάν γίνει εκουσίως μεταβολή στις λογιστικές πολιτικές, τότε η μεταβολή θα πρέπει να εφαρμοστεί αναδρομικά, ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ η μεταβολή δεν εφαρμόζεται αναδρομικά.

¹² «Διεθνή λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Πρακτική ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα εφαρμογής», Δρ. Νικόλαος Πρωτογάλης, Παναγιώτης Βρουστούρης

Όσον αφορά τις λογιστικές εκτιμήσεις στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει σαφής ορισμός και η επίδραση της μεταβολής μίας λογιστικής εκτίμησης μπορεί να καταχωρηθεί μόνο στα Αποτελέσματα Χρήσεως (αναλόγως αν αφορά μόνο την χρήση που έγινε η μεταβολή ή και μεταγενέστερες). Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 εκτός από την καταχώρηση στα Αποτελέσματα Χρήσεως, εάν η επίδραση μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης αφορά στοιχείο της καθαρής θέσης τότε καταχωρείται στην Καθαρή Θέση.

Τέλος, η Ελληνική Νομοθεσία δεν αντιμετωπίζει τα λάθη προγενέστερων περιόδων, εκτός από τις διαφορές στο φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, όπου προβλέπεται η τήρηση σχετικού λογαριασμού.¹³

2.5 ΔΛΠ 10 – ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

2.5.1. Σκοπός και Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό έχει σκοπό να προδιαγράψει:

- § Πότε η επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, και
- § 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.

2.5.2. Έννοια και διάκριση των «οψιγενών» γεγονότων

Οψιγενή γεγονότα είναι αυτά που συμβαίνουν από την ημερομηνία του ισολογισμού έως και την ημερομηνία κατά την οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις από το Δ.Σ.

Σε σχέση με την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων το Πρότυπο διευκρινίζει ότι ποικίλει ανάλογα με τη δομή του Δ.Σ. και το καταστατικό της επιχείρησης. Παράλληλα, στην περίπτωση που η επιχείρηση πρέπει να δώσει προς έγκριση τις οικονομικές καταστάσεις της και στους μετόχους της, τότε ημερομηνία

¹³ www.taxheaven.gr

έγκρισης των καταστάσεων θεωρείται επίσης αυτή του Δ.Σ. και όχι της Γενικής συνέλευσης των μετόχων.

Τα οψιγενή γεγονότα διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

α. Σε γεγονότα που παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και ονομάζονται διορθωτικά.

β. Σε γεγονότα που παρέχουν πληροφορίες σχετικές με συνθήκες που δεν υπήρχαν μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, αλλά δημιουργήθηκαν μετά από αυτήν, και ονομάζονται μη διορθωτικά.

2.5.2.1. Διορθωτικά γεγονότα

Τα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εναρμονίζονται με τα διορθωτικά οψιγενή γεγονότα. Δηλαδή επιβάλλεται η διόρθωση των καταχωρημένων ποσών ή στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με το πρότυπο τέτοια παραδείγματα είναι:

- Η επίλυση μιας δικαστικής υπόθεσης μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Στην περίπτωση αυτή αν είχε γίνει πρόβλεψη απαιτείται η αναπροσαρμογή του ποσού, διαφορετικά απαιτείται η καταχώρηση της πρόβλεψης.
- Η λήψη μετά την ημερομηνία του ισολογισμού μιας πληροφορίας που δείχνει την απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, π.χ. η πτώχευση ενός πελάτη από τον οποίο υπάρχει απαίτηση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και η πώληση αποθεμάτων που υπήρχαν κατά την ημερομηνία ισολογισμού σε τιμές κάτω του κόστους.

2.5.2.2. Μη διορθωτικά γεγονότα

Η επιχείρηση δεν πρέπει να αναπροσαρμόζει τα καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της ποσά για τα μη διορθωτικά οψιγενή γεγονότα.

Για παράδειγμα, η πτώση στην αγοραία αξία των επενδύσεων που έλαβε χώρα μεταξύ ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού και ημερομηνίας κρίσης των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση. Η πτώση στην αγοραία αξία δεν αφορά κανονικά στην κατάσταση των επενδύσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά αντανακλά περιστάσεις που έχουν ανακύψει στη μεταγενέστερη περίοδο. Συνεπώς, η επιχείρηση δεν

αναπροσαρμόζει τα ποσά των επενδύσεων που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της. Ομοίως, η επιχείρηση δεν ενημερώνει τα ποσά που γνωστοποιούνται για τις επενδύσεις ως προς την ημερομηνία του ισολογισμού, μολονότι μπορεί να χρειάζεται να παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις.¹⁴

2.5.3. Ελληνική Νομοθεσία

Στην Ελληνική Νομοθεσία αναφέρεται ότι 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.

2.5.4. Διαφορές ΔΛΠ 10 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διάκρισης και οδηγίες για τη λογιστική αντιμετώπιση γεγονότων μεταγενέστερων της ημερομηνίας του Ισολογισμού, ούτε και καθορίζεται ποια είναι η περίοδος μεταγενέστερη του Ισολογισμού. Μόνο ορισμένα από τα πιο σημαντικά γεγονότα αποκαλύπτονται με την έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου προς την Γενική Συνέλευση των μετόχων. Σχετικά με τα μερίσματα, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, καταχωρούνται σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία σε κάθε περίπτωση ως υποχρέωση, εκτός αν προορίζονται για αύξηση του Κεφαλαίου οπότε καταχωρούνται στην Καθαρή Θέση.

Αντιθέτως, κατά το ΔΛΠ 10 μόνο τα μερίσματα πληρωτέα που ανακοινώνονται πριν την ημερομηνία του Ισολογισμού καταχωρούνται ως υποχρέωση, ενώ εάν γνωστοποιούνται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού τότε καταχωρούνται είτε στην Καθαρή Θέση, είτε στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις. Για την περίπτωση κατά την οποία συντρέχει λόγος να μην καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, η Ελληνική Νομοθεσία δεν απαιτεί κάποια γνωστοποίηση, παρά μόνο οι ελεγκτές ενδεχομένως να προβούν σε σχετική παρατήρηση στο Πιστοποιητικό Ελέγχου.¹⁵

¹⁴ «Διεθνή λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Πρακτική ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα εφαρμογής», Δρ. Νικόλαος Πρωτοψάλτης, Παναγιώτης Βρουστούρης

¹⁵ www.taxheaven.gr

2.6 ΔΛΠ 11– ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ

2.6.1. Σκοπός – πεδίο εφαρμογής

Το Δ.Λ.Π. 11 αναφέρεται στις συμβάσεις κατασκευής έργων των οποίων η δραστηριότητα ξεπερνά τη μία λογιστική περίοδο και προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και εξόδων της σύμβασης. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 11 στις οικονομικές καταστάσεις των κατασκευαστών παρουσιάζεται η λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων.

2.6.2. Ορισμοί

Σύμβαση κατασκευής έργου είναι η σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, που αλληλοσυνδέονται και αλληλεξαρτώνται, μέχρι την αποπεράτωση του έργου. Οι συμβάσεις μπορεί να είναι σταθερής τιμής και προστιθέμενης αμοιβής.

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

Στην σύμβαση κατασκευής έργου προστιθέμενης αμοιβής ο κατασκευαστή εισπράττει το συμφωνημένο κόστος, πλέον ενός ποσοστού πάνω στο κόστος αυτό, ή μιας σταθερής αμοιβής.

Στην περίπτωση που η σύμβαση αφορά πλήθος περιουσιακών στοιχείων η κατασκευή του καθενός πρέπει να αντιμετωπίζεται ως ξεχωριστή σύμβαση εφόσον:

- Έχουν υποβληθεί ξεχωριστές προτάσεις για κάθε περιουσιακό στοιχείο.
- Κάθε περιουσιακό στοιχείο υπόκειται σε ιδιαίτερη διαπραγμάτευση.
- Οι δαπάνες και τα έσοδα από κάθε περιουσιακό στοιχείο μπορούν να εξατομικευτούν.

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

- Έχουν συναφθεί ως ενιαίο σύνολο.
- Είναι τόσο συνδεδεμένες που αποτελούν ένα ενιαίο πρόγραμμα με ένα γενικό περιθώριο κέρδους.

- Εκτελούνται συγχρόνως.

Στην περίπτωση της κατασκευής ενός πρόσθετου περιουσιακού στοιχείου, η σύμβαση πρέπει να θεωρείται ξεχωριστή εφόσον:

- Το πρόσθετο περιουσιακό στοιχείο διαφέρει ουσιωδώς σε σχεδιασμό, τεχνολογία ή λειτουργία από το στοιχείο της αρχικής σύμβασης.
- Η τιμή του συμφωνείται χωριστά από την τιμή της αρχικής συμβάσεως.

2.6.3. Συμβατικό Έσοδο

Το συμβατικό έσοδο αποτελείται από το αρχικό ποσό του εσόδου που έχει συμφωνηθεί στην σύμβαση και από τις τυχόν τροποποιήσεις, αποζημιώσεις, κίνητρα που πιθανολογείται ότι θα αποτελέσουν έσοδο και μπορούν να υπολογιστούν.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, τροποποίηση του συμβατικού έργου είναι κάποια μεταβολή στο έργο από τον πελάτη η οποία συμπεριλαμβάνεται αν ο πελάτης αποδεχτεί το ποσό του εσόδου που προκύπτει από αυτή και εφόσον μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα.

Αποζημίωση είναι το ποσό που εισπράττει ο κατασκευαστής από τον πελάτη σε περίπτωση δαπανών που δεν έχουν συμπεριληφθεί στην αρχική σύμβαση.

Κίνητρα είναι πρόσθετα ποσά που εισπράττει ο κατασκευαστής σε περίπτωση ολοκλήρωσης του έργου πριν το καθορισμένο διάστημα ανάλογα με την αρχική συμφωνία.

2.6.4. Συμβατικό Κόστος

Το συμβατικό κόστος πρέπει να περιλαμβάνει:

- Τις δαπάνες που αφορούν άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση.
- Τις δαπάνες που είναι επιρριπτέες στις συμβατικές δραστηριότητες γενικώς και μπορούν να επιμεριστούν στην σύμβαση κατασκευής.
- Όσες άλλες δαπάνες επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης κατασκευής.

2.6.5. Καταχώρηση Συμβατικών Εσόδων και Εξόδων

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

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

- Το συνολικό συμβατικό έσοδο μπορεί να υπολογισθεί αξιόπιστα.
- Πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- Τόσο το συμβατικό κόστος για την ολοκλήρωση του έργου, όσο και το στάδιο ολοκλήρωσεως κατά την ημερομηνία Ισολογισμού μπορούν να υπολογισθούν αξιόπιστα.

Όταν οι δαπάνες που θα επιρριφθούν στο έργο προσδιορίζονται με σαφήνεια και υπολογίζονται αξιόπιστα, ούτως ώστε το πραγματικό συμβατικό κόστος να μπορεί να συγκριθεί με προηγούμενες εκτιμήσεις.

Στις "συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής", το αποτέλεσμα μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα όταν:

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

Συμβατικές δαπάνες που αφορούν μελλοντική δραστηριότητα καταχωρούνται στο Ενεργητικό ως περιουσιακά στοιχεία, εφόσον υπάρχει πιθανότητα να καλυφθούν, οπότε αντιπροσωπεύουν οφειλή του πελάτη και κατατάσσονται ως συμβατικό έργο υπό εκτέλεση.

Οι μέθοδοι με τις οποίες μπορούμε να προσδιορίσουμε το στάδιο της ολοκλήρωσης μιας σύμβασης είναι οι εξής:

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

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

1. Το έσοδο καταχωρείται μόνο κατά την έκταση που το πραγματοποιημένο συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί.
2. Το συμβατικό κόστος βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται.

Ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης, τα έσοδα και τα έξοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα εφόσον οι αβεβαιότητες που παρεμπόδισαν την βάσιμη εκτίμηση του αποτελέσματος της σύμβασης παύουν να υπάρχουν.

Όταν το συνολικό συμβατικό κόστος υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο, η αναμενόμενη ζημία, βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα της χρήσεως. Η ζημία αυτή προσδιορίζεται ανεξάρτητα από το αν έχει αρχίσει το έργο της σύμβασης, ανεξάρτητα από το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας και ανεξάρτητα από το ποσό του κέρδους που αναμένεται να προκύψει από άλλες συμβάσεις.¹⁶

2.6.6. Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, 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.¹⁷

¹⁶ «Διεθνή λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Πρακτική ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα εφαρμογής», Δρ. Νικόλαος Πρωτοψάλτης, Παναγιώτης Βρουστούρης

¹⁷ www.taxheaven.gr

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ 12-21

3.1 ΔΛΠ 12- ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

3.1.1. Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 έχει ως σκοπό να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος καθώς και τον τρόπο παρακολούθησης των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από:

- την μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού ή το μελλοντικό διακανονισμό των υποχρεώσεων που απεικονίζονται στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης.
- συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας χρήσεως που απεικονίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Το αρχικό Δ.Λ.Π. 12 Λογιστική Φόρων Εισοδήματος, που εγκρίθηκε από την IASC τον Μάρτιο του 1979 ανέφερε ότι η πρόβλεψη για τους πληρωτέους φόρους υπολογίζεται, σύμφωνα με τους κανόνες προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος που έχουν θεσπίσει οι φορολογικές αρχές. Συνεπώς, οι κανόνες αυτοί δεν είναι όμοιοι με τους κανόνες προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος, π.χ. ορισμένα κονδύλια θεωρούνται ότι πρέπει να περιληφθούν στον υπολογισμό του λογιστικού αποτελέσματος, όπως τυχόν δωρεές, ενώ πρέπει να εξαιρεθούν από τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

Σύμφωνα με τη Μέθοδο του πληρωτέου φόρου, η δαπάνη για φόρο της τρέχουσας χρήσεως είναι κανονικά ίση με την πρόβλεψη για πληρωτέους φόρους. Η έκταση και η πιθανή φορολογική επίπτωση από τις προαναφερόμενες διαφορές στον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος και του φορολογητέου εισοδήματος, μπορεί να περιληφθεί στις σημειώσεις (προσάρτημα) των οικονομικών καταστάσεων, χωρίς κανένα άλλο λογιστικό χειρισμό.

Το βασικό επιχείρημα υπέρ αυτής της μεθόδου στηρίζεται στην άποψη ότι οι φόροι εισοδήματος αποτελούν διανομή κέρδους και όχι λειτουργική δαπάνη της επιχειρήσεως. Βέβαια, υπάρχουν και άλλα επιχειρήματα υπέρ αυτής της μεθόδου.

Όμως, είναι γενικά παραδεκτό ότι οι φόροι εισοδήματος είναι έξοδα. Εφόσον οι φόροι εισοδήματος είναι έξοδα, που γίνονται από την επιχείρηση για την πραγματοποίηση κέρδους, πρέπει να εντάσσονται στις ίδιες χρήσεις μέσα στις οποίες αφορούν τα έσοδα και τα έξοδα με τα οποία σχετίζονται.

Έτσι, προκύπτει η ανάγκη της λογιστικοποίησης των φορολογικών επιπτώσεων, που μπορεί να προκύψουν. Για τη λογιστικοποίηση των φορολογικών επιπτώσεων χρησιμοποιούνται δύο μέθοδοι, η μέθοδος της αναβολής και η μέθοδος της υποχρεώσεως.

3.1.2. Μέθοδοι Λογιστικοποίησης Φορολογικών Επιπτώσεων

Όπως αναφέρθηκε στην εισαγωγή, για τη λογιστικοποίηση των φορολογικών επιπτώσεων χρησιμοποιούνται δύο μέθοδοι, η μέθοδος της αναβολής και η μέθοδος της υποχρεώσεως.

- Μέθοδος αναβολής

Οι φορολογικές επιπτώσεις από τις τρέχουσες χρονικές λογιστικές διαφορές (= οι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος μιας χρήσεως), αναβάλλονται και κατανέμονται σε μελλοντικές χρήσεις, που γίνεται η λογιστική τακτοποίηση των χρονικών λογιστικών διαφορών.

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

- την πρόβλεψη για πληρωτέους φόρους και
- τη φορολογική επίπτωση από τις χρονικές λογιστικές διαφορές που με την αναβολή μεταφέρεται σε άλλη οι άλλες χρήσεις.

- Μέθοδος της υποχρεώσεως

Σύμφωνα με τη μέθοδο της υποχρεώσεως οι αναμενόμενες φορολογικές επιπτώσεις από τις τρέχουσες χρονικές λογιστικές διαφορές, προσδιορίζονται και εμφανίζονται είτε ως

μελλοντικές υποχρεώσεις πληρωτέων φόρων, είτε ως περιουσιακά στοιχεία, που αντιπροσωπεύουν προκαταβολές μελλοντικών φόρων.

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

- την πρόβλεψη για πληρωτέους φόρους
- το ποσό που προβλέπεται ότι είναι πληρωτέο ή ότι έχει προπληρωθεί σχετικά με τις χρονικές λογιστικές διαφορές, που δημιουργούνται ή τακτοποιούνται κατά την τρέχουσα χρήση.

- τις προσαρμογές στον Ισολογισμό των υπολοίπων των αναβαλλόμενων επιπτώσεων από φόρους που είναι αναγκαίες, για να αντικατοπτρίζονται είτε οι αλλαγές των φορολογικών συντελεστών είτε η επιβολή νέων φόρων.

Όμως το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π απαγορεύει την μέθοδο αναβολής και απαιτεί την μέθοδο Υποχρέωσης του Ισολογισμού. Η μέθοδος υποχρέωσης Κατάστασης Αποτελεσμάτων εστιάζεται στις χρονικές διαφορές, ενώ η μέθοδος υποχρέωσης του Ισολογισμού εστιάζεται στις προσωρινές διαφορές.

3.1.3. Ορισμοί του ΔΛΠ 12

Λογιστικό αποτέλεσμα είναι το καθαρό κέρδος ή ζημιά μιας χρήσεως πριν από το φόρο.

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

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

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

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

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις θεωρούνται τα ποσά φόρων εισοδήματος επιστρεπτά σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε:

- εκπεστές χρονικές διαφορές.
- μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές.
- μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.

Προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της Λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στο Ισολογισμό και της φορολογικής βάσεως αυτού. Αυτές μπορούν να διακριθούν σε φορολογητέες και εκπεστέες φορολογητέες είναι αυτές που θα καταλήξουν σε φορολογητέες ποσά και εκπεστέες είναι αυτές που θα καταλήξουν σε εκπεστέα ποσά.

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

3.1.4. Θεμελιώδης Αρχή του ΔΛΠ 12

Μια επιχείρηση οφείλει να καταχωρήσει μια Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση ή Απαίτηση, οποτεδήποτε η ανάκτηση ή ο διακανονισμός λογιστικής αξίας περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, θα καθιστούσε τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές μεγαλύτερες ή μικρότερες από όσες θα ήταν, αν η ίδια η ανάκτηση /ο διακανονισμός δεν είχε φορολογικές συνέπειες.

3.1.5. Καταχώρηση Φορολογικών Υποχρεώσεων και Απαιτήσεων

Καταχώρηση Τρέχουσών Υποχρεώσεων/ Απαιτήσεων

Ο τρέχων φόρος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις, κατά την έκταση που καταβλήθηκε, καταχωρείται ως Υποχρέωση. Αν καταβληθεί και είναι μεγαλύτερος, τότε η διαφορά καταχωρείται ως απαίτηση.

Αν προκύπτει Φορολογική Ζημιά χρήσεως και μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση τρέχοντα φόρου προηγούμενης χρήσεως , τότε η ωφέλεια καταχωρείται ως απαίτηση.

Καταχώρηση αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων/ Απαιτήσεων

Για όλες τις Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές πρέπει να καταχωρείται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εκτός αν η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από:

- υπεραξία της οποίας η απόσβεση δεν είναι εκπεστέα φορολογικά
- την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης από συναλλαγή η οποία:

- δεν συνίσταται σε ενοποίηση επιχειρήσεων, και
- κατά το χρόνο της συναλλαγής, αυτή δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος, ούτε το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημιά)

3.1.6. Παρουσίαση στον Ισολογισμό

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

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

- έχει ένα νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα καταχωρημένα ποσά.
- προτίθεται είτε να διακανονίσει συμψηφιστικά, είτε να εισπράξει την απαίτηση και να διακανονίσει την υποχρέωση συγχρόνως.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις συμψηφίζονται μόνο όταν:

- η επιχείρηση έχει ένα νομικώς ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις έναντι τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων
- οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αφορούν σε φόρους εισοδήματος εισπραττόμενους από την ίδια φορολογική αρχή και σχετιζόμενους:

(α) είτε με την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα.

(β) είτε με διαφορετικές οικονομικές μονάδες, οι οποίες προτίθεται να διακανονίσουν τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις σε συμψηφιστική βάση ή να εισπράξουν τις απαιτήσεις και να διακανονίσουν τις υποχρεώσεις συγχρόνως, σε κάθε μελλοντική χρήση στην οποία σημαντικά ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων αναμένεται να διακανονιστούν ή να ανακτηθούν.¹⁸

¹⁸ Ντζανάτος Δ.(2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1η έκδοση

3.1.7. Διαφορές ΔΛΠ 12 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 ο φόρος εισοδήματος συνιστά δαπάνη που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία ο φόρος εισοδήματος δεν συνιστά έξοδο και επομένως δεν διαμορφώνει το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως, αλλά αποτελεί συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό. Κατά το ΔΛΠ 12 ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο, ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία δεν γίνεται καμία τέτοια διάκριση. Επίσης, κατά το ΔΛΠ 12 η ζημία χρήσεως, η οποία μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσεως, εγκλείει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην επόμενη χρήση που θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός. Η απαίτηση αυτή καταχωρείται όταν είναι βέβαιο και εκτός πάσης αμφιβολίας ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει κέρδη στο μέλλον, ώστε να καταστεί εφικτός ο συμψηφισμός της απαίτησης. Από την άλλη, κατά τα ΕΛΠ δεν εξετάζεται ούτε καταγράφεται λογιστικά το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέο ζημίες.¹⁹

3.2 ΔΛΠ 14- ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ

3.2.1. Σκοπός – Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να καθιερώσει αρχές παροχής οικονομικών πληροφοριών ανά τομέα, ώστε να μπορούν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοούν καλύτερα την προηγούμενη απόδοση, τους κινδύνους και τα οφέλη της επιχείρησης ούτως ώστε να διαμορφώνουν μια ολοκληρωμένη άποψη για την επιχείρηση ως σύνολο. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για όλες τις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων των οποίων οι μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες σε χρηματιστήρια ή αυτών που διαπραγματεύονται την εισαγωγή τους σε χρηματιστήριο.

¹⁹ www.taxheaven.gr

3.2.2. Έννοια των Οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα

Επιχειρηματικός τομέας είναι ένα ξεχωριστό μέρος μιας επιχείρησης που ασχολείται με την παροχή ενός εξατομικευμένου προϊόντος ή υπηρεσίας ή ομάδας προϊόντων. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη ώστε να προσδιοριστεί ορθά αν τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες σχετίζονται μεταξύ τους είναι οι εξής:

- Το είδος των προϊόντων αυτών ή των υπηρεσιών.
- Η μορφή της διαδικασίας παραγωγής.
- Ο τύπος ή η κατηγορία του πελάτη.
- Οι μέθοδοι που χρησιμοποιούνται για την διανομή των προϊόντων και την παροχή των υπηρεσιών.
- Το πλαίσιο του λειτουργικού περιβάλλοντος που είναι απαραίτητο για την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα οι τράπεζες.

Γεωγραφικός τομέας είναι το μέρος της επιχείρησης που ασχολείται με την παροχή προϊόντων ή υπηρεσιών, μέσα σε ένα ειδικό οικονομικό περιβάλλον, που υπόκεινται σε κινδύνους και αποδόσεις που διαφέρουν από κείνες των μερών που λειτουργούν σε άλλα οικονομικά περιβάλλοντα.

3.2.3. Καθορισμός των Προς Παρουσίαση Τομέων

Κατά την επιλογή του πρωτεύοντος τύπου παρουσίασης των πληροφοριών κατά τομέα, η πηγή και η φύση των κινδύνων και αποδόσεων της επιχείρησης έχουν καθοριστικό ρόλο. Όταν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά αποδόσεων, έχουν κυρίως σχέση με τα προϊόντα και τις υπηρεσίες, ο πρωτεύον τύπος παρουσίασης είναι οι επιχειρηματικοί τομείς και έπεται η γεωγραφική παρουσίαση. Αντίστοιχα, πρωτεύον τύπο παρουσίασης μπορούν να αποτελούν οι γεωγραφικοί τομείς όταν οι κίνδυνοι και οι αποδόσεις σχετίζονται κυρίως με γεωγραφικούς παράγοντες.

Η βάση για τον εντοπισμό της πηγής και φύσης των κινδύνων και των διαφορετικών ποσοστών απόδοσης για τον προσδιορισμό του πρωτεύοντα και δευτερεύοντα τύπου

παρουσίασης, είναι η εσωτερική, οργανωτική και διοικητική δομή της επιχείρησης, αλλά και το σύστημα παρουσίασης των πληροφοριών προς το Διοικητικό Συμβούλιο και την Γενική Συνέλευση. Όταν οι κίνδυνοι και τα ποσοστά επηρεάζονται και από τις διαφορές στα προϊόντα και υπηρεσίες αλλά και από τις γεωγραφικές περιοχές, τότε πρωτεύον τύπος παρουσίασης είναι οι επιχειρηματικοί τομείς. Ενώ όταν ο τύπος παρουσίασης δεν βασίζεται σε συγκεκριμένα προϊόντα, ούτε στην γεωγραφία, η Διοίκηση πρέπει να επιλέξει ποιος είναι ο πρωτεύον και ποιος ο δευτερεύον τύπος παρουσίασης.

Σε περίπτωση που εντοπισθούν τομείς που ίσως να μην πληρούν πλήρως τον ορισμό του τομέα τότε αναζητείται ένα κατώτερο επίπεδο πληροφόρησης και ισχύουν τα εξής:

- Δύο ή περισσότεροι όμοιοι τομείς μπορεί να παρουσιάζονται ως ένας. Όμοιοι είναι οι τομείς που παρουσιάζουν όμοια μακροχρόνια οικονομική απόδοση.
- Ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέα θεωρείται απεικονιστέρος αν, αν το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων του προέρχεται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες.²⁰

3.3 ΔΛΠ 16- ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

3.3.1. Σκοπός- πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει την λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Το Πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα, καθώς και για τα δικαιώματα ορυχείων, μεταλλείων, την αναζήτηση ορυκτών, την αναζήτηση και άντληση πετρελαίου και την αναζήτηση φυσικού αερίου και όμοιων πόρων που δεν αναγεννιούνται.

3.3.2. Ορισμοί

Ενσώματες ακινητοποιήσεις: είναι υλικά (ενσώματα) περιουσιακά στοιχεία που:

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

²⁰ Ντζανάτος Δ.(2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1η έκδοση

Απόσβεση: είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός πάγιου στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

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

Ωφέλιμη ζωή: ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι:

είτε το χρονικό διάστημα για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση,

είτε ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να λάβει η επιχείρηση από το πάγιο στοιχείο.

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

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

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

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

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

3.3.3. Καταχώρηση των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων

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

- Πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το στοιχείο αυτό θα εισρεύσουν στην επιχείρηση,
- Το κόστος του στοιχείου αυτού μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Κάποιες ιδιαιτερότητες που προβλέπονται από αυτό το πρότυπο σε σχέση με την καταχώρηση των ενσώματων ακινήτοποιήσεων είναι:

- Μεγάλης αξίας ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός, χαρακτηρίζονται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις, όταν αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες της μίας χρήσεων. Ομοίως, ανταλλακτικά και είδη συντήρησης που χρησιμοποιούνται μόνο σε σχέση με ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων και η χρήση τους αναμένεται ακανόνιστη, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις και αποσβένονται σε μια χρονική περίοδο που δεν υπερβαίνει την ωφέλιμη ζωή του αντίστοιχου πάγιου στοιχείου.

- Πολλές φορές τα επί μέρους στοιχεία ενός περιουσιακού στοιχείου έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή, με συνέπεια να απαιτείται η ξεχωριστή παρακολούθησή τους για σκοπούς απόσβεσης, π.χ. ένα αεροσκάφος και οι μηχανές του.

- Εγκαταστάσεις προστασίας περιβάλλοντος και ασφάλειας, καταχωρούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις κατά την έκταση που η λογιστική αξία τους μαζί με την αξία των άλλων στοιχείων για τα οποία αποκτήθηκαν δεν υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό τους.

3.3.4. Αρχική αποτίμηση Ενσώματων Ακινήσεων

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινήσεων που καλύπτει τις προϋποθέσεις για καταχώρηση ως περιουσιακό στοιχείο, αποτιμάται αρχικά στο κόστος.

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινήσεων αποτελείται από:

- Την τιμή αγοράς του στην οποία περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς (οι εκπτώσεις αφαιρούνται).

- Τα άμεσα επιρριπτά έξοδα για να φθάσει το στοιχείο σε κατάσταση λειτουργίας σύμφωνα με τη χρήση για την οποία προορίζεται. Τέτοια έξοδα, είναι:

- Ø Το κόστος διαμόρφωσης του χώρου εγκατάστασης,

- Ø Τα αρχικά έξοδα παράδοσης και μεταφοράς,

- Ø Τα έξοδα εγκατάστασης,

- Ø Επαγγελματικές αμοιβές, π.χ. αρχιτέκτονες, μηχανικοί,

- Ø Το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου εγκατάστασης κατά την έκταση που καταχωρείται ως πρόβλεψη σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37 "Πρόβλεψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις".

Όταν η πληρωμή της αξίας ενός στοιχείου των ενσώματων ακινήσεων εκτείνεται πέραν των συνήθων πιστωτικών ορίων, το κόστος του συνίσταται στην ισοδύναμη

αξία μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ του συνόλου των πληρωμών και αυτής της αξίας καταχωρείται ως δαπάνη τόκου.

Τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα, δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους των ενσώματων ακινητοποιήσεων, εκτός αν μπορούν να συσχετισθούν άμεσα με την απόκτηση του στοιχείου ή με το να το φέρουν σε κατάσταση λειτουργίας.

Το κόστος των ιδιοκατασκευαζόμενων παγίων στοιχείων προσδιορίζεται με τη χρήση των ιδίων μεθόδων, όπως και των αγορασμένων στοιχείων. Αν μία επιχείρηση κατασκευάζει όμοια στοιχεία προς πώληση στη συνήθη πορεία των εργασιών της, το κόστος του ιδιοκατασκευαζόμενου στοιχείου είναι συνήθως το ίδιο όπως το κόστος των παραγόμενων στοιχείων προς πώληση.

3.3.5. Αποτίμηση μετά την αρχική καταχώρηση

Βασική μέθοδος

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή το Πρότυπο ορίζει ότι μετά την αρχική καταχώρηση, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειωμένο με τις σωρευμένες ζημίες απομειώσεως της αξία του.

Εναλλακτική μέθοδος

Μετά την αρχική καταχώρηση, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία. Η αναπροσαρμογή της αξίας πρέπει να γίνεται τακτικά ούτως ώστε οι λογιστικές αξίες να μην διαφέρουν ουσιωδώς από αυτές που θα μπορούσαν να προσδιοριστούν με βάση τις πραγματικές αξίες κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Η αναπροσαρμογή μπορεί να γίνει με δύο τρόπους:

- Με αναπροσαρμογή και της αξίας κτήσεως και των σωρευμένων αποσβέσεων, ώστε η νέα λογιστική αξία του παγίου να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία του.
- Με συμψηφισμό των αποσβέσεων με την αξία κτήσεως του παγίου και την εν συνεχεία αναπροσαρμογή του απομένοντα υπολοίπου.

Όταν αναπροσαρμόζεται η αξία ενός παγίου στοιχείου, τότε ολόκληρη η κατηγορία στην οποία ανήκει πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής, η αύξηση πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση του λογαριασμού των Ιδίων Κεφαλαίων σε λογαριασμό με τίτλο «Διαφορές αναπροσαρμογής». Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου στοιχείου μειώνεται λόγω υποτίμησης, η μείωση πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως. Όμως μια μείωση λόγω υποτίμησης ενός παγίου, πρέπει να φέρεται σε μείωση του λογαριασμού «Διαφορές Αναπροσαρμογής», εφόσον το πάγιο αυτό είχε αναπροσαρμοσθεί στο παρελθόν και η υποτίμηση δεν υπερβαίνει το ποσό της αναπροσαρμογής.

Οι διαφορές αναπροσαρμογής μεταφέρονται απευθείας στο υπόλοιπο κερδών εις νέο (χωρίς να περνούν μέσα από τα αποτελέσματα) είναι τμηματικά σε κάθε χρήση ανάλογα με τις αποσβέσεις του παγίου, είτε εφάπαξ με την ολοσχερή απόσβεσή του ή την πώληση του.

3.3.6. Αποσβέσεις

Το Πρότυπο αναφέρει γενικά για τις αποσβέσεις ότι το αποσβεστέο ποσό ενός παγίου στοιχείου πρέπει να κατανέμεται συστηματικά σε όλη την ωφέλιμη ζωή του. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος πρέπει να αντικατοπτρίζει τον ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών του στοιχείου από την επιχείρηση. Η δαπάνη απόσβεσης για κάθε χρήση πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα, εκτός αν συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου (ιδιοκατασκευές, αποθέματα).

Για τη συστηματική κατανομή της αξίας ενός παγίου, απαιτείται εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του, η οποία γίνεται αφού ληφθούν υπόψη οι κατωτέρω παράγοντες:

- Ø Η αναμενόμενη χρήση του παγίου,
- Ø Η αναμενόμενη φυσιολογική φθορά, που εξαρτάται από τη χρονική χρήση του και το πρόγραμμα επισκευών και συντήρησης,
- Ø Η τεχνική απαξίωση,
- Ø Νομικοί και λοιποί περιορισμοί στη χρήση του παγίου.

Το αποσβεστέο ποσό ενός παγίου προσδιορίζεται μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής αξίας, η οποία στην περίπτωση της αναπροσαρμογής των παγίων, μπορεί και αυτή να αναπροσαρμόζεται. Οι συνήθως χρησιμοποιούμενες μέθοδοι απόσβεσης είναι: 1) Σταθερή μέθοδος, 2) Φθίνουσα μέθοδος, 3) Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων προϊόντος.

Η ωφέλιμη ζωή ενός παγίου και οι μέθοδοι αποσβέσεως πρέπει να επανεξετάζονται περιοδικώς.²¹

3.3.7. Ελληνική Νομοθεσία

Το ΕΓΛΣ και ο Ν. 2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης τους προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, με εξαίρεση τα έξοδα κτήσεως ακινήτων, τα οποία χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 299/2003, το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές, ενώ όσα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν χρησιμοποιούνται δεν αποσβένονται.

Επίσης, φορολογικοί νόμοι επιτρέπουν και επιταχυνόμενες αποσβέσεις. Οι εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων συνήθως, αποσβένονται στη διάρκεια του συμβολαίου μίσθωσης..

3.3.8. Διαφορές ΔΛΠ 16 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα (ΔΛΠ 16), σε ακίνητα προς επένδυση (ΔΛΠ 40) και κατεχόμενα προς πώληση πάγια περιουσιακά στοιχεία (ΔΠΧΠ 5). Αντιθέτως, το ΕΓΛΣ παρακολουθεί όλες τις ενσώματες ακινητοποιήσεις χωρίς να τις διακρίνει. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται μόνο όταν πιθανολογείται ότι από τα στοιχεία θα προέλθουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και το κόστος του κάθε στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Από την άλλη, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι ενσώματες ακινητοποιήσεις καταχωρούνται μόνο όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητά τους. Κατά το ΔΛΠ 16 στην αξία αρχικής καταχώρησης ενός ακινήτου συμπεριλαμβάνονται εκτός από την συμβολαιογραφική αξία, τα έξοδα κτήσης και οι τόκοι δανείων της κατασκευαστικής περιόδου. Κατά τα ΕΛΠ, ωστόσο, οι δαπάνες αυτές αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως. Όσον αφορά την μεταγενέστερη αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, το ΔΛΠ 16 καθορίζει δύο μεθόδους, όπως προείπαμε. Η Βασική μέθοδος (αποτίμηση στο κόστος κτήσης) προβλέπεται και από την Ελληνική Νομοθεσία. Η Εναλλακτική μέθοδος

²¹ Ντζανάτος Δ.(2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1η έκδοση

κατά την οποία αποτιμώνται οι ενσώματες ακινητοποιήσεις στην εύλογη αξία τους, δεν ακολουθείται στην Ελλάδα, παρά μόνο προβλέπεται η ανά τετραετία αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών (Ν. 2065/1992). Επίσης, δίνεται η δυνατότητα να εφαρμοστεί η μέθοδος της εύλογης αξίας από τις εταιρίες που έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ και μόνο για τα ακίνητα (άρθρο 15 Ν. 3229/2004). Η προκύπτουσα υπεραξία υποβάλλεται σε ήπια φορολογία, ενώ με το ΔΛΠ 16 η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρείται στην Καθαρή Θέση. Επιπλέον, το ΔΛΠ 16 προβλέπει ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις υπόκεινται σε απομείωση, όταν η λογιστική τους αξία μειωθεί κάτω από το ανακτήσιμο ποσό, ενώ κατά τα ΕΛΠ σε περίπτωση υποτίμησης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου διενεργείται πρόβλεψη, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται να είναι διαρκής (άρθρο 45 Ν. 2190/1920). Σχετικά με τις αποσβέσεις, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι η απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου γίνεται με βάση την ωφέλιμη ζωή του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Τα ΕΛΠ, ωστόσο, ορίζουν ότι οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που προβλέπονται από το ΠΔ 299/2003, οι οποίοι δεν ανταποκρίνονται συνήθως στην οικονομική ωφέλιμη ζωή των στοιχείων. Επίσης, κατά το ΔΛΠ 16 κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά, αρκεί το κόστος του να είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, ενώ κατά τα ΕΛΠ η ανάλυση των σύνθετων παγίων περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση των φορολογικό συντελεστή απόσβεσης των στοιχείων. Επιπλέον, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι όταν σημαντικά ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός πληρούν τον ορισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων ή όταν είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν μόνο για ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, τότε αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ενσώματες ακινητοποιήσεις. Τα ΕΛΠ, όμως, ορίζουν ότι τα ανταλλακτικά εντάσσονται πάντοτε στην κατηγορία των αποθεμάτων και επιβαρύνουν το κόστος ή τα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την ανάλωσή τους. Τέλος, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι το κόστος αντικατάστασης και το κόστος επιθεώρησης επαυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων ακινητοποιήσεων, και η αναπόσβεστη αξία των μερών που αντικαθίστανται και το τυχόν αναπόσβεστο κόστος προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφονται. Τα ΕΛΠ, από την μεριά τους, ορίζουν ότι το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει το κόστος κτήσης των παγίων μόνο αν οι δαπάνες χαρακτηριστούν ως δαπάνες βελτίωσης και το κόστος των μερών που αντικαθίστανται δεν διαγράφεται. Επιπρόσθετα, το κόστος της επιθεώρησης βαρύνει τα έξοδα της χρήσεως στην

οποία πραγματοποιούνται ή είναι δυνατόν να χαρακτηριστούν ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.²²

3.4 ΔΛΠ 17- ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

3.4.1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής

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

- Μισθωτικές συμφωνίες για εξερεύνηση ή χρήση φυσικών πηγών, όπως αργού πετρελαίου, φυσικού αερίου, ξυλείας, μετάλλων και άλλων μεταλλευτικών δικαιωμάτων,
- Συμφωνίες αδειών για αντικείμενα, όπως κινηματογραφικές ταινίες, μαγνητοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και εκδοτικά δικαιώματα.

Το Πρότυπο αυτό δεν πρέπει επίσης να εφαρμόζεται στην αποτίμηση:

- Επενδύσεων σε ακίνητα κατεχόμενα με χρηματοδοτική μίσθωση από το μισθωτή,
- Επενδύσεων σε ακίνητα που εκμισθώνονται από τον ιδιοκτήτη τους, με λειτουργική μίσθωση,
- Βιολογικών περιουσιακών στοιχείων κατεχόμενων με χρηματοδοτική μίσθωση από το μισθωτή,
- Βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που εκμισθώνονται από τον ιδιοκτήτη τους, με λειτουργική μίσθωση.

3.4.2. Ορισμοί

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

²² www.taxheaven.gr

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

Λειτουργική είναι μία μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

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

- § Με την επέλευση κάποιου απρόβλεπτου γεγονότος
- § Με την έγκριση του μισθωτή
- § Με τη σύναψη μίας νέας μίσθωσης για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή.
- § Με την πληρωμή από το μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού, το ύψος του οποίου, κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, εξασφαλίζει σε ένα βαθμό τη μη διακοπή της μίσθωσης.

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

Διάρκεια της μίσθωσης είναι η αμετάκλητη χρονική περίοδος για την οποία ο μισθωτής έχει συμβληθεί να μισθώσει το περιουσιακό στοιχείο, καθώς και κάθε πάρα πέρα περίοδος για την οποία ο μισθωτής, έχει το δικαίωμα να παρατείνει τη μίσθωση του περιουσιακού στοιχείου, με ή χωρίς αύξηση του μισθώματος, εφόσον είναι μάλλον βέβαιο κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, ότι ο μισθωτής θα ασκήσει αυτό το δικαίωμα.

Ελάχιστο σύνολο μισθωμάτων είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής οφείλει ή μπορεί να υποχρεωθεί να καταβάλλει κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, μη περιλαμβανόμενων του ενδεχόμενου μισθώματος, των δαπανών επισκευής και συντήρησης και των φόρων που καταβάλλονται από τον μισθωτή και επιστρέφονται σε αυτόν, καθώς επίσης:

- Κάθε ποσό εγγυημένο από το μισθωτή ή από τρίτο, συνδεδεμένο με αυτόν,
- Κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή από:
 - το μισθωτή,
 - έναν τρίτο συνδεδεμένο με το μισθωτή,
 - ένα ανεξάρτητο τρίτο μέρος, που έχει τη δυνατότητα να αντιμετωπίσει αυτή την εγγύηση.

Ενδεχόμενο μίσθωμα είναι το μέρος του μισθώματος που δεν έχει καθορισθεί σε συγκεκριμένο ποσό, αλλά που υπολογίζεται με κριτήρια διαφορετικά από την απλή

παρέλευση του χρόνου (π.χ. ποσοστό επί πωλήσεων, πλήθος χρησιμοποιήσεων, δείκτες τιμών, τρέχοντα επιτόκια).

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

Οικονομική ζώή είναι.

- Η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι οικονομικά χρησιμοποιήσιμο από έναν ή περισσότερους χρήστες ή.
- Ο αριθμός των μονάδων παραγωγής ή όμοιων μονάδων τις οποίες ένας ή περισσότεροι χρήστες αναμένουν να λάβουν από το περιουσιακό στοιχείο

Εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι:

- Από πλευράς του μισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας το οποίο είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο που συνδέεται με το μισθωτή,
- Από πλευράς εκμισθωτή, το μέρος της υπολειμματικής αξίας που είναι εγγυημένο από το μισθωτή ή από έναν τρίτο μη συνδεόμενο με τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει την οικονομική δυνατότητα να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις, σύμφωνα με την εγγύηση.

Μη εγγυημένη υπολειμματική αξία είναι το μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, η ρευστοποίηση του οποίου δεν είναι εξασφαλισμένη για τον εκμισθωτή, ή είναι εγγυημένη, μόνο από έναν τρίτο συνδεόμενο με τον εκμισθωτή.

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

Μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο είναι η διαφορά μεταξύ:

- Του συνόλου των ελάχιστων μισθωμάτων μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης από πλευράς εκμισθωτή και κάθε μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας που ανήκει στον εκμισθωτή και
- Της παρούσας αξίας του ανωτέρω ποσού με το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης

Καθαρή επένδυση στη μίσθωση είναι η ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση μείον το μη δουλευμένο χρηματοοικονομικό έσοδο.

Τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο με βάση το οποίο, κατά την έναρξη της μίσθωσης, προκύπτει ισότητα μεταξύ της πραγματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της συνολικής παρούσας αξίας:

- Των ελάχιστων μισθωμάτων.
- Της μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας.

Οριακό επιτόκιο δανεισμού του μισθωτή είναι το επιτόκιο με το οποίο θα επιβαρυνόταν ο μισθωτής σε μία όμοια μισθωτική σχέση ή αν αυτό δε μπορεί να προσδιοριστεί, το επιτόκιο που, κατά την έναρξη της μίσθωσης, θα αποδεχόταν ο μισθωτής, για να δανεισθεί τα αναγκαία κεφάλαια, με παρόμοιους όρους και εξασφαλίσεις, για να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο.

3.4.3. Οι Μισθώσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Μισθωτών

- Χρηματοδοτικές μισθώσεις

Στις οικονομικές καταστάσεις των μισθωτών οι χρηματοδοτικές μισθώσεις καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις με ποσό ίσο κατά την έναρξης της μίσθωσης, με την πραγματική αξία του μισθούμενου στοιχείου ή, αν αυτή είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελαχίστων μισθωμάτων. Η παρούσα αξία υπολογίζεται με το τεκμαρτό επιτόκιο της σύμβασης ή το οριακό επιτόκιο δανεισμού, αν το τεκμαρτό δεν είναι πρακτικά εύκολο να προσδιορισθεί. Τυχόν δαπάνες που πραγματοποιούνται από το μισθωτή άμεσα συνδεδεμένες με τη μίσθωση προσανξάνουν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου. Τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στον εκμισθωτή επιμερίζονται στα χρηματοοικονομικά έξοδα και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Έτσι λοιπόν η χρηματοδοτική μίσθωση συνεπάγεται για κάθε χρήση ένα χρηματοοικονομικό βάρος και μία δαπάνη απόσβεσης του μισθωμένου στοιχείου.

Η μέθοδος απόσβεσης των μισθωμένων στοιχείων, πρέπει να είναι ίδια με τη μέθοδο που ακολουθείται για τα ανήκοντα στην επιχείρηση αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία. Αν όμως δεν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου, τότε η πλήρης απόσβεση θα πρέπει να γίνει μέσα στο χρόνο της σύμβασης, εφόσον είναι συντομότερος από την ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου.

- Λειτουργικές μισθώσεις

Στις λειτουργικές μισθώσεις, οι πληρωμές μισθωμάτων (δε συμπεριλαμβάνονται οι δαπάνες ασφάλισης και συντήρησης) λογίζονται σε (βάρος των αποτελεσμάτων με την ευθεία μέθοδο. Αν όμως μια άλλη μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική του τρόπου κατανομής της ωφέλειας του χρήστη στις χρήσεις, μπορεί να ακολουθείται.

3.4.4. Οι μισθώσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των Εκμισθωτών

-Χρηματοδοτικές μισθώσεις

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

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

Ο κατασκευαστής ή οι έμποροι αγαθών συχνά προσφέρουν στους πελάτες τους την επιλογή είτε να αγοράσουν ένα περιουσιακό στοιχείο είτε να το εκμισθώσουν. Η περίπτωση της χρηματοδοτικής μίσθωσης ενός περιουσιακού στοιχείου από κατασκευαστή ή έμπορο δημιουργεί δύο τύπους εσόδων:

- Το κέρδος ή τη ζημία από την καθ' αυτό πώληση του εκμισθούμενου στοιχείου,
- Το χρηματοοικονομικό έσοδο της διάρκειας της μίσθωσης.

- Λειτουργικές μισθώσεις

Οι εκμισθωτές παρουσιάζουν στον ισολογισμό τους τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για λειτουργικές μισθώσεις, σύμφωνα με την φύση κάθε στοιχείου. Τα έσοδα μισθωμάτων από τις λειτουργικές μισθώσεις καταχωρούνται στα αποτελέσματα με την ευθεία μέθοδο, εκτός αν μία άλλη μέθοδος είναι πιο αντιπροσωπευτική της λήψεως των ωφελειών από το μισθωμένο στοιχείο (π.χ. φθίνουσα). Οι αρχικές άμεσες δαπάνες για την απόκτηση εσόδων από λειτουργική μίσθωση μπορεί να βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως είτε άμεσα είτε ομοιόμορφα με τα έσοδα καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Οι αποσβέσεις που διενεργεί ο εκμισθωτής πρέπει να διενεργούνται με την ίδια μέθοδο που ο εκμισθωτής χρησιμοποιεί για τα όμοια περιουσιακά στοιχεία δικής του χρήσης.²³

3.4.5. Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, 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. Στην περίπτωση της πώλησης και επαναμίσθωσης η διαφορά μεταξύ τιμήματος και αξίας παγίου λογίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα.

3.4.6. Διαφορές ΔΛΠ 17 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Όπως αναφέραμε και νωρίτερα η κυριότερη διαφορά μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ είναι ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν γίνεται διάκριση μεταξύ λειτουργικής και χρηματοοικονομικής μίσθωσης και όλες οι μισθώσεις θεωρούνται λειτουργικές. Επομένως, τα μισθώματα καταχωρούνται από τον μισθωτή στα έξοδα και από τον εκμισθωτή στα έσοδα, όταν το έξοδο ή το έσοδο πραγματοποιείται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου.

3.5 ΔΛΠ 18- ΈΣΟΔΑ

3.5.1. Σκοπός –Πεδίο Εφαρμογής

²³ Ντζανάτος Δ.(2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1η έκδοση

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

- πώληση αγαθών
- παροχή υπηρεσιών
- την από μέρους χρησιμοποίηση τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Εντούτοις το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή για έσοδα που προκύπτουν από:

- μισθωτήρια συμβόλαια
- μερίσματα που προέρχονται από επενδύσεις οι οποίες παρακολουθούνται με την μέθοδο της καθαρής θέσης.
- ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών εταιρειών.
- μεταβολές στην πραγματική αξία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού.
- μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφοριακών στοιχείων.
- αρχική καταχώρηση και μεταβολές στην πραγματική αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες.
- εξόρυξη ορυκτών μεταλλευμάτων.
- αρχική καταχώρηση της αγροτικής παραγωγής.

3.5.2. Έννοια- ορισμός των εσόδων

Έσοδο είναι η μικτή ακαθάριστη εισροή οικονομικών ωφελημάτων στη διάρκεια της χρήσεως που προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης, όταν αυτές οι εισροές έχουν ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που σχετίζονται με εισφορά κεφαλαίου από τους μετόχους ή τους εταίρους.

Συνέπεια του ορισμού αυτού είναι ότι τα ποσά που εισπράττονται για λογαριασμό τρίτων δεν αποτελούν έσοδα.

3.5.3. Αποτίμηση των εσόδων

Τα έσοδα αποτιμώνται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος. Άρα όταν η εισροή των μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων αναβάλλεται, η πραγματική αξία του ανταλλάγματος μπορεί να είναι μικρότερη από το ονομαστικό ποσό των μετρητών που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα. Έτσι όταν ο διακανονισμός συνιστά παροχή πιστώσεων, η πραγματική αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση των μελλοντικών εισπράξεων εφαρμόζοντας ένα επιτόκιο που προσδιορίζεται, είτε με το ισχύον επιτόκιο για παρόμοιο πιστωτικό στοιχείο, είτε με το επιτόκιο που καταλήγει σε αξία πώλησης του αγαθού τέτοια, όπως εάν γινόταν μετρητοίς. Η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος καταχωρείται ως έσοδο τόκου.²⁴

3.5.4. Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία *τα έσοδα προέρχονται, κυρίως, 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 διαθέσιμων κεφαλαίων της επιχείρησης

3.6 ΔΛΠ 19- ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

3.6.1. Σκοπός– Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό αναφέρεται στις παροχές του εργοδότη προς τον εργαζόμενο και τη λογιστική απεικόνιση τους. Εφαρμόζεται για όλες τις παροχές είτε πρόκειται για τυπικά προγράμματα, είτε για νομοθετικούς κανόνες και κλαδικές συμβάσεις, είτε για άτυπες πρακτικές που καταλήγουν όμως σε μία τεκμαιρόμενη δέσμευση.

Οι παροχές σε εργαζόμενους χωρίζονται σε 5 κατηγορίες:

²⁴ Ντζανάτος Δ.(2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1η έκδοση

- Û Βραχύχρονες παροχές που λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε 12 μήνες μετά το τέλος της χρήσης μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις υπηρεσίες τους.
- Û Μακρόχρονες παροχές που λήγουν στο σύνολό τους μετά την πάροδο 12 μηνών.
- Û Παροχές μετά την απασχόληση που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης.
- Û Παροχές λήξεως της εργασιακής σχέσεως οι οποίες γίνονται πληρωτέες όταν μία επιχείρηση αποφασίζει να τερματίσει την απασχόληση του εργαζομένου πριν την κανονική ημερομηνία ή όταν ο εργαζόμενος αποδεχθεί απόλυση με αντάλλαγμα τις παροχές.
- Û Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών είναι αυτές σύμφωνα με τις οποίες ο εργαζόμενος δικαιούται να λάβει συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδει η επιχείρηση ή το ποσό της υποχρέωσης της επιχείρησης προς τον εργαζόμενο εξαρτάται από την μελλοντική τιμή των συμμετοχικών τίτλων.

3.6.2. Ορισμοί

Προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση είναι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες κατά τις οποίες μία επιχείρηση χορηγεί παροχές μετά την απασχόληση στους εργαζομένους.

Προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση κατά τα οποία, μία επιχείρηση πληρώνει καθορισμένες εισφορές σε ένα ιδιαίτερο φορέα (Ταμείο) και δε θα έχει καμία νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση να πληρώνει περαιτέρω εισφορές.

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

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

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

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

Τα περιουσιακά στοιχεία προγράμματος συντίθεται από περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από ένα φορέα μακροχρόνιων παροχών σε εργαζόμενους και ειδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδονται από ένα ασφαλιστή που δεν είναι συνδεδεμένο μέρος (Δ.Λ.Π. 24) της επιχείρησης που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις.

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ανά περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλασσόταν ή μία υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με γνώση και με τη θέλησή τους σε μία συναλλαγή κάτω από κανονικές συνθήκες.

Απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι τόκοι, μερίσματα και άλλα έσοδα που προέρχονται από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μαζί με πραγματοποιημένα και απραγματοποίητα κέρδη ή ζημιές από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μείον κάθε δαπάνη διοικήσεως και μείον κάθε φόρο πληρωτέο από το ίδιο πρόγραμμα.

Τα αναλογικά κέρδη και ζημιές περιλαμβάνουν:

- ο Αναπροσαρμογές πείρας (διαφορές μεταξύ προηγούμενων αναλογιστικών παραδοχών και ότι έχει πραγματικά συμβεί) και
- ο Τα αποτελέσματα των μεταβολών σε αναλογιστικές παραδοχές.

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

3.6.3. Ανάλυση των 5 κατηγοριών των παροχών προς τους εργαζόμενους

-Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους

Οι βραχύχρονες παροχές περιλαμβάνουν ημερομίσθια, μισθούς, εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, βραχύχρονες αποζημιωμένες απουσίες, διανομή κερδών και έκτατες παροχές πληρωτέες μέσα σε 12 μήνες μετά τη λήξη της χρήσεως, μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τις υπηρεσίες τους, μη νομισματικές παροχές.

-Παροχές μετά την απασχόληση

Οι παροχές μετά την απασχόληση περιλαμβάνουν τις συντάξεις και άλλες παροχές όπως ασφάλειες ζωής και ιατρική περίθαλψη.

Η εφαρμογή του προτύπου αυτού είναι ανεξάρτητη από το αν υπάρχει ιδιαίτερος φορέας που εισπράττει εισφορές για να πληρώνει παροχές.

Τα προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, τα καθορισμένων εισφορών και τα καθορισμένων παροχών. Στα προγράμματα καθορισμένων εισφορών η επιχείρηση περιορίζεται στο ποσό δέχεται να συνεισφέρει στο Ταμείο. Στα προγράμματα καθορισμένων παροχών η επιχείρηση παρέχει τις συμφωνημένες παροχές.

-Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους

Οι παροχές αυτές περιλαμβάνουν:

- Αποζημιωμένες μακρόχρονες απουσίες.
- Παροχές μακρόχρονης ανικανότητας.
- Διανομή κερδών και πληρωτές έκτακτες παροχές 12 μήνες ή περισσότερο από το τέλος της χρήσεως μέσα στην οποία ο εργαζόμενος παρέχει τις υπηρεσίες του.
- Δουλεμένη αποζημίωση που πληρώνεται 12 μήνες ή περισσότερο από το τέλος της χρήσης μέσα στην οποία αποκτάται το δικαίωμα.

3.6.4. Παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως

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

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

Η αποδεδειγμένη δέσμευση επέρχεται, όταν η επιχείρηση έχει ένα λεπτομερειακό τυπικό πρόγραμμα για τη λήξη της εργασιακής σχέσεως χωρίς πιθανότητα απόσυρσης.

Το λεπτομερειακό αυτό πρόγραμμα πρέπει τουλάχιστον να περιλαμβάνει:

- Την εγκατάσταση, λειτουργία και τον κατά προσέγγιση αριθμό των οποίων οι υπηρεσίες πρέπει να τερματιστούν.

- Τις παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως για κάθε κατηγορία απασχόλησης ή λειτουργίας.

- Το χρόνο κατά τον οποίο το πρόγραμμα θα εφαρμόζεται.

Η δέσμευση της επιχείρησης μπορεί να προέρχεται από την νομοθεσία, από σύμβαση ή από τεκμαιρόμενη δέσμευση δηλ. επιχειρηματική πρακτική, συνήθεια.

3.6.5. Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών

Οι παροχές αυτές περιλαμβάνουν:

§ Μετοχές, δικαιώματα προαίρεσης μετοχών και άλλους συμμετοχικούς τίτλους, που εκδίδονται για τους εργαζόμενους σε μικρότερη από την πραγματική αξία κατά την οποία οι τίτλοι αυτοί θα εκδίδονται για ένα τρίτος μέρος.

§ Ταμιακές πληρωμές, τα ποσά των οποίων θα εξαρτώνται από τις μελλοντικές αγοραίες τιμές των μετοχών της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις.²⁵

3.6.6. Ελληνική Νομοθεσία

Στην Ελληνική Νομοθεσία υπάρχει διάταξη για διενέργεια πρόβλεψης για τις αποζημιώσεις συνταξιοδότησης και απόλυσης προσωπικού, η οποία υπολογίζεται με βάση πίνακες του Ν. 2112/1920. Με βάση μία ειδική γνωμάτευση του Νομικού Συμβουλίου του κράτους, το 40% της ανωτέρω συνολικής υποχρέωσης θεωρείται λογιστικά αποδεκτό για καταχώρηση. Βέβαια, ο Ν. 2190/1920 αναφέρει για διενέργεια προβλέψεων για όλους τους πιθανούς κινδύνους, όμως στη πράξη δεν γίνεται εγγραφή για σχήματα υπεσχημένων παροχών.

3.6.7. Διαφορές ΔΛΠ 19 και Ελληνικής Νομοθεσίας²⁶

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

²⁵ Ντζανάτος Δ.(2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1η έκδοση

²⁶ www.taxheaven.gr

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.

Επίσης, όσον αφορά τις περιπτώσεις που άπτονται του ΔΛΠ 26, δεν υπάρχει τίποτα ειδικό στην Ελληνική Νομοθεσία, αλλά ακολουθείται η γενική αρχή του Ν. 2190/1920.

3.7 ΔΛΠ 20– ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

3.7.1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για την λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης.

Δεν έχει όμως εφαρμογή για τα ειδικότερα προβλήματα που προκύπτουν από την λογιστική απεικόνιση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντικατοπτρίζουν τις μεταβολές των τιμών, για την κρατική υποστήριξη με την μορφή πλεονεκτημάτων, όπως φορολογικές απαλλαγές, φορολογικές εκπτώσεις για επενδύσεις, πρόσθετες αποσβέσεις και μειωμένους συντελεστές φόρου, για την κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία μιας επιχείρησης και για τις κρατικές επιχορηγήσεις για την Γεωργία, που καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 41.

3.7.2. Έννοιες

Κράτος: είναι το Δημόσιο, οι Δημόσιες Υπηρεσίες και οι παρόμοιες τοπικές, εθνικές ή διεθνείς αρχές.

Κρατική υποστήριξη: είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή κατηγορία επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις. Η έννοια αυτή αναλύεται επαρκέστερα παρακάτω.

Κρατική επιχορήγηση: είναι ενίσχυση που παρέχεται από το Κράτος με την μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση, σε ανταπόδοση του ότι αυτή έχει τηρήσει ή πρόκειται

να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με την λειτουργίας της. Δεν περιλαμβάνονται στην έννοια αυτή οι κρατικές ενισχύσεις που λόγω της μορφής τους, δεν είναι αποδεκτικές αποτίμησης, καθώς και οι συναλλαγές με το Δημόσιο για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.

Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία: είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο, ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, να κατασκευάσει ή, με οποιονδήποτε άλλο τρόπο, να αποκτήσει μακράς διάρκειας περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν επίσης να ορίζονται και πρόσθετοι όροι αναφορικά με το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή με την χρονική περίοδο στην οποία αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

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

Χαριστικά δάνεια: είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφληση τους, εφ' όσον τηρηθούν ορισμένες προϋποθέσεις.

Πραγματική αξία: είναι το ποσό με το οποίο θα μπορούσε να γίνει, κάτω από κανονικές συναλλακτικές συνθήκες, η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου μεταξύ πωλητή και αγοραστή, οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση και με τη θέλησή τους.

3.7.3. Λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων

Για την λογιστική παρακολούθηση των κρατικών επιχορηγήσεων υπάρχουν δύο λογιστικοί χειρισμοί, οι οποίοι αντιπαρατίθενται στην πράξη, την καταχώρηση της επιχορήγησης απευθείας σε πίστωση του λογαριασμού Ιδίων Κεφαλαίων και η καταχώρηση σε πίστωση λογαριασμού αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων χρήσεων.

- Απεικόνιση της επιχορήγησης απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια

Τα επιχειρήματα των οπαδών της άποψης ότι η επιχορήγηση πρέπει να απεικονίζονται απ' ευθείας στα Ίδια Κεφάλαια είναι τα εξής:

- Οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν ένα είδος χρηματοδότησης και, επομένως πρέπει να εμφανίζονται στον Ισολογισμό, χωρίς να περνούν από το λογαριασμό αποτελεσμάτων και να συμψηφίζουν τις δαπάνες τις οποίες χρηματοδοτούν. Εφόσον

δεν προβλέπεται επιστροφή τους, οι επιχορηγήσεις αυτές πρέπει να φέρονται απ' ευθείας σε πίστωση λογαριασμού των Ιδίων Κεφαλαίων.

- Δεν είναι ορθό να λογίζονται οι κρατικές επιχορηγήσεις σε λογαριασμό αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δεν αποτελούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο, που παρέχεται από το κράτος, χωρίς αντίστοιχες δαπάνες της επιχείρησης.

Το χειρισμό της απευθείας καταχώρησης της επιχορήγησης στην πίστωση του λογαριασμού Ιδίων Κεφαλαίων φαίνεται ότι απορρίπτει η IASC.

-Απεικόνιση της επιχορήγησης σε πίστωση του αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων χρήσεων

Από την άλλη μεριά του νομίσματος, οι υποστηρικτές της άποψης ότι η επιχορήγηση πρέπει να φέρεται σε πίστωση λογαριασμών αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων χρήσεων είναι τα ακόλουθα:

1. Δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισροές που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν μπορεί να φέρονται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού των Ιδίων Κεφαλαίων, αλλά πρέπει να λογίζονται στο λογαριασμό των οικείων χρήσεων.
2. Σπάνια οι κρατικές επιχορηγήσεις δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί μια επιχείρηση πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους της χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες υποχρεώσεις της. Κατά συνέπεια, πρέπει να καταχωρούνται στα έσοδα και να συσχετίζονται με τις αντίστοιχες δαπάνες που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να καλύψουν.
3. Όπως ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί φόροι βαρύνουν τα αποτελέσματα, έτσι και ο χειρισμός των κρατικών επιχορηγήσεων, οι οποίες αποτελούν προέκταση της φορολογικής πολιτικής, είναι λογικό να γίνεται μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.²⁷

3.7.4. Ελληνική Νομοθεσία

Το ΕΓΛΣ και οι σχετικές με το θέμα Γνωματεύσεις του Ε.Σ.Υ.Λ, καθορίζουν τη λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων. Στην ουσία το Ελληνικό Δίκαιο έχει υιοθετήσει

²⁷ Grant Thornton, (2006), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης – αναλυτική Παρουσίαση, Δεύτερη έκδοση, Αθήνα

το ΔΛΠ 20 και είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της Ε.Ε. μέσω του Ν. 2601/1998 (όπως τροποποιήθηκε από τον Ν. 3299/2004) και ο οποίος ορίζει τις προϋποθέσεις λήψης κρατικών επιχορηγήσεων. Οι επιχορηγήσεις που αφορούν την κάλυψη λειτουργικών δαπανών των επιχειρήσεων, καταχωρούνται σε πίστωση λογαριασμού εσόδου, ενώ 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 περιουσιακών 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.

3.7.5. Διαφορές ΔΛΠ 20 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 η αρχική καταχώριση των κρατικών επιχορηγήσεων γίνεται μόνο όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ η επιχορήγηση καταχωρείται όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθεί, ενώ δεν εξετάζεται η βεβαιότητα συμμόρφωσης της επιχείρησης με τους όρους της επιχορήγησης.

Κατά το ΔΛΠ 20 οι επιχορηγήσεις για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού καταχωρούνται είτε στην πίστωση του λογαριασμού έσοδα επομένων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των επιχορηγούμενων στοιχείων ενεργητικού, ενώ δεν επιτρέπεται η απευθείας καταχώριση των επιχορηγήσεων σε λογαριασμό καθαρής θέσης. Κατά την Ελληνική Νομοθεσία όμως, η επιχορήγηση καταχωρείται απευθείας στην πίστωση λογαριασμού καθαρής θέσης, ενώ δεν παρέχεται η δυνατότητα καταχώρισης της επιχορήγησης στην πίστωση των επιχορηγούμενων στοιχείων.

3.8 ΔΛΠ 21- ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΞΕΝΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

3.8.1. Σκοπός – Πεδίο εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι η λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα, ο προσδιορισμός της συναλλαγματικής ισοτιμίας που πρέπει να χρησιμοποιηθεί και

ο τρόπος καταχώρησης στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής επίδρασης των μεταβολών των ισοτιμιών.

3.8.2. Ορισμοί

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

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

Τηρούμενο νόμισμα είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, ενώ ξένο νόμισμα είναι το νόμισμα που είναι διαφορετικό από το τηρούμενο νόμισμα της επιχείρησης.

Τιμή συναλλάγματος είναι η σχέση ανταλλαγής δύο νομισμάτων. Συναλλαγματική διαφορά είναι η διαφορά που προκύπτει από την μετατροπή με διαφορετικές ισοτιμίες του ίδιου αριθμού μονάδων ενός ξένου νομίσματος στο τηρούμενο νόμισμα. Τιμή κλεισίματος είναι η τιμή ημέρας του συναλλάγματος κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού.

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

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

3.8.3. Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα

Τέτοιες συναλλαγές είναι οι εξής:

- αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, των οποίων η τιμή καθορίζεται σε ξένο νόμισμα.

- λήψη ή παροχή δανείων εξοφλητέα σε ξένο νόμισμα.
- συμμετοχή ως συμβαλλόμενο μέρος σε μία ανεκτέλεστη σύμβαση σε ξένο νόμισμα.
- η με οποιοδήποτε άλλο τρόπο απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή η ανάληψη και ο διακανονισμός υποχρεώσεων που είναι εκφρασμένες σε ξένο νόμισμα.

Η εφαρμογή μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, γίνεται με την εφαρμογή στο ποσό του ξένου νομίσματος της ισοτιμίας μεταξύ του τηρούμενου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής.²⁸

3.8.4. Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία όλα τα στοιχεία (νομισματικά και μη) μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος.

Όσον αφορά τις συμμετοχές σε θυγατρικές σε ξένο νόμισμα ή την ενσωμάτωση ισολογισμού υποκαταστήματος ή αυτοτελούς οικονομικής κατάστασης σε ξένο νόμισμα στις κύριες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Ωστόσο, η συνηθέστερη πρακτική είναι αυτή των ΔΛΠ.

3.8.5. Διαφορές ΔΛΠ 21 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 τα μη νομισματικά στοιχεία που εμφανίζονται στα βιβλία με την εύλογη αξία τους σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται με τις ισοτιμίες που ίσχυαν όταν προσδιορίστηκαν οι εύλογες αξίες. Η Ελληνική Νομοθεσία, ωστόσο, δεν επιτρέπει την απεικόνιση στην εύλογη αξία τους τα μη νομισματικά στοιχεία. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν καταχωρούνται συνήθως, στα Αποτελέσματα Χρήσεως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 21. Κατά την Ελληνική

Νομοθεσία οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως, εκτός από αυτές που προέρχονται από δάνεια ή πιστώσεις που διατέθηκαν για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες είναι δυνατό να αντιμετωπιστούν ως έξοδο

²⁸ Ντζανάτος Δ.(2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1η έκδοση

πολυετούς απόσβεσης. Οι μη πραγματοποιημένες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων μεταφέρονται υπό μορφή πρόβλεψης στην επόμενη χρήση, οπότε μετά την είσπραξη των απαιτήσεων και την εξόφληση των υποχρεώσεων, από την αποτίμηση των οποίων προήλθαν, μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ 23 - 32

4.1 ΔΛΠ 23- ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

4.1.1. Σκοπός– Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό του δανειακού κόστους. Δεν περιλαμβάνεται στο πεδίο εφαρμογής του προτύπου το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος των ιδίων κεφαλαίων, καθώς και το κόστος του προνομιούχου κεφαλαίου το οποίο δεν εντάσσεται στις υποχρεώσεις.

4.1.2. Ορισμοί

Κόστος δανεισμού είναι οι τόκοι και οι άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για τη λήψη δανείου.

Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:

- § Τραπεζικούς τόκους υπεραναλήψεων, καθώς και των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων.
- § Απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης ή υπέρ το άρτιο εξόφλησης δανείων.
- § Απόσβεση βοηθητικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για τη λήψη δανείων.
- § Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις, που αναφέρονται στο Δ.Λ.Π. 17 “Λογιστική Μισθώσεων”.
- § Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό των χρεωστικών τόκων.

Μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο είναι αυτό που αναπόφευκτα χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας για την χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώλησή του.

Τέτοια παραδείγματα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων είναι τα αποθέματα, τα βιομηχανοστάσια, οι εγκαταστάσεις παραγωγής ρεύματος και οι επενδύσεις σε ακίνητα.

4.1.3. Λογιστική του δανειακού κόστους

- Βασική μέθοδος

Το κόστος δανεισμού λογίζεται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων.

- Εναλλακτική μέθοδος

Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να κεφαλαιοποιείται ως τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού.

Το ποσό αυτό κεφαλαιοποιείται ως εξής:

- Όταν τα κεφάλαια προορίζονται αποκλειστικά για την απόκτηση του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου στοιχείου, τότε όλοι οι τόκοι αυξάνουν την αξία του, από τη στιγμή που διενεργείται η δαπάνη απόκτησης του περιουσιακού στοιχείου μέχρι τη στιγμή που θα είναι έτοιμο για χρήση ή πώληση. Σε περιπτώσεις αναστολής της κατασκευαστικής περιόδου, χωρίς να υπάρχει λογική δικαιολογία, η μεταφορά τόκων στα περιουσιακά στοιχεία διακόπτεται.
- Όταν δεν υπάρχει άμεση σχέση κόστους δανεισμού και μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, το κόστος δανεισμού που πρέπει να μεταφερθεί σε ένα τέτοιο περιουσιακό στοιχείο προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης στις δαπάνες γι' αυτό το στοιχείο. Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησης πρέπει να λαμβάνεται ο μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με τα δάνεια της επιχείρησης που παραμένουν αχρησιμοποίητα κατά τη διάρκεια της χρήσης, με εξαίρεση τα δάνεια που αφορούν την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου. Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιείται σε δεδομένη χρήση δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του πραγματοποιημένου μέσα στη χρήση κόστους δανεισμού. Οι δαπάνες για ένα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνουν μόνο εκείνες που έχουν ως αποτέλεσμα την πληρωμή μετρητών, μεταφορές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή την ανάληψη έντοκων υποχρεώσεων. Οι δαπάνες αυτές μειώνονται με τυχόν λαμβανόμενες επιχορηγήσεις που αφορούν το περιουσιακό αυτό στοιχείο. Η μέση λογιστική αξία του

περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της χρήσης περιλαμβανομένου και του κόστους δανεισμού που έχει ήδη μεταφερθεί στο στοιχείο αυτό, αποτελεί κανονικά μία λογιστική προσέγγιση των επενδυτικών δαπανών στις οποίες εφαρμόζεται το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης της χρήσεως.²⁹

4.1.4. Διαφορές ΔΛΠ 23 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με την εναλλακτική μέθοδο του ΔΛΠ 23 ο τόκος βαρύνει το κόστος των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων και αποσβένεται με τους συντελεστές απόσβεσης των στοιχείων αυτών. Σύμφωνα, όμως με τα ΕΛΠ ο τόκος δεν βαρύνει το κόστος του στοιχείου, αλλά αντιμετωπίζεται ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης και αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που το στοιχείο τέθηκε σε χρήση, είτε τμηματικά και ισόποσα το αργότερο μέσα στα πέντε επόμενα έτη από αυτή τη χρήση. Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το ΔΛΠ 23, οι τόκοι δανείων είναι δυνατό να επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων, ενώ τα ΕΛΠ αποκλείουν την ενσωμάτωση των τόκων στο κόστος των αποθεμάτων.

Επίσης, το ΔΛΠ 23 ορίζει ότι η «κατασκευαστική περίοδος», οι τόκοι της οποίας κεφαλαιοποιούνται, καταλαμβάνει αποκλειστικά την περίοδο που διαρκεί η κατασκευή του παγίου και οι τόκοι υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου. Η Ελληνική Νομοθεσία, ωστόσο, ορίζει ότι η «κατασκευαστική περίοδος» αρχίζει από τη λήψη του δανείου και οι τόκοι δεν υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου, αλλά κεφαλαιοποιούνται οι τόκοι του δανείου που λήφθηκε για την κατασκευή του συγκεκριμένου ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου. Επιπλέον, σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 κοστολογούνται οι τόκοι του επενδυμένου κεφαλαίου, ανεξάρτητα αν το επενδυμένο κεφάλαιο προέρχεται από ειδικό δάνειο που ελήφθη για την επένδυση ή από γενικό δανεισμό. Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία κοστολογούνται μόνο οι τόκοι των ειδικών δανείων που ελήφθησαν για την επένδυση και όχι οι τόκοι των γενικών δανείων μέρος των οποίων επενδύθηκε στο κατασκευαζόμενο πάγιο περιουσιακό στοιχείο.³⁰

²⁹ Grant Thornton, (2006), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης – αναλυτική Παρουσίαση, Δεύτερη έκδοση, Αθήνα

³⁰ www.taxheaven.gr

4.2 ΔΛΠ 24– ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

4.2.1. Σκοπός– Πεδίο εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για την γνωστοποίηση των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών. Τέτοιες συναλλαγές είναι οι συναλλαγές των παρακάτω:

- επιχειρήσεων που άμεσα ή έμμεσα, μέσω ενός ή περισσοτέρων ενδιάμεσων ελέγχων ή ελέγχονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις ή βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο με την επιχείρηση αυτή.
- συγγενών εταιρειών.
- ιδιωτών και των μελών των οικογενειών τους που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα δικαίωμα ψήφου στην επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις και μέσω των δικαιωμάτων αυτών τα πρόσωπα αυτά έχουν ουσιώδη επιρροή στην επιχείρηση.
- στελεχών της επιχείρησης και των μελών της οικογένειάς τους.
- επιχειρήσεων στις οποίες ιδιώτες κατέχουν σημαντικά δικαιώματα ψήφου στην υπό εξέταση επιχείρηση καθώς και στελέχη της υπό εξέταση επιχείρησης που έχουν δικαιώματα στις επιχειρήσεις αυτές.

4.2.2. Ορισμοί– Έννοιες των συνδεδεμένων μερών.

Συνδεδεμένα μέρη είναι δύο μέρη που το ένα έχει την δυνατότητα να ελέγχει το άλλο, κατά την λήψη των οικονομικών και επιχειρηματικών αποφάσεων.

Συναλλαγή συνδεδεμένων μερών είναι μία μεταφορά πόρων ή υποχρεώσεων μεταξύ των συνδεδεμένων μερών ανεξάρτητα αν επιβαρύνεται με τίμημα.

Έλεγχος είναι η κυριότητα άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, περισσοτέρων από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης ή ενός ουσιαστικού μέρους των δικαιωμάτων ψήφου μαζί με το δικαίωμα κατεύθυνσης, βάσει καταστατικού ή συμφωνίας της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της διοίκησης της επιχείρησης.

Ουσιώδης επιρροή είναι η συμμετοχή στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης, αλλά όχι ο έλεγχος αυτών των πολιτικών.

Ως συνδεδεμένα μέρη δεν θεωρούνται τα εξής:

- δύο εταιρείες επειδή απλώς έχουν από κοινού έναν διοικητικό σύμβουλο, με την προϋπόθεση ότι αυτός δεν μπορεί να επηρεάσει τις πολιτικές των εταιρειών.
- οι χρηματοδότες, οι εμπορικές ενώσεις, οι επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και οι κρατικές επιχειρήσεις, κατά την διαδικασία των συνήθων συναλλαγών τους με την επιχείρηση.
- ένας απλός πελάτης, προμηθευτής, εκπρόσωπος ή γενικός πράκτορας, με τον οποίο η επιχείρηση διεξάγει έναν ουσιώδη όγκο επιχειρηματικών συναλλαγών.³¹

4.2.3. Ελληνική Νομοθεσία

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 ή συνδεδεμένες προς τις παραπάνω εταιρίες,

4.2.4. Διαφορές ΔΛΠ 24 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Μεταξύ των διατάξεων της Ελληνικής Νομοθεσίας και του ΔΛΠ 24 δεν υπάρχουν διαφορές που να επηρεάζουν την Καθαρή Θέση ή τα Αποτελέσματα Χρήσεως μίας επιχείρησης, απλώς το ΔΛΠ 24 επιβάλλει την παροχή πρόσθετων πληροφοριών σχετικά με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι πληροφορίες αυτές αφορούν κυρίως τη φύση και τον όγκο των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθώς και τον τρόπο τιμολόγησης.

4.3 ΔΛΠ 27– ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ

4.3.1. Σκοπός– Πεδίο Εφαρμογής

³¹ Grant Thornton, (2006), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης – αναλυτική Παρουσίαση, Δεύτερη έκδοση, Αθήνα

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι η λογιστική αντιμετώπιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου επιχειρήσεων κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής, καθώς και η απεικόνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές, στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής.

4.3.2. Ορισμοί

Έλεγχος είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να προκύπτουν οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Θυγατρική είναι μία επιχείρηση που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση.

Μητρική είναι μία επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.

Όμιλος είναι μια μητρική και όλες οι θυγατρικές της.

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου, που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας επιχείρησης.

Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής, που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικής στη μητρική.

4.3.3. Παρουσίαση Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων

Μια μητρική πρέπει να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Εάν μια μητρική, είναι θυγατρική κατεχόμενη στο σύνολό της, από άλλη μητρική, τότε αυτή δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εφόσον στην περίπτωση που κατέχεται σχεδόν στο σύνολό της από μία άλλη, η μητρική έχει την έγκριση των μετόχων της. Μία εταιρεία μπορούμε να πούμε πως θεωρείται σχεδόν πλήρως κατεχόμενη, όταν οι μετοχές της με δικαίωμα ψήφου κατέχονται σε ποσοστό τουλάχιστον 50% από μία άλλη εταιρεία.

4.3.4. Περιεχόμενο των Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων

- Εταιρείες που δεν περιλαμβάνονται στην ενοποίηση

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνονται θυγατρικές:

- Εταιρείες στις οποίες ο έλεγχος είναι προσωρινός, γιατί η θυγατρική αποκτήθηκε και κατέχεται αποκλειστικά εν όψει της μεταγενέστερης διάθεσής της στο εγγύς μέλλον.
- Εταιρείες που λειτουργούν υπό σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς, που εμποδίζουν σημαντικά την δυνατότητά της να μεταφέρει κεφάλαια στην μητρική.

- Εταιρείες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση

- Διάφορες εταιρείες

Μια μητρική που εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ενοποιεί όλες τις θυγατρικές ξένες και εγχώριες.

Οι επιχειρήσεις οι οποίες ελέγχονται από την μητρική και περιλαμβάνονται στην ενοποίηση είναι εκείνες για τις οποίες ισχύουν τα εξής:

- έλεγχος, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών τουλάχιστον του 50% των δικαιωμάτων ψήφου.
- δικαίωμα ελέγχου τουλάχιστον του 50% των δικαιωμάτων ψήφου, δυνάμει συμφωνίας με τους επενδυτές.
- δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο, ακόμα και αν κατέχεται λιγότερο από το 50% των δικαιωμάτων ψήφου.
- δικαίωμα διορισμού ή παύσης της πλειοψηφίας των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, έστω και αν κατέχεται λιγότερο από το 50% των ψήφων.
- Δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Διοικητικού Συμβουλίου, ακόμα και αν κατέχεται λιγότερο από το 50% των δικαιωμάτων ψήφου.

Από την ενοποίηση δεν πρέπει να αποκλείονται θυγατρικές ακόμα και αν έχει δραστηριότητες διαφορετικές από αυτές της μητρικής.

4.3.5. Διαδικασίες ενοποίησης

Κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οικονομικές καταστάσεις των ενοποιούμενων επιχειρήσεων συνενώνονται, συναθροίζοντας τα όμοια κονδύλια. Για να παρουσιάσουν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις την οικονομική πληροφόρηση για τον όμιλο ως ενιαία επιχείρηση πρέπει να γίνουν τα εξής:

- η λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής σε κάθε θυγατρική και η αναλογία της μητρικής απαλείφονται.
- τα δικαιώματα μειοψηφίας στο καθαρό εισόδημα των ενοποιημένων θυγατρικών για την παρουσιαζόμενη χρήση πρέπει να προσδιορίζονται και να αφαιρούνται από το εισόδημα του ομίλου, ώστε να μένει το καθαρό εισόδημα που είναι για τους μετόχους ή εταίρους της μητρικής.
- τα δικαιώματα μειοψηφίας στην καθαρή περιουσία των ενοποιημένων θυγατρικών, πρέπει να προσδιορίζονται και να παρουσιάζονται στον Ισολογισμό ξεχωριστά από τις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια των μετόχων της μητρικής.
- τα διεταιρικά υπόλοιπα και οι διεταιρικές συναλλαγές καθώς και τα κέρδη που προκύπτουν θα πρέπει να απαλείφονται. Το ίδιο ισχύει και για απραγματοποίητες ζημιές που προκύπτουν από διεταιρικές συναλλαγές εκτός εάν το κόστος τους δεν μπορεί να ανακτηθεί.
- όταν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που ενοποιούνται έχουν καταρτιστεί με διαφορετικές ημερομηνίες κλεισίματος, πρέπει να γίνονται διορθώσεις των επιδράσεων σημαντικών συναλλαγών ή άλλων γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ των παραπάνω ημερομηνιών και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής.
- οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται με ομοιόμορφες λογιστικές μεθόδους για όμοιες συναλλαγές. Όταν αυτό δεν γίνεται το γεγονός θα πρέπει να γνωστοποιείται.
- Τα αποτελέσματα των εργασιών μιας μητρικής που πωλείται θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία η μητρική σταματάει να έχει τον έλεγχο της θυγατρικής.
- Μια επένδυση σε επιχείρηση θα πρέπει να απεικονίζεται από την ημερομηνία που παύει να εμπίπτει στον ορισμό της θυγατρικής και δεν καθίσταται συγγενής. Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία αυτή θα θεωρείται κόστος.
- Αν μια θυγατρική έχει συσσωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν εκτός του ομίλου, η μητρική θα υπολογίζει το μερίδιό της στα κέρδη ή στις ζημιές μετά την αφαίρεση των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών της θυγατρικής, είτε έχει αναγγελθεί διανομή μερισμάτων είτε όχι.

4.4 ΔΛΠ 28– ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

4.4.1. Σκοπός- πεδίο εφαρμογής

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να ορίσει την εφαρμογή της λογιστικής απεικόνισης των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και την διαδικασία εμφάνισης στις οικονομικές καταστάσεις, που πρέπει να ακολουθήσει ο επενδυτής.

4.4.2. Προσδιορισμός των εννοιών που χρησιμοποιεί το Πρότυπο

Οι κυριότερες έννοιες που διαπραγματεύεται το Πρότυπο είναι οι ακόλουθες:

Μητρική επιχείρηση: είναι η επιχείρηση, η οποία έχει το δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας άλλης επιχείρησης, ούτως ώστε να προκύπτουν οικονομικά οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Θυγατρική επιχείρηση: είναι η επιχείρηση που ελέγχεται από μια άλλη επιχείρηση.

Συγγενής επιχείρηση: είναι η επιχείρηση στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι μητρική ούτε θυγατρική ούτε κοινοπραξία του επενδυτή.

Ουσιώδης επιρροή: είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές. Η ύπαρξη ουσιώδους επιρροής καθίσταται δυνατή συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:

- Αντιπροσώπευση στο Διοικητικό Συμβούλιο ή σε ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας,
- Συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής,
- Σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας,
- Ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού,
- Παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

4.4.3. Η μέθοδος της Καθαρής Θέσης

Η μέθοδος της «Καθαρής Θέσης» είναι μια λογιστική μέθοδος, κατά την οποία η επένδυση καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσης και αναπροσαρμόζεται μετέπειτα για την, μετά την απόκτηση, μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή θέση της εκδότριας. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων απεικονίζει το μερίδιο του επενδυτή στα αποτελέσματα των εργασιών της εκδότριας. Τα μερίσματα που λαμβάνει ο επενδυτής από την εκδότρια επιχείρηση μειώνουν την λογιστική αξία της επένδυσης.

Για την εφαρμογή αυτής της μεθόδου, το Πρότυπο ορίζει ορισμένες οδηγίες:

- Πολλές από τις διαδικασίες της μεθόδου είναι όμοιες με τις διαδικασίες ενοποίησης του Δ.Λ.Π. 27 “Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές”. Επομένως, οι γενικές αρχές που διέπουν τις διαδικασίες ενοποίησης κατά την απόκτηση μιας θυγατρικής, υιοθετούνται κατά την απόκτηση μιας επένδυσης σε συγγενή.
- Μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση απεικονίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, από την ημερομηνία που εμπίπτει στον ορισμό της συγγενούς. Κατά την απόκτηση της επένδυσης, κάθε διαφορά, είτε θετική είτε αρνητική μεταξύ του κόστους κτήσης και του μεριδίου του επενδυτή στην πραγματική αξία των στοιχείων της καθαρής περιουσίας λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.22.
- Οι πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς επιχείρησης χρησιμοποιούνται από τον επενδυτή για να μπορέσει να εφαρμόσει τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης. Συνήθως καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία, όπως και οι οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή.
 - Οι οικονομικές καταστάσεις του επενδυτή καταρτίζονται συνήθως χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές μεθόδους για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε όμοιες συνθήκες.
 - Αν μια συγγενής επιχείρηση οφείλει σωρευμένα μερίσματα προνομιούχων μετοχών, οι οποίες κατέχονται από τρίτους, ο επενδυτής υπολογίζει το μερίδιό του στα κέρδη ή τις ζημίες μετά την αφαίρεση των προνομιούχων μερισμάτων, είτε έχουν αναγγελθεί τέτοια μερίσματα είτε όχι.

- Αν το μερίδιο του επενδυτή στις ζημίες μιας συγγενούς είναι ίσο ή υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης, ο επενδυτής κανονικά δεν συνεχίζει να συμπεριλαμβάνει το μερίδιό του από τις περαιτέρω ζημίες. Η επένδυση εμφανίζεται με μηδενική αξία.

4.4.4. Η μέθοδος του κόστους κτήσης

Κατά την μέθοδο του κόστους κτήσης, η επένδυση καταχωρείται στο κόστος κτήσης. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων απεικονίζει το κέρδος από την επένδυση μόνο στην έκταση που ο επενδυτής λαμβάνει μερίσματα από καθαρά κέρδη της εκδότριας, που προκύπτουν μετά από την ημερομηνία απόκτησης. Μερίσματα που λαμβάνονται επιπλέον τέτοιων κερδών, θεωρούνται ανάκτηση της επένδυσης και καταχωρούνται αφαιρετικά του κόστους της επένδυσης.³²

4.4.5. Ελληνική νομοθεσία και διαφορές με το πρότυπο 28

Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο η διαδικασία εμφάνισης των συγγενών επιχειρήσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ορίζεται από το άρθρο 106 του Ν. 2190/1920. Το άρθρο αυτό ορίζει 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.

Κατά το Δ.Λ.Π. 28 οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να απεικονίζουν τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός αν δεν υπάρχει πρόθεση διαρκούς διακράτησης της επένδυσης, οπότε αυτή απεικονίζεται με τη μέθοδο του κόστους κτήσης. Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση αρχικά καταχωρείται με το κόστος κτήσης και στη συνέχεια η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται ανάλογα με το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς μετά την ημερομηνία απόκτησης. Η λογιστική αξία της συγγενούς επίσης μειώνεται με το ποσό των

³² Ντζανάτος Δ.(2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1η έκδοση

μερισμάτων που η επιχείρηση έλαβε από αυτή. Κατά την απόκτηση της επένδυσης κάθε διαφορά μεταξύ κόστους κτήσης και του μεριδίου του επενδυτή στην πραγματική αξία της καθαρής περιουσίας της συγγενούς, λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 22 «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων».

4.5 ΔΛΠ 29– ΈΚΛΟΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΥΠΟ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ

4.5.1. Σκοπός– Πεδίο Εφαρμογής

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης που τις καταρτίζει σε νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Μια οικονομία θεωρείται ως υπερπληθωριστική όταν:

- ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ξένα σταθερά νομίσματα.
- ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα χρηματικά ποσά μόνο βάσει σταθερών ξένων νομισμάτων.
- οι πωλήσεις και οι αγορές επί πιστώσει γίνονται σε τιμές που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά την διάρκεια της περιόδου πίστωσης.
- τα επιτόκια, οι μισθοί και οι τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών.
- ο πληθωρισμός μέσα σε τρία χρόνια ξεπέρασε το 100%.

4.5.2. Αναπροσαρμογή των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στο νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας και οι οποίες βασίζονται είτε στο ιστορικό κόστος είτε στο τρέχον, πρέπει να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία Ισολογισμού. Ομοίως θα πρέπει να εμφανίζονται και τα συγκριτικά ποσά της προηγούμενης χρήσης καθώς και κάθε πληροφόρηση σχετικά με τις προηγούμενες χρήσεις. Το κέρδος ή η ζημία της καθαρής νομισματικής θέσης, πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα καθαρά αποτελέσματα και να γνωστοποιείται ξεχωριστά.

Η αναπροσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το πρότυπο απαιτεί την εφαρμογή ορισμένων διαδικασιών καθώς και ορθή κρίση. Η εφαρμογή αυτών των διαδικασιών είναι περισσότερο σημαντική από την ακρίβεια των ποσών που προκύπτουν και συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

4.5.3. Επιλογή Γενικού Δείκτη Τιμών

Ο γενικός δείκτης τιμών με τον οποίο αναπροσαρμόζονται οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αντανακλά τις μεταβολές στην γενική αγοραστική δύναμη.

4.5.4. Οικονομίες που παύουν να είναι Υπερπληθωριστικές

Όταν μια οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική και η επιχείρηση διακόπτει την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της, τα ποσά που είναι εκφρασμένα σε τρέχουσες μονάδες κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσης, χρησιμοποιούνται ως βάση για τις μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις.

4.6 ΔΛΠ 31– ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

4.6.1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες και την απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των Κοινοπρακτούντων και των Επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας.

4.6.2. Ορισμοί

Παρακάτω δίνονται οι έννοιες των όρων που χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο:

Κοινοπραξία: είναι ένας συμβατικός διακανονισμός με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο,

Έλεγχος: είναι το δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας, ούτως ώστε να λαμβάνονται από αυτή οφέλη,

Από κοινού έλεγχος: είναι η συμβατικώς συμφωνηθείσα κατανομή του ελέγχου πάνω σε μια οικονομική δραστηριότητα,

Ουσιώδης επιρροή: είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής μιας οικονομικής δραστηριότητας,

Κοινοπρακτών: είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία, το οποία έχει από κοινού έλεγχο σε αυτή την κοινοπραξία,

Επενδυτής σε κοινοπραξία: είναι ένα μέλος σε μια κοινοπραξία, το οποία δεν έχει από κοινού έλεγχο σε αυτή την κοινοπραξία,

Αναλογική ενοποίηση: είναι μια μέθοδος λογιστικής και απεικόνισης σύμφωνα με την οποία, το μερίδιο του κοινοπρακτούντος σε κάθε ένα από τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, ενοποιείται στη βάση γραμμή προς γραμμή με όμοια στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος, ή εμφανίζεται με ιδιαίτερα κονδύλια στις οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος,

Μέθοδος καθαρής θέσης: είναι μια μέθοδος λογιστικής και απεικόνισης, σύμφωνα με την οποία, το δικαίωμα σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσης και προσαρμόζεται μετέπειτα για την μετά την απόκτηση μεταβολή του μεριδίου του κοινοπρακτούντος στην καθαρή θέση της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων αντικατοπτρίζει το μερίδιο του κοινοπρακτούντος στα αποτελέσματα των εργασιών της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

4.6.3. Ελληνική νομοθεσία και διαφορές με το ΔΛΠ 31

Το Λογιστικό Πρότυπο 31 ορίζει τον ορισμό της κοινοπραξίας, κατά το οποίο είναι μια συμβατική συμφωνία με την οποία δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο. Το Δ.Λ.Π. προβλέπει τρία είδη κοινοπραξίας για λογιστικούς σκοπούς: (α) συμμετοχική δραστηριότητα, (β) συμμετοχική εκμετάλλευση στοιχείων ενεργητικού, (γ) συμμετοχικός έλεγχος σε άλλο νομικό

πρόσωπο. Η λογιστική μεταχείριση των κοινοπραξιών εξαρτάται από τον τύπο κοινοπραξίας που αναφέρεται η κάθε περίπτωση.

Σε αντιπαράθεση με τα ορισμένα από το Δ.Λ.Π. 31, δεν υπάρχει κάτι σχετικό στο Ελληνικό Δίκαιο. Η έννοια της κοινοπραξίας που γίνεται αντιληπτή από τα Δ.Λ.Π. είναι λεπτομερέστερη σε σχέση με αυτήν που αναγνωρίζεται από την εσωτερική νομοθεσία επί του παρόντος. Συγκεκριμένα, υπό το ισχύον νομοθετικό καθεστώς η μοναδική έννοια κοινοπρακτικής δραστηριότητας που αναγνωρίζεται φορολογικά είναι αυτή του άρθρου 2 παρ. 2 του Κ.Β.Σ., δηλαδή ιδιότυπη ένωση επιτηδευματιών για επίτευξη συγκεκριμένου σκοπού η οποία αποδεικνύεται βάσει εγγράφου συμφωνητικού σύστασης κατατεθειμένου στην αρμόδια εφορία. Στην περίπτωση αυτή η φορολογική υποχρέωση διαμορφώνεται κατ' αρχήν στο επίπεδο της κοινοπραξίας (και όχι των κοινοπρακτούντων μερών).

Τίθεται, λοιπόν το ερώτημα αν το υπάρχον φορολογικό καθεστώς θα ισχύσει και στις περιπτώσεις κοινοπραξίας που προβλέπονται από τα Δ.Λ.Π. ή θα πρέπει να υπάρξει διάκριση με ανάλογη φορολογική ρύθμιση κατά περίπτωση.

4.7 ΔΛΠ 32– ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

4.7.1.Σκοπός

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ισχύει για 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. και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται.

4.7.2. Ορισμοί

Χρηματοπιστωτικό μέσο: είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού μιας επιχείρησης είτε ένα συμμετοχικό τίτλο σε άλλη επιχείρηση,

Χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού (ή χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο): είναι ένα περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

- Ταμιακά διαθέσιμα,
- Συμβατικό δικαίωμα λήψης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού από άλλη επιχείρηση,
- Κάθε τίτλο συμμετοχής σε άλλη επιχείρηση.

Χρηματοοικονομικό στοιχείο παθητικού (ή χρηματοοικονομική υποχρέωση): είναι κάθε υποχρέωση που αποτελεί συμβατική δέσμευση για:

- Παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού σε μια άλλη επιχείρηση ή,
- Ανταλλαγή χρηματοπιστωτικών μέσων με άλλη επιχείρηση κάτω από όρους πιθανώς δυσμενείς.

Συμμετοχικός τίτλος: είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει το καθαρό δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της.

Νομισματικά χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού: είναι χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού εισπρακτέα ή πληρωτέα σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα χρηματικά ποσά.

Τρέχουσα αξία: είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση, ή να πληρωθεί κατά την αγορά, ενός χρηματοπιστωτικού μέσου σε μια αγορά.

Σύμφωνα λοιπόν με τους παραπάνω ορισμούς προκύπτει ότι στην έννοια των χρηματοοικονομικών στοιχείων δεν περιλαμβάνονται τα εξής:

- Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, όπως αποθέματα, ενσώματες ακινητοποιήσεις και μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία,
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία,
- Προπληρωθέντα έξοδα,
- Έσοδα επομένων χρήσεων,
- Εγγυημένες υποχρεώσεις,
- Φόροι εισοδήματος,

- Ὡ Συμβατικά Δικαιώματα ή υποχρεώσεις που δεν συνεπάγονται τη μεταβίβαση ενός χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού, όπως για παράδειγμα συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις από προθεσμιακό συμβόλαιο εμπορευμάτων ή από σύμβαση απλής μισθώσεως,
- Ὡ Υποχρεώσεις μιας επιχείρησης να αγοράσει ή εκδώσει δικούς της συμμετοχικούς τίτλους καθώς και το κόστος αγοράς ιδίων μετοχών,
- Ὡ Τα δικαιώματα μειοψηφίας που ανακύπτουν σε μια ενοποίηση επιχείρησης.

4.7.3. Παρουσίαση χρηματοπιστωτικών μέσων από τον εκδότη τους στον Ισολογισμό

Ο εκδότης ενός χρηματοπιστωτικού μέσου πρέπει να εντάσσει το μέσο αυτό στις υποχρεώσεις ή στα Ίδια Κεφάλαια, σύμφωνα με την ουσία του συμβατικού διακανονισμού κατά την αρχική καταχώρηση, καθώς και τους ορισμούς της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και του συμμετοχικού τίτλου.

Σύμφωνα με το Πρότυπο, το κρίσιμο χαρακτηριστικό στη διαφοροποίηση, για το αν ένα χρηματοπιστωτικό μέσο αφορά μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ένα συμμετοχικό τίτλο, είναι η ύπαρξη της συμβατικής δέσμευσης του εκδότη, είτε να παραδώσει μετρητά ή ένα άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο στον κάτοχο ή να ανταλλάξει ένα άλλο χρηματοοικονομικό μέσο με τον κάτοχο, κάτω από πιθανώς δυσμενείς όρους. Όταν υπάρχει αυτή η δέσμευση, το χρηματοοικονομικό μέσο ανταποκρίνεται στον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ανεξάρτητα του τρόπου με τον οποίο θα διακανονισθεί. Στην περίπτωση που δεν υφίσταται αυτή η δέσμευση τότε το χρηματοοικονομικό αυτό μέσο αποτελεί έναν συμμετοχικό τίτλο.

4.7.4. Ελληνική νομοθεσία και διαφορές με το ΔΛΠ 32

Μετά από αντιπαράθεση του Δ.Λ.Π. 32 και των ορισμένων από το Ελληνικό δίκαιο μπορεί να ειπωθεί ότι τα Ελληνικά Πρότυπα υστερούν μπροστά στην κάλυψη των περισσότερων περιπτώσεων που ορίζονται από το Δ.Λ.Π. 32.

Ενώ το Δ.Λ.Π. 32 διακρίνει τα χρηματοοικονομικά στοιχεία 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, στο Ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη και συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο.

Ακόμα το Πρότυπο 32 διαχωρίζει τα προϊόντα που εμπεριέχουν ταυτόχρονα μία καθαρή υποχρέωση προς εξόφληση και μία έντιμη υποχρέωση και ορίζει ότι πρέπει να λογιστικοποιούνται και να παρουσιάζονται ξεχωριστά. Και σε αυτήν την περίπτωση οι ισχύοντες νόμοι δεν προϋποθέτουν την εφαρμογή κάποιας σχετικής διάταξης.

Επίσης, οι ελληνικές αρχές δεν επιτρέπουν επίσημο συμψηφισμό υποχρεώσεων και απαιτήσεων λόγω νομικών εμποδίων και συμψηφιστικών διατάξεων, ενώ το Πρότυπο επιτρέπει τον συμψηφισμό όταν υπάρχει έννομο δικαίωμα και πρόθεση ταυτόχρονης ρευστοποίησης της απαίτησης με την υποχρέωση. Ακόμα στη χώρα μας δεν απαιτούνται γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ 32- 41

5.1 ΔΛΠ 33– ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ

5.1.1. Σκοπός

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να θεσπίσει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή, που θα βελτιώσουν τη σύγκριση των επιδόσεων διαφόρων οικονομικών οντοτήτων κατά την ίδια λογιστική περίοδο που καλύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας οικονομικής οντότητας.

5.1.2. Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις: α) στις ατομικές ή τις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας: i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε μετοχές είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών), ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης κοινών μετοχών σε δημόσια αγορά· και β) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία: i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε μετοχές είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών), ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή

κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης κοινών μετοχών σε δημόσια αγορά.

5.1.3. Ορισμοί

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν Πρότυπο:

Αντιμείωση είναι μια αύξηση των κερδών ανά μετοχή ή μια 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.

Μια ενδεχόμενη μετοχική συμφωνία είναι μια συμφωνία έκδοσης μετοχών η οποία εξαρτάται από την εκπλήρωση συγκεκριμένων όρων.

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

Μείωση είναι μια μείωση των κερδών ανά μετοχή ή μια 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 επί των κοινών μετοχών είναι συμβόλαια που δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να πωλεί κοινές μετοχές σε ορισμένη τιμή για ένα δεδομένο διάστημα.

5.1.4. Μέτρηση κερδών ανά μετοχή

-Βασικά κέρδη κατά μετοχή

Σύμφωνα με το Πρότυπο, τα βασικά κέρδη πρέπει να υπολογίζονται, διαιρώντας το καθαρό κέρδος ή τη ζημία της χρήσεως που αναλογεί στους κοινούς μετόχους με το μέσο σταθμισμένο αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία, κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Ως καθαρό κέρδος ή ζημία της χρήσεως που αναλογεί στους κοινούς μετόχους νοείται το καθαρό κέρδος ή ζημία της χρήσεως μετά την αφαίρεση των προνομιούχων μερισμάτων. Το ποσό των προνομιούχων μερισμάτων που εκπίπτει από το καθαρό κέρδος της χρήσης είναι:

- Το ποσό τυχόν προνομιούχων μερισμάτων για προνομιούχες μετοχές μη σωρευτικού μερίσματος που αναγγέλλεται για την χρήση,
- Το πλήρες ποσό των απαιτούμενων προνομιούχων μερισμάτων της χρήσεως για τις σωρευτικού μερίσματος προνομιούχες μετοχές, άσχετα αν αυτά έχουν αναγγελθεί ή όχι.

Υπάρχουν περιπτώσεις που εκδίδονται κοινές μετοχές ή μειώνεται ο αριθμός τους, χωρίς να υπάρξει αντίστοιχη μεταβολή στην καθαρή περιουσία. Τέτοιες περιπτώσεις είναι:

- Ø Η κεφαλαιοποίηση χωρίς εισροή μετρητών π.χ. αποθεματικών,
- Ø Υποδιαίρεση μετοχών (split),
- Ø Ανάστροφη υποδιαίρεση μετοχών, δηλαδή ενοποίηση μετοχών (reverse split),
- Ø Δωρεάν έκδοση δικαιωμάτων προς τους υπάρχοντες μετόχους.

-Μειωμένα κέρδη κατά μετοχή

Τα μειωμένα κέρδη κατά μετοχή υπολογίζονται με προσαρμογή των καθαρών κερδών που αναλογούν στους κοινούς μετόχους και του σταθμισμένου μέσου σε κυκλοφορία αριθμού

μετοχών, από τις επιδράσεις όλων των δυνητικών τίτλων των μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές που μειώνουν τα κατά μετοχή κέρδη.

Έτσι, αυτό το Πρότυπο απαιτεί, το καθαρό κέρδος της χρήσεως, όπως αυτό προσδιορίστηκε για τα βασικά κατά μετοχή κέρδη να αυξηθεί με την αφαίρεση των μερισμάτων και τόκων που καταχωρήθηκαν στη χρήση για τους δυνητικούς τίτλους. Ο αναλογών φόρος εισοδήματος λαμβάνεται υπόψη.

Για το σκοπό του υπολογισμού των μειωμένων κερδών κατά μετοχή οι δυνητικοί τίτλοι θεωρούνται ότι έχουν μετατραπεί σε κοινές μετοχές στην αρχή της χρήσεως, ή από την ημερομηνία εκδόσεως τους, αν είναι μεταγενέστερη.

Επίσης, η επιχείρηση πρέπει να θεωρεί ως δεδομένη την άσκηση των συντελούντων στην μείωση των κερδών δικαιωμάτων και λοιπών δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές.

Τέλος, δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές πρέπει να θεωρούνται ότι συντελούν στην μείωση των κερδών, όταν και μόνο όταν, η μετατροπή τους σε κοινές μετοχές θα μείωνε το καθαρό κέρδος κατά μετοχή από τις συνεχιζόμενες συνήθεις επιχειρηματικές δραστηριότητες. Συνεπώς, δεν περιλαμβάνονται έκτακτα κονδύλια καθώς και οι επιδράσεις των μεταβολών των λογιστικών μεθόδων και των διορθώσεων βασικών λαθών.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να σημειώσουμε ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει τίποτα σχετικό με την υποχρέωση γνωστοποίησης των Κερδών ανά Μετοχή από τις επιχειρήσεις και η υιοθέτηση του ΔΛΠ 33 δεν έχει καμία επίπτωση στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των επιχειρήσεων που το εφαρμόζουν.³³

5.2 ΔΛΠ 34– ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

5.2.1.Σκοπός

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς και να προδιαγράψει τις αρχές αναγνώρισης και

³³ Ντζανάτος Δ.(2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1η έκδοση

επιμέτρησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μια ενδιάμεση περίοδο. Η έγκαιρη και αξιόπιστη κατάρτιση ενδιάμεσων οικονομικών εκθέσεων βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων να κατανοούν την ικανότητα μιας οικονομικής οντότητας να δημιουργεί κέρδη και ταμιακές ροές, την οικονομική θέση και τη ρευστότητα της.

5.2.2. Πεδίο εφαρμογής

1. Το παρόν Πρότυπο δεν καθορίζει ποιες οικονομικές οντότητες έχουν υποχρέωση να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές, πόσο συχνά ή πόσο γρήγορα μετά από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, κυβερνήσεις, εποπτικά όργανα χρηματιστηρίων, χρηματιστήρια και λογιστικά σώματα συχνά απαιτούν οι οικονομικές οντότητες των οποίων ομολογίες ή μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται αν μια οικονομική οντότητα έχει υποχρέωση ή επιλέγει να δημοσιεύει μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Η επιτροπή των διεθνών λογιστικών προτύπων (*) ενθαρρύνει τις οικονομικές οντότητες των οποίων οι τίτλοι αποτελούν αντικείμενο δημόσιας διαπραγμάτευσης, να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές οι οποίες συμμορφώνονται προς τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και γνωστοποίησης που τίθενται σε αυτό το Πρότυπο

5.2.3. Ορισμοί

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

Ενδιάμεση περίοδος είναι μια περίοδος χρηματοοικονομικής αναφοράς μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

Ενδιάμεση οικονομική αναφορά σημαίνει μια οικονομική αναφορά που περιέχει είτε μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται στο ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων) είτε μια σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων (όπως περιγράφονται σε αυτό το Πρότυπο) για μια ενδιάμεση περίοδο.

5.2.4. Περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς

Το ΔΛΠ 1 ορίζει ως πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων αυτή που περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

α) ισολογισμό,β) κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,γ) κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων, δ) μια κατάσταση ταμιακών ροών και, ε) σημειώσεις, που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.

5.2.5. Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης, και μάλιστα για τις εισηγμένες ορίζεται πως θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. 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. Η εφαρμογή του ΔΛΠ 34 δεν έχει καμία επίπτωση στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των εταιριών που το υιοθετούν.³⁴

5.3 ΔΛΠ 36– ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

5.3.1. Σκοπός- Πεδίο εφαρμογής του Προτύπου

Το Πρότυπο 36 σκοπό έχει να περιγράψει τις λογιστικές διαδικασίες που η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει, ώστε να εξασφαλίζεται ότι τα περιουσιακά στοιχεία της δεν εμφανίζονται με αξία μεγαλύτερη της ανακτήσιμης αξίας τους και εφαρμόζεται για όλα τα περιουσιακά στοιχεία, εκτός από:

- Αποθέματα (Δ.Λ.Π. 2).

³⁴ Grant Thornton, (2006), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης – αναλυτική Παρουσίαση, Δεύτερη έκδοση, Αθήνα

- Απαιτήσεις που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων (Δ.Λ.Π. 11).
- Αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων (Δ.Λ.Π. 12).
- Απαιτήσεις που προέρχονται από παροχές σε εργαζόμενους (Δ.Λ.Π. 19).
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 32
 - Επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται με τη μέθοδο της πραγματικής αξίας (Δ.Λ.Π. 40).
 - Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες και αποτιμώνται στην πραγματική αξία τους, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος που απαιτείται για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση (Δ.Λ.Π. 40)

5.3.2. Ορισμοί

Οι παρακάτω όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις ακόλουθες έννοιες:

- **Ανακτήσιμο ποσό:** είναι το υψηλότερο μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσης του.
- **Αξία χρήσης** είναι η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένονται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.
 - **Καθαρή τιμή πώλησης:** είναι το ποσό που μπορεί να ληφθεί από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου μείον τις δαπάνες διάθεσης, σε μια αντικειμενική συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που γνωρίζουν και επιθυμούν τη συναλλαγή κάτω από κανονικές συνθήκες.
 - **Δαπάνες διάθεσης:** είναι οι οριακές δαπάνες που είναι καταλογιστέες άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών εξόδων και της δαπάνης φόρου εισοδήματος.
 - **Ζημία απομείωσης:** είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.
 - **Λογιστική αξία:** είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την αφαίρεση κάθε σωρευμένης απόσβεσης και σωρευμένης ζημίας απομείωσης επ' αυτού.
 - **Απόσβεση** είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

- **Αποσβεστέο ποσό:** είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις μείον την υπολειμματική αξία του.

- **Ωφέλιμη ζωή:** είναι είτε :

- η περίοδος του χρόνου κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση ή

- ο αριθμός της παραγωγής ή όμοιων μονάδων που αναμένεται να ληφθούν από το περιουσιακό στοιχείο από την επιχείρηση.

- **Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών:** είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές από τη συνεχή χρήση, οι οποίες είναι κυρίως ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές από άλλα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες περιουσιακών στοιχείων.

- **Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία:** είναι περιουσιακά στοιχεία άλλα εκτός από υπεραξία, που συμβάλλουν στις μελλοντικές ταμιακές ροές αμοτέρων, της υπό εξέταση μονάδας και των άλλων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών.;

- **Ενεργός αγορά:** είναι μια αγορά για την οποία συντρέχουν όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- τα στοιχεία που διαπραγματεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή

- αγοραστές και πωλητές μπορούν να υπάρχουν φυσιολογικά σε κάθε στιγμή.

- δημοσιεύονται τιμές.

5.3.3. Αποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων

Το Πρότυπο θέτει τους ακόλουθους θεμελιακούς κανόνες:

- Η επιχείρηση πρέπει να διαπιστώνει σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, αν και κατά πόσο υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο.

- Αν υπάρχει οποιαδήποτε τέτοια ένδειξη, η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Ανακτήσιμο ποσό είναι το υψηλότερο μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης του περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσης του.

- Όταν, και μόνο όταν, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να μειώνεται μέχρι το ανακτήσιμο ποσό. Αυτή η μείωση συνιστά μια ζημία απομείωσης.

- Αν υπάρχει μια ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο είναι απομειωμένο, αυτό μπορεί να δείχνει ότι η απομένουσα ωφέλιμη ζωή, η μέθοδος απόσβεσης ή η υπολειμματική αξία για

το περιουσιακό στοιχείο χρειάζεται να αναθεωρείται και να αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π., που πρέπει να εφαρμόζεται στο περιουσιακό στοιχείο, ακόμη και αν καμία ζημία απομείωσης δεν καταχωρείται για το περιουσιακό στοιχείο.

Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, όταν η λογιστική του αξία (κόστος κτήσης ή πραγματική αξία) υπερβαίνει το ανακτήσιμο από το στοιχείο ποσό.

Το Πρότυπο απαριθμεί ενδεικτικά ορισμένες ενδείξεις μείωσης της αξίας του περιουσιακού στοιχείου που, εφόσον υφίστανται, η επιχείρηση οφείλει να προσδιορίσει το ανακτήσιμο ποσό από το περιουσιακό αυτό στοιχείο.

Οι ενδείξεις αυτές προέρχονται από εξωτερικές και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

5.3.4. Εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού

Το Πρότυπο θέτει τις προϋποθέσεις για την εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού και χρησιμοποιεί τον όρο «περιουσιακό στοιχείο». Οι ίδιες όμως προϋποθέσεις ισχύουν και για την εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού μιας μονάδας περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές ροές.

Δεν είναι πάντοτε αναγκαίο να προσδιορίζονται αμφότερα, η καθαρή τιμή πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και η αξία χρήσης του. Μπορεί να είναι δυνατό να προσδιοριστεί η καθαρή τιμή πώλησης, ακόμα και όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν είναι αντικείμενο εμπορίου σε μια ενεργό αγορά. Όμως, μερικές φορές δεν θα είναι δυνατό να προσδιοριστεί καθαρή αξία πώλησης, γιατί δεν υπάρχει καμιά βάση για να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού, που μπορεί να ληφθεί από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε μια αντικειμενική με κανονικές συνθήκες συναλλαγή μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με γνώση και τη θέληση τους. Στην περίπτωση αυτή, το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να θεωρείται ότι είναι η αξία χρήσης του.

5.3.5. Αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου

Για την εκτίμηση της αξίας χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι αναγκαίο να προσδιοριστούν οι ακόλουθοι δύο παράγοντες:

α. εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών εισροών και εκροών, που προέρχονται από τη συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από την τελική διάθεσή του και

β. εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου για την προεξόφληση αυτών των μελλοντικών ταμιακών ροών.

Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμιακών ροών πρέπει να βασίζονται: σε λογικές και βάσιμες παραδοχές, στους πλέον πρόσφατους οικονομικούς προϋπολογισμούς- προβλέψεις, στη χρησιμοποίηση ενός συντελεστή ανάπτυξης για την περίοδο που δεν καλύπτεται με προϋπολογισμούς - προβλέψεις.

5.3.6. Αναστροφή ζημίας απομείωσης

-Ο βασικός κανόνας - Αναστροφή ζημίας απομείωσης

Μια επιχείρηση πρέπει να εκτιμά σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού, αν υπάρχει μια ένδειξη ότι μια ζημία απομείωσης, που καταχωρήθηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα χρόνια, μπορεί να μην υπάρχει πλέον ή μπορεί να έχει μειωθεί. Αν μια τέτοια ένδειξη υπάρχει, η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό αυτού του περιουσιακού στοιχείου.

Η ζημία απομείωσης που καταχωρήθηκε για ένα περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα έτη πρέπει να αναστραφεί μόνο όταν έχει υπάρξει μια μεταβολή στις εκτιμήσεις που χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστεί το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία ζημία απομείωσης που είχε καταχωρηθεί. Αν αυτό συμβαίνει, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αυξάνεται στο ανακτήσιμο ποσό του. Αυτή η αύξηση συνιστά μια αναστροφή ζημίας απομείωσης.

Η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης αντανακλά μια αύξηση στην εκτιμώμενη υπηρεσιακή απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου, είτε από τη χρήση είτε από τη πώληση, από την ημερομηνία της τελευταίας καταχώρησης της ζημίας απομείωσης γι' αυτό το περιουσιακό στοιχείο. Η επιχείρηση χρειάζεται να διαπιστώνει τη μεταβολή σε εκτιμήσεις που προκαλεί η αύξηση στην εκτιμώμενη υπηρεσιακή απόδοση του περιουσιακού στοιχείου. Παραδείγματα μεταβολών σε εκτιμήσεις περιλαμβάνουν :

- μια μεταβολή στη βάση για το ανακτήσιμο ποσό (δηλαδή, αν το ανακτήσιμο ποσό βασίζεται στην καθαρή τιμή πώλησης ή αξία χρήσης)

- αν το ανακτήσιμο ποσό βασίστηκε στην αξία χρήσης: μια μεταβολή στο, τόσο ή το χρονοδιάγραμμα των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών ή στο προεξοφλητικό επιτόκιο, ή

- αν το ανακτήσιμο ποσό βασίστηκε στην καθαρή τιμή πώλησης: μια μεταβολή στην εκτίμηση των συνθετικών στοιχείων της καθαρής τιμής πώλησης.

-Αναστροφή της ζημίας απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου

Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, που οφείλεται ε μία ανατροφή μιας ζημίας απομείωσης, δεν πρέπει να υπερβαίνει τη λογιστική αξία που θα είχε προσδιοριστεί, αν δεν είχε καταχωρηθεί καμία ζημία απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο σε προηγούμενα έτη.

Η αναστροφή μιας ζημίας απομείωσης για ένα περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται άμεσα ως έσοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, εκτός αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, σύμφωνα με ένα άλλο Δ.Λ.Π. (για παράδειγμα, σύμφωνα με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο του Δ.Λ.Π. 16 "Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις"). Κάθε αναστροφή ζημίας απομείωσης σε ένα αναπροσαρμοσμένο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μια αύξηση αναπροσαρμογής σύμφωνα με αυτό το άλλο Δ.Λ.Π.

5.3.7. Ελληνική Νομοθεσία και διαφορές με ΔΛΠ 36

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

Τόσο η Ελληνική Νομοθεσία όσο και τα ΔΛΠ, προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού για τον εντοπισμό τυχόν ζημίας από την απομείωσή της. Σύμφωνα όμως με την Ελληνική Νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών ροών που

προβλέπουν τα ΔΛΠ. 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 απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της απομείωσης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με τα ΔΛΠ, 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 πως το πνεύμα τόσο της Ελληνικής Νομοθεσίας όσο και των ΔΛΠ είναι όμοιο (διαπίστωση υποτίμησης αξίας περιουσιακών στοιχείων), η εναρμόνιση με τα ΔΛΠ απαιτεί την υιοθέτηση ενός πλέγματος διατάξεων, που θα καθορίζουν τους τρόπους εκτίμησης και λογιστικής αντιμετώπισης.³⁵

5.4 ΔΛΠ 37– ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

5.4.1. Σκοπός-πεδίο εφαρμογής

Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση για τις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις. Η εξασφάλιση της εφαρμογής ορθών κριτηρίων και βάσεων αποτίμησης, προκειμένου να καταχωρηθεί και εκτιμηθεί μια πρόβλεψη, μια ενδεχόμενη υποχρέωση ή απαίτηση, είναι από τους βασικούς στόχους του Δ.Λ.Π 37.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται για όλες τις κατηγορίες των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και απαιτήσεων, εκτός από αυτές που προέρχονται από:

- Χρηματοπιστωτικά μέσα, που αποτιμώνται σε πραγματικές αξίες,
- Εκτελεστέες συμβάσεις (εξαιρουμένων των επαχθών συμβάσεων),
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών επιχειρήσεων,
- Προβλέψεις για αναδιαρθρώσεις επιχειρήσεων και
- Απαιτήσεις ενός άλλου Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου.

³⁵ Grant Thornton, (2006), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης – αναλυτική Παρουσίαση, Δεύτερη έκδοση, Αθήνα

Το Πρότυπο επίσης δεν καλύπτει τις επισφαλείς απαιτήσεις. Σε περίπτωση που κάποιο άλλο Πρότυπο ασχολείται με ένα ειδικό τύπο πρόβλεψης, ενδεχόμενης απαίτησης ή υποχρέωσης η επιχείρηση εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο και όχι το Δ.Λ.Π. 37.

5.4.2. Ορισμοί

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

Πρόβλεψη: είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού,

Υποχρέωση: είναι μια παρούσα δέσμευση της επιχείρησης που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να προκαλέσει μια εκροή από την επιχείρηση πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη,

Γεγονός που δεσμεύει: είναι το ένα γεγονός που δημιουργεί μια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, το οποίο έχει ως αποτέλεσμα μια επιχείρηση να μην έχει καμία πραγματική εναλλακτική λύση εκτός από το διακανονισμό αυτής της δέσμευσης,

⇒ Νόμιμη δέσμευση: είναι η δέσμευση που προέρχεται από:

- Ένα συμβόλαιο
- Νομοθεσία
- Άλλη λειτουργία νόμου.

Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι:

- Μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης, ή
- Μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος αλλά δεν καταχωρείται γιατί:
 - Ø Δεν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα χρειαστεί για να διακανονισθεί η δέσμευση,
 - Ø Το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

Επαχθής σύμβαση: είναι η σύμβαση στην οποία τα αναπόφευκτα έξοδα εκπλήρωσης των υποχρεώσεων, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνουν τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν σύμφωνα με αυτή.

Αναδιάρθρωση: είναι ένα πρόγραμμα που σχεδιάζεται και ελέγχεται από τη Διεύθυνση και ουσιαστικά αλλάζει είτε:

- Το πεδίο της επιχειρηματικής δραστηριότητας που έχει αναληφθεί από την επιχείρηση, ή
- Τον τρόπο με τον οποίο η επιχειρηματική αυτή δραστηριότητα καθοδηγείται.

5.4.3. Προβλέψεις

- Έννοια των προβλέψεων και διάκρισή τους από άλλες υποχρεώσεις

Όπως έχει προαναφερθεί, πρόβλεψη είναι μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού, δηλαδή δεν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς την ύπαρξη της υποχρέωσης που είναι βέβαιη κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού. Η αβεβαιότητα υπάρχει είτε ως προς τον χρόνο επέλευσης του ζημιογόνου γεγονότος είτε ως προς το ύψος του ποσού, που θα καταβάλλει η επιχείρηση για την εξόφληση της υποχρέωσης.

Οι προβλέψεις διακρίνονται από τις άλλες υποχρεώσεις της επιχείρησης, όπως π.χ. από τις υποχρεώσεις προς προμηθευτές, πιστωτές καθώς και τα δουλεμένα έξοδα (πληρωτέα που εμφανίζονται στους μεταβατικούς λογαριασμούς), γιατί στις προβλέψεις υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το χρόνο εξόφλησης ή ως προς το ποσό καταβολής για το διακανονισμό τους.

-Καταχώρηση των προβλέψεων στα βιβλία

Για τη διενέργεια μιας πρόβλεψης, δηλαδή για την καταχώρησή της στα βιβλία, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Η επιχείρηση να έχει μια παρούσα δέσμευση (νόμιμη ή τεκμαιρόμενη) ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος.
- Να είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης.

- Μια αξιόπιστη εκτίμηση να μπορεί να γίνει για το ποσό της δέσμευσης.

5.4.4. Ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Η ενδεχόμενη υποχρέωση, όπως έχει ήδη προαναφερθεί είναι είτε μια πιθανή δέσμευση, είτε μια παρούσα, που προκύπτουν από γεγονότα του παρελθόντος. Η ενδεχόμενη υποχρέωση δεν καταχωρείται στα βιβλία ως μια υποχρέωση, αλλά απλώς γνωστοποιείται. Αξίζει να σημειωθεί ότι δεν γίνεται ούτε γνωστοποίηση της ενδεχόμενης υποχρέωσης, στην περίπτωση που η πιθανότητα εκροής πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, είναι απομακρυσμένη.

Όταν μια επιχείρηση είναι συνυπεύθυνη με άλλους στο ακέραιο για μια δέσμευση, το μέρος της δέσμευσης που αναμένεται να εκπληρωθεί από τρίτους θεωρείται ενδεχόμενη υποχρέωση. Η επιχείρηση καταχωρεί πρόβλεψη για το μέρος της δέσμευσης για το οποίο η εκροή πόρων, που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, είναι πιθανή, εκτός, στις εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει.

5.4.5. Ενδεχόμενες απαιτήσεις

Όπως προαναφέρθηκε ενδεχόμενη απαίτηση είναι μια πιθανή απαίτηση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση, ή τη μη πραγματοποίηση, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ' ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχείρησης. Η ενδεχόμενη απαίτηση δεν πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία, αλλά πρέπει να γνωστοποιείται όταν είναι πιθανή μια εισροή στην επιχείρηση οικονομικών ωφελειών. Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις προκύπτουν συνήθως από απρογραμμάτιστα ή άλλα μη αναμενόμενα γεγονότα, που δημιουργούν την πιθανότητα μιας εισροής οικονομικών ωφελειών στην επιχείρηση.

5.4.6. Διαφορές ΔΛΠ 37 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Η έννοια των προβλέψεων κατά την Ελληνική Νομοθεσία διαφέρει ριζικά με την έννοια των προβλέψεων κατά το ΔΛΠ 37. Κατά το πρότυπο η πρόβλεψη είναι βεβαία υποχρέωση και η αβεβαιότητα αναφέρεται μόνο στο χρόνο και το ποσό, ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία η αβεβαιότητα περιλαμβάνει και αυτή καθ' αυτή την ύπαρξη του ζημιογόνου αποτελέσματος. Δηλαδή συγγέεται η έννοια της πρόβλεψης με την έννοια της ενδεχόμενης υποχρέωσης. Το ποσό της πρόβλεψης, όπως και στο ΔΛΠ 37, πρέπει να είναι το εκτιμώμενο ποσό της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Ωστόσο, στην Ελληνική Νομοθεσία δεν προβλέπεται δυνατότητα προεξόφλησης των εκτιμώμενων ποσών της δαπάνης. Η Ελληνική Νομοθεσία δεν αντιμετωπίζει το θέμα της Επαχθούς Σύμβασης και επομένως δεν διενεργείται πρόβλεψη. Αναφορικά με την Αναδιάρθρωση της επιχείρησης, το ΔΛΠ 37 την ορίζει ως ένα πρόγραμμα της επιχείρησης με το οποίο ουσιαστικά αλλάζει είτε το πεδίο επιχειρηματικής δραστηριότητας, είτε ο τρόπος με τον οποίο η δραστηριότητα αυτή καθοδηγείται. Καταχωρείται πρόβλεψη μόνο όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που θέτει το πρότυπο για την καταχώρηση πρόβλεψης. Στην Ελληνική Νομοθεσία το θέμα της αναδιάρθρωσης της επιχείρησης δεν αντιμετωπίζεται με προβλέψεις.

Οι πραγματοποιούμενες δαπάνες αντιμετωπίζονται ως «έξοδα πολυετούς απόσβεσης». Το ΔΛΠ 37 ορίζει ακόμα και προβλέψεις για περιβαλλοντολογικούς παράγοντες, οι οποίες καταχωρούνται μόνο αν υπάρχει νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση για μελλοντική αποκατάσταση του περιβάλλοντος.

5.5 ΔΛΠ 38– ΆΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

5.5.1. Σκοπός

Το Πρότυπο 38 έχει σκοπό να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος κάποιο άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

Το Πρότυπο ορίζει η επιχείρηση να καταχωρεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μόνο στην περίπτωση που πληρούνται, ορισμένα κριτήρια, καθορίζει πώς να αποτιμάται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα στοιχεία αυτά.

5.5.2. Πεδίο εφαρμογής

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για τη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Κατ' εξαίρεση δεν εφαρμόζεται για τα:

- άυλα περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μια επιχείρηση για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα» και Δ.Λ.Π. 11 «Συμβάσεις Κατασκευής Έργων», αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρου Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος», μισθώσεις Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις», από παροχές σε εργαζόμενους Δ.Λ.Π. 19 «Παροχές σε εργαζόμενους», υπεραξία που προκύπτει από ενοποίησης επιχειρήσεων Δ.Λ.Π. 22 «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων»).
- χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, που ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 32 "Χρηματοπιστωτικά μέσα : Γνωστοποίηση και παρουσίαση"
- μεταλλευτικά δικαιώματα και δαπάνες για εξερεύνηση, ή ανάπτυξη και εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικών αερίων και όμοιων μη αναγεννώμενων πόρων, και
- άυλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν σε ασφαλιστικές επιχειρήσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια με τους δικαιούχους αυτών.

Παράλληλα για να αποφασίσουμε αν ένα περιουσιακό στοιχείο, στο οποίο ενσωματώνονται τόσο άυλα όσο και υλικά στοιχεία, πρέπει να ενταχθεί στις ενσώματες ακινητοποιήσεις (οπότε θα εφαρμοστεί το Δ.Λ.Π. 16) ή να ενταχθεί στην κατηγορία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, οπότε θα εφαρμοστεί το σχολιαζόμενο Πρότυπο 38, πρέπει

να εκτιμήσουμε πιο από τα δύο στοιχεία είναι το ουσιαστικότερο και να εντάξουμε το στοιχείο ανάλογα. Η ένταξη συνεπώς του στοιχείου σε μια από τις δύο κατηγορίες είναι θέμα κρίσης.

Στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο. Μετά την αρχική καταχώρηση, ένας μισθωτής διαπραγματεύεται ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο. Δικαιώματα όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα αποκλείονται από το Δ.Λ.Π. 17 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού του Προτύπου.

Στην περίπτωση που ορισμένες δραστηριότητες ή συναλλαγές είναι τόσο εξειδικευμένες που καταλήγουν σε λογιστικά θέματα που μπορεί να χρειάζεται να αντιμετωπιστούν με ένα διαφορετικό τρόπο, εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του Προτύπου 38,

5.5.3. Προσδιορισμός της έννοιας των όρων που χρησιμοποιεί το Πρότυπο

Οι επόμενοι όροι που χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο έχουν τις εξής έννοιες:

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο, μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς φυσική υπόσταση, που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή για την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους, ή για διοικητικούς σκοπούς.

Περιουσιακό στοιχείο είναι μια πηγή πόρων ελεγχόμενη από την επιχείρηση ως αποτέλεσμα παρελθόντων συμβάντων, και από την οποία θα προκύψουν οικονομικά οφέλη.

Νομισματικά περιουσιακά στοιχεία είναι χρήματα που κατέχονται και περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε καθορισμένα ή προσδιοριστέα ποσά χρήματος.

Έρευνα είναι πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της απόκτησης νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης ή αντίληψης

Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιαστικά βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή της χρήσης.

Απόσβεση: είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Αποσβεστέο ποσό: είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις μειωμένο με την υπολειμματική του αξία.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

-είτε η περίοδος χρόνου κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση,

-είτε ο αριθμός παραγωγής ή ομοίων μονάδων, που αναμένεται να αποφέρει το περιουσιακό στοιχείο στην επιχείρηση.

Κόστος: είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδύναμων που καταβάλλονται ή η πραγματική αξία της άλλης αντιπαροχής που δίδεται για να αποκτηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο κατά το χρόνο κτήσης ή παραγωγής του.

Υπολειμματική αξία: είναι το καθαρό ποσό το οποίο η επιχείρηση αναμένει να λάβει από ένα περιουσιακό στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του, μετά την έκπτωση των αναμενόμενων δαπανών διάθεσης.

Πραγματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου: είναι το ποσό για το οποίο αυτό το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με πλήρη γνώση και τη θέληση τους, κάτω από κανονικές συνθήκες συναλλαγών.

Ενεργός αγορά είναι μια αγορά όταν τα στοιχεία που διαπραγματεύονται στην αγορά είναι ομοιογενή, τους αγοραστές και πωλητές μπορεί να τους βρίσκει κανείς οποτεδήποτε, και οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Λογιστική αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον ισολογισμό μετά την έκπτωση κάθε σωρευμένης απόσβεσης και κάθε σωρευμένης ζημίας απομείωσης αυτού.

5.5.4. Προϋποθέσεις για το χαρακτηρισμό ενός περιουσιακού στοιχείου ως άυλο

- Αναγνωρισιμότητα

Πρώτη βασική προϋπόθεση για χαρακτηριστεί ένα στοιχείο ως άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι να είναι **αναγνωρίσιμο**. Αναγνωρίσιμο θεωρείται το στοιχείο που η επιχείρηση

μπορεί να εκμισθώσει, πωλήσει, ανταλλάξει ή να διανείμει τα αναμενόμενα από αυτό μελλοντικά οφέλη, χωρίς όμως τη διάθεση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία χρησιμοποιούνται στην ίδια δραστηριότητα με το άυλο στοιχείο για την απόκτηση εσόδων. Η δυνατότητα διαχωρισμού δεν είναι μια αναγκαία προϋπόθεση για αναγνωρισιμότητα, αφού η επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να αναγνωρίζει ένα περιουσιακό στοιχείο με κάποιο άλλο τρόπο.

-Έλεγχος του άυλου στοιχείου

Η επιχείρηση ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο, αν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από τον υποκείμενο πόρο και επίσης να μπορεί να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Η δυνατότητα της επιχείρησης να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απέρρει κανονικά από νόμιμα δικαιώματα της επιχείρησης που προστατεύονται δικαστικώς. Εν απουσία νομίμων δικαιωμάτων, είναι περισσότερο δύσκολο να αποδειχθεί ο έλεγχος. Όμως, η δικαστική προστασία ενός δικαιώματος δεν είναι αναγκαίος όρος για να κριθεί ότι υφίσταται έλεγχος, αφού η επιχείρηση μπορεί να είναι σε θέση να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη της με κάποιο άλλο τρόπο.

5.5.5. Απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων

Περίοδος απόσβεσης

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, ενώ αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος στις οικονομικές καταστάσεις, μειωμένο με την υπολειμματική του αξία.

Το αποσβεστέο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται πάνω σε μια συστηματική βάση κατά την διάρκεια της ορθώς εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του.

Κατά μαχητή εκδοχή η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν θα υπερβεί τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση.

Η απόσβεση πρέπει να αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση.

5.5.6. Ελληνική Νομοθεσία

Η Ελληνική Νομοθεσία ορίζει ότι τα άυλα περιουσιακά 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 ή στο χρόνο της νομικής διάρκειάς τους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς τους, είτε, στην περίπτωση που το άυλο στοιχείο έχει από τον νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (π.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. Επίσης, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας είτε εκπίπτουν ολόκληρες κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, είτε, αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται σε 3 χρόνια.

5.5.7. Διαφορές ΔΛΠ 38 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Το ΔΛΠ 38 καθορίζει τρεις προϋποθέσεις, οι οποίες θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά, για να καταχωρηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αυτές είναι:

Αναγνωριστικότητα του στοιχείου.

Έλεγχος του στοιχείου από την επιχείρηση.

Προσδοκία απόκτησης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από το στοιχείο.

Τα ΕΛΠ δεν θέτουν σαφείς κανόνες καταχώρησης, παρά μόνο το άυλο στοιχείο καταχωρείται όταν προσδοκάτε ότι θα προσφέρει έργο μακράς αξιοποίησης.

Η αρχική καταχώρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων γίνεται όπως ορίζει και το ΔΛΠ 38. Η μεταγενέστερη αποτίμηση όμως, γίνεται σύμφωνα με τα ΕΛΠ πάντοτε στο κόστος κτήσης μειωμένο με τις σωρευτικές αποσβέσεις, ενώ σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 αποτιμώνται είτε στο κόστος κτήσης, είτε στην εύλογη αξία τους.³⁶

5.6 ΔΛΠ 39- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

5.6.1. Σκοπός- Πεδίο Εφαρμογής

Σκοπός του προτύπου αυτού, είναι η καθιέρωση αρχών για την καταχώρηση την αποτίμηση και την παροχή πληροφοριών σχετικά με τα χρηματοπιστωτικά μέσα, στις οικονομικές καταστάσεις.

Εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για όλα τα χρηματοπιστωτικά μέσα. Δεν εμπίπτουν όμως στο πεδίο εφαρμογής του τα παρακάτω:

- Δικαιώματα συμμετοχής σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των Προτύπων 27, 28 και 31 αντίστοιχα. .
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις από συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 17.
- Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εργοδοτών από προγράμματα παροχών προς τους εργαζόμενους για τα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 19.
- Δικαιώματα και υποχρεώσεις από ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ο, τα καθορίζονται στην παρ. 3 του Δ.Λ.Π. 32.
- Συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από την εξεταζόμενη επιχείρηση συμπεριλαμβανομένων δικαιωμάτων προαίρεσης, δικαιωμάτων αγοράς μετοχών και άλλων χρηματοπιστωτικών μέσων που ταξινομούνται στα ίδια κεφάλαια.
- Συμβάσεις χρηματοοικονομικής εγγύησης συμπεριλαμβανομένων πιστωτικών εντολών οι οποίες υποχρεώνουν σε πληρωμή, όταν ο χρεώστης αδυνατεί να εξοφλήσει το χρέος του.
- Σύμβαση για ενδεχόμενη ανταποδοτική σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων.
- Συμβάσεις που απαιτούν πληρωμή που βασίζεται σε κλιματολογικές γεωγραφικές ή άλλες μεταβλητές.

³⁶ Ντζανάτος Δ.(2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1η έκδοση

5.6.2. Ελληνική νομοθεσία

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 39, οι χορηγήσεις αντιμετωπίζονται ως χρηματοοικονομικά στοιχεία και υπόκεινται σε υποτίμηση. Οι διαφορές από την αποτίμηση μεταφέρονται κατά περίπτωση στα αποτελέσματα ή, υπό προϋποθέσεις κατευθείαν στην καθαρή θέση.

Στο άρθρο 280 του Π.Δ. 186/1992 του Κ.Β.Σ., που ρυθμίζει την αποτίμηση για φορολογικούς σκοπούς, δεν περιλαμβάνεται διάταξη για αποτίμηση χορηγήσεων. Τίθεται επομένως το ζήτημα αν οι κανόνες περί αποτίμησης των χορηγήσεων ανάλογα με τις διακρίσεις που προβλέπουν τα Δ.Λ.Π θα εφαρμόζονται μόνο για σκοπούς οικονομικών καταστάσεων, ή θα επεκτείνονται και στην αποτίμηση για φορολογικούς σκοπούς.

Το Κ.Λ.Σ.Τ. έχει προβλέψει δύο ειδών λογαριασμούς που διαχωρίζουν τα χρεόγραφα σε δύο κατηγορίες:

- συμμετοχές ή τίτλοι με πρόθεση διαρκούς κατοχής
- συμμετοχές ή τίτλοι με πρόθεση διακράτησης εντός της επόμενης χρήσης.

Το Δ.Λ.Π διαχωρίζει τα χρεόγραφα στις εξής κατηγορίες:

- εμπορικό χαρτοφυλάκιο: για όσα υπάρχει σκοπός πώλησης εντός της επόμενης περιόδου για αποκόμιση κέρδους.
- διακρατηθέντα έως την λήξη: όλα τα χρεόγραφα από τα οποία θα εισπραχθούν τόκοι και κεφάλαιο για όλη την διάρκειά τους.
- δάνεια παρασχεθέντα πρωτογενώς από την τράπεζα.
- διαθέσιμα προς πώληση: όσα χρεόγραφα δεν ανήκουν στις λοιπές κατηγορίες.

Οι κανόνες αποτίμησης των χρεογράφων, σύμφωνα με όσα προβλέπονται από το Δ.Λ.Π, μπορεί να δημιουργούν τόσο θετικές όσο και αρνητικές διαφορές από την αποτίμηση. Το άρθρο 28 παραγρ.5 του Κ.Β.Σ. προβλέπει αποτίμηση στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας.

Με βάση το Δ.Λ.Π, τα κέρδη και οι ζημιές από αποτίμηση χρεογράφων μεταφέρονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να μεταφέρονται απευθείας στην καθαρή θέση.

Με βάση όμως τις ελληνικές λογιστικές αρχές, το άρθρο 38 παραγρ.3 του Κ.Φ.Ε., ορίζει ότι η ζημία που τυχόν προκύπτει από την αποτίμηση χρεογράφων δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών «Αποθεματικά από Χρεόγραφα» προς συμψηφισμό με κέρδη από πώληση χρεογράφων ή από ανταλλαγή

Λήψη δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις νόμων περί αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων. Κέρδος από αποτίμηση δεν νοείται με βάση τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Το Δ.Λ.Π ορίζει πως τα παράγωγα προϊόντα θεωρούνται ότι έγιναν όλα για κερδοσκοπικούς σκοπούς (trading) εκτός εάν αποδειχθεί ότι έγιναν για αντιστάθμιση κινδύνου (hedging). Σύμφωνα λοιπόν με το πρότυπο, τα παράγωγα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους και εμφανίζονται στον Ισολογισμό. Όταν τα παράγωγα γίνονται μόνο για κερδοσκοπικούς σκοπούς, τότε η διαφορά από την αποτίμησή τους στην τρέχουσα αξία, καταχωρείται στα αποτελέσματα. Στην ελληνική νομοθεσία δεν υπάρχει διάταξη σχετική που να ορίζει συγκεκριμένα την λογιστική και την αποτίμηση των παραγώγων και πράξεων αντιστάθμισης

5.7 ΔΛΠ 40– ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

5.7.1. Σκοπός– Πεδίο Εφαρμογής

Στο πρότυπο 40 καθορίζεται η λογιστική αντιμετώπιση των επενδύσεων σε ακίνητα και οι σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση. Το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για την καταχώρηση, αποτίμηση και γνωστοποίησης της επένδυσης σε ακίνητα. Παράλληλα πραγματεύεται την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που κατέχονται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή.

5.7.2. Ορισμοί

Επένδυση σε ακίνητα: είναι ακίνητα που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή τον μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση, για να αποκομίζονται μισθώματα ή για κεφαλαιακή ενίσχυση ή και για τους δύο λόγους.

Ακίνητα χρησιμοποιούμενα από τον ιδιοκτήτη: είναι ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση) για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

Πραγματική αξία: είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαχθεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν σε μια αντικειμενική συναλλαγή.

Κόστος: είναι το ποσό των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκε ή η πραγματική αξία άλλης αντιπαροχής που δόθηκε για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το χρόνο της απόκτησης του ή της κατασκευής του.

Λογιστική αξία: είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον ισολογισμό.

5.7.3. Καταχώρηση- Αρχική αποτίμηση ακινήτου επένδυσης

Προϋποθέσεις για τη λογιστική καταχώρηση του ακινήτου επένδυσης

Για την καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης ενός ακινήτου επένδυσης πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες δύο προϋποθέσεις:

- να είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
- το κόστος της επένδυσης να μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Επισημαίνουμε ότι οι ίδιες δύο παραπάνω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν για να καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία και ένα λειτουργικό ακίνητο και γενικότερα λειτουργικό πάγιο στοιχείο (Πρότυπο 16).

5.7.4. Δαπάνες μεταγενέστερες του χρόνου κτήσης του ακινήτου επένδυσης

Οι δαπάνες αυτές διακρίνονται σε δαπάνες κεφαλαίου και δαπάνες εισοδήματος όπως ακριβώς ορίζονται και στο Δ.Λ.Π. 16. επίσης σε δαπάνες προσηκόντων και βελτιώσεων και δαπάνες συντήρησης και επισκευών. Κατά το πρότυπο δαπάνες μεταγενέστερες που αφορούν ένα ακίνητο επένδυσης που έχει ήδη καταχωρηθεί στα βιβλία πρέπει να προστίθεται στη λογιστική αξία της επένδυσης, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Όλες οι άλλες μεταγενέστερες δαπάνες πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα στη χρήση στην οποία πραγματοποιούνται.

5.7.5. Ελληνική Νομοθεσία

Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει ξεχωριστή απεικόνιση των ακινήτων που κατέχονται για επένδυση, ή αποτελούν κεφαλαιουχική ενίσχυση. Στην Ελληνική Νομοθεσία

ορίζεται μόνο ότι ακίνητα, τα οποία αποφέρουν έσοδα, υπόκεινται σε απόσβεση, ενώ η εκτίμηση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων που εισφέρονται στην επιχείρηση από τους μετόχους γίνεται από ειδική επιτροπή, όπως ορίζεται στο άρθρο 9 του Ν. 2190/1920.

5.7.6. Διαφορές ΔΛΠ 40 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Το ΕΓΛΣ διακρίνει μόνο όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σε λειτουργικά (εντός εκμετάλλευσης) και μη λειτουργικά (εκτός εκμετάλλευσης) και ορίζει ότι μη λειτουργικά είναι τα πάγια στοιχεία που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Επισημαίνεται όμως, ότι ως «εκτός εκμετάλλευσης» το ΕΓΛΣ θεωρεί μόνο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν τεθεί ακόμη σε λειτουργία ή αυτά που τέθηκαν εκτός λειτουργίας και αυτά που δεν εκμεταλλεύονται, αλλά κατέχονται για μελλοντική χρήση ή για πώληση. Επομένως, τα εκμισθούμενα ακίνητα, τα οποία το ΔΛΠ 40 θεωρεί ακίνητα επένδυσης, το ΕΓΛΣ τα θεωρεί ακίνητα εκμετάλλευσης, αφού χρησιμοποιούνται σε παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης.

5.8. ΔΛΠ 41– Γεωργία

5.8.1. Σκοπός- Πεδίο Εφαρμογής

Το πρότυπο 41 έχει σκοπό να προδιαγράψει την λογιστική αντιμετώπιση, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν επιχειρήσεις με γεωργική δραστηριότητα.

Το πρότυπο αυτό δεν έχει εφαρμογή:

- για έδαφος που σχετίζεται με γεωργική δραστηριότητα, δηλαδή κατεχόμενη για οποιοδήποτε σκοπό γη.
- για άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα.
- για γεωργικά προϊόντα μετά τον χρόνο της συγκομιδής καθώς και για την μεταγενέστερη επεξεργασία τους.

5.8.2. Ορισμοί

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

Γεωργικό προϊόν είναι το συλλεχθέν από την συγκομιδή προϊόν των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία είναι τα ζώντα ζώα ή φυτά.

Βιολογικός μετασχηματισμός είναι οι διαδικασίες ανάπτυξης, περιορισμού, παραγωγής και γεννήσεως που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Ομάδα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων είναι μια συγκέντρωση όμοιων ζώων ή φυτών.

Συγκομιδή είναι η απόσπαση του προϊόντος από ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή τη λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

Ο βιολογικός μετασχηματισμός καταλήγει είτε σε περιουσιακές μεταβολές μέσω της ανάπτυξης, μείωσης ή γέννησης βιολογικών στοιχείων, είτε σε παραγωγή γεωργικού προϊόντος.

5.8.3. Καταχώρηση και αποτίμηση

Μια επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή γεωργικό προϊόν μόνο όταν:

- η επιχείρηση ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα γεγονότος του παρελθόντος.
- πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- η πραγματική αξία ή το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία αποτιμούνται στην πραγματική αξία τους μείον τις δαπάνες που πραγματοποιούνται μέχρι την πώληση. Μόνο όταν δεν υπάρχει διαθέσιμη πραγματική αξία αποτιμώνται στο κόστος μείον τις αποσβέσεις και τις ζημίες απομείωσης της αξίας τους.

Τα γεωργικά προϊόντα αποτιμώνται κατά την στιγμή της συγκομιδής, στην πραγματική αξία μείον τις δαπάνες. Η αξία αυτή θα αποτελέσει και το κόστος. Οι δαπάνες μέχρι την πώληση μπορούν να περιλαμβάνουν προμήθειες στους μεσίτες και πωλητές, εισφορές σε καταστατικά όργανα, σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων, όπως επίσης και φόρους ή δασμούς.

Ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας μπορεί να γίνεται με ομαδοποιήσεις προϊόντων ή περιουσιακών στοιχείων. Η πλέον αξιόπιστη αποτίμηση της πραγματικής αξίας προκύπτει από μία ενεργό αγορά. Εάν υπάρχουν περισσότερες από της μίας ενεργοί αγορές, τότε η επιχείρηση λαμβάνει υπόψη της την αγορά που αναμένεται να χρησιμοποιήσει. Εάν δεν υπάρχουν ενεργοί αγορές, τότε η επιχείρηση χρησιμοποιεί διαθέσιμα στοιχεία, όπως οι τιμές από πρόσφατες συναλλαγές ή αγοραίες τιμές για όμοια περιουσιακά στοιχεία αλλά με αναπροσαρμογή ώστε να αντανακλώνται οι διαφορές.

Από την αποτίμηση στην πραγματική αξία μείον τις δαπάνες, είτε κατά την αρχική καταχώρηση, είτε κατά την μεταγενέστερη αποτίμηση, θα προκύψουν **κέρδη** ή **ζημίες**. Τα κέρδη αυτά ή οι ζημίες καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.

5.8.4. Κρατικές επιχορηγήσεις

Οι χωρίς όρους κρατικές επιχορηγήσεις για ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο καταχωρούνται ως έσοδα μόνο όταν καθίστανται εισπράξιμες. Αν οι επιχορηγήσεις αυτές είναι με όρους που προβλέπουν, η επιχείρηση να μην ασχολείται σε συγκεκριμένη γεωργική δραστηριότητα, τότε αυτές καταχωρούνται στα έσοδα όταν οι όροι πληρούνται.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

ΔΠΧΠ1: ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

1. Σκοπός

Ο σκοπός του παρόντος Δ.Π.Χ.Α. είναι να εξασφαλίσει ότι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. και οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις, περιέχουν υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που: (α) παρέχει διαφάνεια στους χρήστες και είναι συγκρίσιμη για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται, (β) παρέχει ένα κατάλληλο σημείο εκκίνησης για τη λογιστική σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), και(γ) μπορεί να παραχθεί με κόστος το οποίο δεν υπερβαίνει τα οφέλη.

2. Πεδίο εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Α. αυτό: (α) στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., και (β) σε κάθε ενδιάμεση οικονομική κατάσταση που παρουσιάζει σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34 Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. είναι οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οικονομική οντότητα υιοθετεί τα Δ.Π.Χ.Α. με ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωσή της σε αυτές για τη συμμόρφωσή της με αυτά. Οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. συνιστούν τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. μιας οικονομικής οντότητας, αν, για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα:(α) παρουσίασε τις πιο πρόσφατες προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις της: (i) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν συμφωνούν από κάθε άποψη με τα

Δ.Π.Χ.Α.(ii) σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. από κάθε άποψη, με μόνη εξαίρεση ότι οι καταστάσεις δεν περιείχαν τη ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση συμμόρφωσης προς τα Δ.Π.Χ.Α., (iii) στις οποίες περιείχε τη ρητή δήλωση για συμμόρφωση με κάποια, αλλά όχι με όλα τα Δ.Π.Χ.Α.,(iv) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν είναι συνεπείς προς τα Δ.Π.Χ.Α. με την εφαρμογή ορισμένων Δ.Π.Χ.Α. για τη οριστικοποίηση στοιχείων για τα οποία δεν υφίσταντο εθνικές διατάξεις, ή(v) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις με συμφωνία ορισμένων ποσών με τα ποσά που προκύπτουν με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.,(β) κατάρτισε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. αποκλειστικά για εσωτερική χρήση, χωρίς να τεθούν στη διάθεση των ιδιοκτητών της οικονομικής οντότητας ή άλλων χρηστών εκτός της οικονομικής οντότητας,(γ) κατάρτισε ένα πακέτο αναφοράς σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. για σκοπούς ενοποίησης, χωρίς να καταρτίσει πλήρεις οικονομικές καταστάσεις όπως ορίζεται στο Δ.Λ.Π. 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (όπως τροποποιήθηκε το 2007), ή(δ) δεν παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις για τις προηγούμενες περιόδους.

ΔΠΧΠ2: ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

1.Σκοπός

Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων της οικονομικής οντότητας όταν αναλαμβάνει να διενεργήσει συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Ειδικότερα, απαιτεί να καταχωρίζονται οι επιδράσεις των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στα αποτελέσματα και στην καθαρή θέση της οικονομικής οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων που σχετίζονται με συναλλαγές όπου παρέχονται μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης στους εργαζόμενους.

2.Πεδίο αναφοράς

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, όπως:

α) συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους, όπου η οικονομική οντότητα λαμβάνει αγαθά ή

υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας (συμπεριλαμβανομένων μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης)

β) συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, όπου η οικονομική οντότητα αποκτά αγαθά και υπηρεσίες αναλαμβάνοντας υποχρεώσεις έναντι αυτού που παρέχει εκείνα τα αγαθά και υπηρεσίες για ποσά που βασίζονται στην τιμή (ή την αξία) των μετοχών της οικονομικής οντότητας ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας, και

γ) συναλλαγές όπου η οικονομική οντότητα λαμβάνει ή αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες και οι όροι της συμφωνίας παρέχουν τη δυνατότητα είτε στην οικονομική οντότητα είτε στον προμηθευτή εκείνων των αγαθών και υπηρεσιών να επιλέξει αν η οικονομική οντότητα θα διακανονίσει τοις μετρητοίς (ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία) ή μέσω της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων

Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, μεταβιβάσεις των συμμετοχικών τίτλων μιας οικονομικής οντότητας από τους μετόχους της σε μέρη που έχουν προμηθεύσει αγαθά ή υπηρεσίες στην οικονομική οντότητα (συμπεριλαμβανομένων των εργαζόμενων) είναι συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, εκτός αν η μεταβίβαση γίνεται για σαφώς διαφορετικό σκοπό από την πληρωμή για αγαθά ή υπηρεσίες που προμηθεύτηκε η οικονομική οντότητα. Αυτό ισχύει και για μεταβιβάσεις συμμετοχικών τίτλων της μητρικής εταιρείας της οντότητας ή συμμετοχικών τίτλων άλλης οντότητας του ίδιου ομίλου, σε μέρη που έχουν προμηθεύσει αγαθά και υπηρεσίες στην οντότητα.

Για τους σκοπούς του παρόντος ΔΠΧΑ, μια συναλλαγή με εργαζόμενο (ή άλλο μέρος) με την ιδιότητα του κατόχου συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας δεν αποτελεί συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Για παράδειγμα, αν η οικονομική οντότητα παραχωρήσει σε όλους τους κατόχους μιας συγκεκριμένης κατηγορίας συμμετοχικών τίτλων της το δικαίωμα να αποκτήσουν συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας σε τιμή χαμηλότερη της εύλογης αξίας των συμμετοχικών τίτλων αυτών και το δικαίωμα παραχωρηθεί σε εργαζόμενο επειδή είναι κάτοχος των συμμετοχικών τίτλων της συγκεκριμένης κατηγορίας, η παραχώρηση ή η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος δεν υπόκειται στις απαιτήσεις του παρόντος ΔΠΧ

ΔΠΧΠ3:ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1.Σκοπός

Σκοπός του παρόντος Δ.Π.Χ.Α., είναι η βελτίωση της συνάφειας, αξιοπιστίας και συγκρισιμότητας των στοιχείων που παρέχει μια αναφέρουσα οντότητα στις οικονομικές της καταστάσεις, για μια συνένωση επιχειρήσεων και τις επιδράσεις της. Για την επίτευξή του, το παρόν Δ.Π.Χ.Α. θέτει αρχές και απαιτήσεις ως προς τον τρόπο με τον οποίο ο αποκτών:

- α) αναγνωρίζει και επιμετρά στις οικονομικές του καταστάσεις τα αναγνωρίσιμα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία, τις αναληφθείσες υποχρεώσεις καθώς και τυχόν μη ελέγχουσες συμμετοχές στον αποκτώμενο,
- β) αναγνωρίζει και επιμετρά την υπεραξία που αποκτήθηκε στη συνένωση επιχειρήσεων ή το κέρδος μιας αγοράς ευκαιρίας και
- γ) προσδιορίζει ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιήσει ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν τη δυνατότητα να αξιολογήσουν τη φύση και τη χρηματοοικονομική επίδραση της συνένωσης επιχειρήσεων.

2.Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν Δ.Π.Χ.Α. ισχύει για συναλλαγή ή άλλο γεγονός που ικανοποιεί τον ορισμό της συνένωσης επιχειρήσεων. Αυτό το Δ.Π.Χ.Α. δεν εφαρμόζεται:α) στην ίδρυση κοινοπραξίας. β) στην απόκτηση περιουσιακού στοιχείου ή ομάδας περιουσιακών στοιχείων που δεν αποτελούν επιχείρηση. Σε περιπτώσεις όπως αυτή, ο αποκτών θα διαπιστώσει και θα αναγνωρίσει τα επιμέρους αναγνωρίσιμα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων εκείνων των περιουσιακών στοιχείων που ανταποκρίνονται στον ορισμό και τα κριτήρια αναγνώρισης άυλων περιουσιακών στοιχείων στο [Δ.Λ.Π. 38](#) Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία) και τις αναληφθείσες υποχρεώσεις. Το κόστος της ομάδας θα επιμεριστεί στα επιμέρους αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις με βάση τις σχετικές τους εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία αγοράς. Συναλλαγή τέτοιου είδους δεν καταλήγει σε υπεραξία.γ) συνένωση οικονομικών οντοτήτων ή επιχειρήσεων κάτω από κοινό έλεγχο . Μια οικονομική οντότητα θα προσδιορίζει εάν μια συναλλαγή ή άλλο γεγονός αποτελεί συνένωση επιχειρήσεων με την εφαρμογή του ορισμού στο παρόν Δ.Π.Χ.Α., το οποίο απαιτεί τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία και οι αναληφθείσες υποχρεώσεις να

αποτελούν μια επιχείρηση. Εάν τα αποκτηθέντα περιουσιακά στοιχεία δεν αποτελούν επιχείρηση, η αναφέρουσα οικονομική οντότητα θα λογιστικοποιεί τη συναλλαγή ή άλλο γεγονός ως απόκτηση περιουσιακού στοιχείου.

-

ΔΠΧΠ4: ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ

1.Σκοπός

Ο σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να προδιαγράψει τη χρηματοοικονομική αναφορά για ασφαλιστήρια συμβόλαια από οποιαδήποτε οικονομική οντότητα εκδίδει τέτοια συμβόλαια (περιγράφεται στο παρόν ΔΠΧΑ ως ο ασφαλιστής), μέχρι να ολοκληρώσει το συμβούλιο τη δεύτερη φάση της εργασίας του για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια. Ειδικότερα, το παρόν ΔΠΧΑ απαιτεί:

α) βελτιώσεις περιορισμένης έκτασης στη λογιστική που εφαρμόζουν οι ασφαλιστές σε ασφαλιστήρια συμβόλαια, β) γνωστοποιήσεις που καθορίζουν και εξηγούν τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων των ασφαλιστών που ανακύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια και βοηθούν τους χρήστες εκείνων των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών από ασφαλιστήρια συμβόλαια.

2.Πεδίο εφαρμογής

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ αυτό σε:

α) ασφαλιστήρια συμβόλαια (συμπεριλαμβανομένων των συμβολαίων αντασφάλισης) που εκδίδει και συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει,β) χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδει με χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής (βλ. παράγραφο 35). Το ΔΠΧΑ 7 *Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις* απαιτεί γνωστοποίηση σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα, συμπεριλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών μέσων που περιέχουν τέτοια χαρακτηριστικά.

ΔΠΧΠ5: ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΚΟΠΕΙΣΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

1.Σκοπός

Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση διακοπεισών δραστηριοτήτων. Ειδικότερα, το ΔΠΧΑ απαιτεί: α) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα για πώληση να επιμετρώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και η απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων αυτών να παύσει και,β) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην όψη του ισολογισμού και τα αποτελέσματα των διακοπεισών δραστηριοτήτων να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

2.Πεδίο εφαρμογής

Οι απαιτήσεις κατάταξης και παρουσίασης του παρόντος ΔΠΧΑ εφαρμόζονται σε όλα τα αναγνωρισμένα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (1) και σε όλες τις ομάδες εκποίησης της οικονομικής οντότητας. Οι απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ εφαρμόζονται σε όλα τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και στις ομάδες εκποίησης (καθώς παρατίθενται στην παράγραφο 4), εκτός από τα περιουσιακά στοιχεία που αναφέρονται στην παράγραφο 5 που θα συνεχίσουν να επιμετρώνται σύμφωνα με το Πρότυπο που σημειώνεται.

Τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (καθώς αναθεωρήθηκε το 2003) δεν ανακατατάσσονται ως κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία μέχρι να ικανοποιήσουν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ. *Περιουσιακά στοιχεία* μιας κατηγορίας που η οικονομική οντότητα κανονικά θα θεωρούσε ότι είναι μη κυκλοφορούντα στοιχεία που αποκτώνται αποκλειστικά με την προοπτική να επαναπωληθούν δεν κατατάσσονται ως κυκλοφορούντα εκτός αν πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.

Ορισμένες φορές, η οικονομική οντότητα διαθέτει μια ομάδα περιουσιακών στοιχείων με κάποιες άμεσα συγγενείς υποχρεώσεις, σε μία ενιαία συναλλαγή. Τέτοια ομάδα εκποίησης μπορεί να είναι μία ομάδα μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών, μία μεμονωμένη μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών ή τμήμα μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών (2). Η ομάδα μπορεί να περιλαμβάνει οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας, περιλαμβανομένων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και περιουσιακά στοιχεία που η παράγραφος 5 εξαιρεί από τις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ. Αν ένα μη κυκλοφορούν περιουσιακό στοιχείο που εμπίπτει στις απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ αποτελεί μέρος μιας ομάδας εκποίησης, οι απαιτήσεις επιμέτρησης του παρόντος ΔΠΧΑ εφαρμόζονται στην ομάδα ως σύνολο, ώστε η ομάδα να επιμετράται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας της και της εύλογης αξίας της μείον το κόστος πώλησής της. Οι απαιτήσεις για την επιμέτρηση των διακεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της ομάδας εκποίησης παρατίθενται στις παραγράφους 18, 19 και 23.

ΔΠΧΑ6: ΈΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΟΡΥΚΤΩΝ ΠΟΡΩΝ

1.Σκοπός

Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να προσδιορίσει τον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων για την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων. Ειδικότερα, το ΔΠΧΑ απαιτεί: α) βελτιώσεις περιορισμένης έκτασης στις υφιστάμενες λογιστικές πρακτικές που ακολουθούνται για δαπάνες που αφορούν την έρευνα και την αξιολόγηση β) οι οικονομικές οντότητες που αναγνωρίζουν περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση να τα ελέγχουν για απομείωση αξίας σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ και να επιμετρούν οποιαδήποτε απομείωση αξίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων, γ) γνωστοποιήσεις που προσδιορίζουν και επεξηγούν τα ποσά που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας τα οποία απορρέουν από την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων, και βοηθούν τους χρήστες εκείνων των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τα ποσά, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών από τα αναγνωρισθέντα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση.

2.Πεδίο εφαρμογής

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ στις δαπάνες έρευνας και αξιολόγησης που πραγματοποιεί. Το ΔΠΧΑ δεν ασχολείται με άλλες πτυχές της λογιστικής που εφαρμόζουν οικονομικές οντότητες που ασχολούνται με την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων. Μια οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το ΔΠΧΑ σε δαπάνες που πραγματοποιούνται:

α) πριν από την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων, όπως οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προτού η οικονομική οντότητα λάβει το νομικά ισχυρό δικαίωμα να εξερευνήσει μια ορισμένη περιοχή, β) εφόσον έχει αποδειχτεί η τεχνική δυνατότητα και οικονομική βιωσιμότητα της εξόρυξης ενός ορυκτού πόρου.

Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση

Τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση επιμετρώνται στο κόστος.

Στοιχεία του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση

Μια οικονομική οντότητα επιλέγει μια πολιτική που καθορίζει τις δαπάνες που αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση και εφαρμόζει την πολιτική αυτή με συνέπεια. Κατά την επιλογή αυτή, μια οικονομική οντότητα εξετάζει τον βαθμό στον οποίο μια δαπάνη μπορεί να συσχετιστεί με την έρευνα συγκεκριμένων ορυκτών πόρων. Ακολουθεί μη εξαντλητικός κατάλογος με παραδείγματα δαπανών που μπορούν να συμπεριληφθούν στην αρχική επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση:

- α) η απόκτηση του δικαιώματος έρευνας
- β) οι τοπογραφικές, γεωλογικές, γεωχημικές και γεωφυσικές μελέτες
- γ) οι δοκιμαστικές γεωτρήσεις
- δ) η εκσκαφή κατά ερευνητικά ορύγματα
- ε) η δειγματοληψία και

στ) οι δραστηριότητες που σχετίζονται με την αξιολόγηση της τεχνικής δυνατότητας και οικονομικής βιωσιμότητας της εξόρυξης ενός ορυκτού πόρου.

Οι δαπάνες που σχετίζονται με την ανάπτυξη των ορυκτών πόρων δεν αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από την έρευνα και την αξιολόγηση. Το Πλαίσιο και το ΔΛΠ 38 *Άυλα περιουσιακά στοιχεία* παρέχουν καθοδήγηση για την αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από την ανάπτυξη.

ΔΠΧΠ7: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

1.Σκοπός

Στόχος του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να υποχρεωθούν οι οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν στις οικονομικές τους καταστάσεις στοιχεία τα οποία επιτρέπουν στους χρήστες να αξιολογήσουν:

α) τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση και την απόδοση της οικονομικής οντότητας, και

β) τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οικονομική οντότητα εκτέθηκε κατά την περίοδο και κατά την ημερομηνία αναφοράς, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους.

Οι αρχές του παρόντος ΔΠΧΑ συμπληρώνουν τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση και του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση.

2.Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:

α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 *Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις*, το ΔΛΠ 28 *Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις* ή το ΔΛΠ 31 *Συμμετοχές σε*

κοινοπραξίες. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, το ΔΛΠ 27, το ΔΛΠ 28 ή το ΔΛΠ 31 επιτρέπουν σε μια οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή εταιρεία ή σε κοινοπραξία βάσει του ΔΛΠ 39. Στις περιπτώσεις αυτές οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις γνωστοποίησης του ΔΛΠ 27, του ΔΛΠ 28 ή του ΔΛΠ 31, επιπλέον εκείνων του παρόντος ΔΠΧΑ. Επίσης, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές ή συγγενείς εταιρείες ή κοινοπραξίες εκτός αν το παράγωγο ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου του ΔΛΠ 32

β) δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 *Παροχές σε εργαζομένους*

γ) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μια συνένωση επιχειρήσεων (βλ. ΔΠΧΑ 3 *Συνενώσεις επιχειρήσεων*). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα

δ) ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΑ 4 *Ασφαλιστήρια συμβόλαια*. Ωστόσο, το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε ασφαλιστήρια συμβόλαια εφόσον το ΔΛΠ 39 απαιτεί η οικονομική οντότητα να τα λογιστικοποιεί χωριστά. Επιπροσθέτως, ένας εκδότης εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ σε συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης εάν ο εκδότης εφαρμόζει το ΔΛΠ 39 στην αναγνώριση και επιμέτρηση των συμβάσεων, αλλά εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 4 εάν επιλέξει, σύμφωνα με την παράγραφο 4 στοιχείο δ) του ΔΠΧΑ 4, να εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 4 στην αναγνώριση και επιμέτρησή τους

ε) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβόλαια και δεσμεύσεις στο πλαίσιο πληρωμών που βασίζονται στην αξία των μετοχών, ως προς τα οποία ισχύει το ΔΠΧΑ 2 *Παροχές* που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, με τη διαφορά ότι το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για τα συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 5-7 του ΔΛΠ 39.

Το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για αναγνωρισμένα και μη χρηματοοικονομικά μέσα. Στα αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39. Στα μη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα περιλαμβάνονται ορισμένα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος ΔΠΧΑ μολονότι βρίσκονται εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΔΛΠ 39 (όπως ορισμένες δανειακές δεσμεύσεις).

Το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39 (βλ. παραγράφους 5-7 του ΔΛΠ 39).

Στις περιπτώσεις που το παρόν ΔΠΧΑ απαιτεί γνωστοποιήσεις ανά κατηγορία χρηματοοικονομικού μέσου, η οικονομική οντότητα ομαδοποιεί τα χρηματοοικονομικά μέσα σε κατηγορίες οι οποίες ανταποκρίνονται στη φύση των γνωστοποιούμενων πληροφοριών και λαμβάνουν υπόψη τα χαρακτηριστικά των υπόψη χρηματοοικονομικών μέσων. Η οικονομική οντότητα παρέχει επαρκείς πληροφορίες που επιτρέπουν τη συμφωνία με τα κονδύλια που περιλαμβάνονται στον ισολογισμό.

ΔΠΧΠ8: ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΙ ΤΟΜΕΙΣ

1.Βασική αρχή

Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της τη δυνατότητα να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνει και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργεί.

2.Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται:

α) στις ατομικές ή τις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας: i) της οποίας οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών), ή ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας τίτλων σε δημόσια αγορά και β) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία:i) της οποίας οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών), ή ii) της οποίας οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό

ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας τίτλων σε δημόσια αγορά.

Εάν μια οικονομική οντότητα η οποία δεν υποχρεούται να εφαρμόσει το παρόν πρότυπο επιλέξει να γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με τομείς που δεν συμφωνούν με το παρόν πρότυπο, δεν παρουσιάζει τις πληροφορίες αυτές ως κατά τομέα πληροφόρηση.

Αν μια χρηματοοικονομική έκθεση περιέχει τόσο τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας μητρικής εταιρείας, η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου, όσο και τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, η κατά τομέα πληροφόρηση χρειάζεται να παρουσιάζεται μόνο για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ- ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των ΔΛΠ στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών/πρακτικών/αρχών και πρότεινε όπως, από το 2005, τα ΔΛΠ εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση .

Σύμφωνα με το νόμο 2992/2002 άρθρο 1, τα ΔΛΠ εφαρμόζονται στη χώρα μας από 1/1/2003.

- Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

- Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Α.Ε. και επιλέγουν τους τακτικούς από το νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών(Σ.Ο.Ε.Λ.).

Η εφαρμογή των ΔΛΠ επηρεάζει την ανάλυση της χρηματοοικονομικής πορείας και απόδοσης των επιχειρήσεων, την ποιότητα και σύνθεση της λογιστικής πληροφόρησης, όπως αυτή εκφράζεται μέσα από τις λογιστικές καταστάσεις και την επικοινωνία μεταξύ επιχειρήσεων, αναλυτών και επενδυτών. Τα ΔΛΠ επηρεάζουν συνολικά κάθε πλευρά της επιχειρηματικής δραστηριότητας, την παραγωγική διαδικασία, την κοστολογική και τιμολογιακή πολιτική, τη διαμόρφωση της επενδυτικής στρατηγικής, την αντιστάθμιση των χρηματοοικονομικών κινδύνων, το δανεισμό, την κερδοφορία και φορολόγηση των επιχειρήσεων, το λογιστικό έλεγχο αυτών, τις συγχωνεύσεις και εξαγορές επιχειρήσεων, καθώς και το χαρακτήρα της διοίκησης των επιχειρήσεων γενικότερα. Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένα ζητήματα, που ανακύπτουν από την υιοθέτηση και εφαρμογή των ΔΛΠ και τα οποία απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή, προκειμένου να γίνει ομαλά και χωρίς προβλήματα η μετάβαση στο διεθνές λογιστικό σύστημα. Το κόστος εκμάθησης και κατανόησης των διατάξεων των ΔΛΠ, αλλά και της εκ βάθρων αλλαγής του εγχώριου λογιστικού συστήματος από την απλή παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων έως τον υπολογισμό και την καταγραφή των διαφόρων λογιστικών μεγεθών και γεγονότων είναι τεράστιο τόσο σε χρόνο όσο και σε πόρους. Η εκπαίδευση του υπαλληλικού προσωπικού, η σε βάθος κατανόηση των διαφορών των ΔΛΠ με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και των σχετικών επιπτώσεων στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων και κυρίως η αλλαγή των λογιστικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ θα επιβαρύνουν σημαντικά την καθαρή θέση των επιχειρήσεων. Η σύγκριση όμως του κόστους με το όφελος που προκύπτει δείχνει ότι το τελευταίο υπερβαίνει κατά πολύ το πρώτο ιδιαίτερα σε μακροπρόθεσμη βάση. Η κύρια δύναμη πίσω από τη δημιουργία των ΔΛΠ είναι η παγκοσμιοποίηση των αγορών κεφαλαίου. Καθώς οι επενδυτές επιδιώκουν όλο και περισσότερο τη διεθνή διαφοροποίηση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου τους και οι επιχειρήσεις προσβλέπουν στην άντληση κεφαλαίου από εγχώριες και διεθνείς κεφαλαιαγορές, γίνεται φανερό πόσο σημαντική και αναγκαία είναι η εφαρμογή ενός διεθνούς λογιστικού συστήματος που θα περιορίζει τα κόστη και θα φέρνει επενδυτές και επιχειρήσεις κοντά. Η επιδίωξη από τους επενδυτές να προβλέψουν τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων τείνει να δημιουργεί ένα κλίμα αβεβαιότητας και αστάθειας στην κεφαλαιαγορά.

Σύμφωνα με την εταιρεία Συμβούλων Ασφαλίσεων Barnett Waddingham, η υιοθέτηση των ΔΛΠ οφείλει να γίνει με την απαραίτητη υπευθυνότητα και συνέπεια, διότι διαφορετικά οι

λογιστικές καταστάσεις δεν θα εκφράζουν την πραγματική χρηματοοικονομική εικόνα των επιχειρήσεων. Το κρίσιμο ερώτημα αναφέρεται στα πλαίσια στα οποία θα κυμανθεί και στον τρόπο με τον οποίο θα εκδηλωθεί η συμπεριφορά και η αντίδραση των επιχειρήσεων αμέσως μετά την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών τους με τα ΔΛΠ. Το παραπάνω ερώτημα αφορά κυρίως το βαθμό: α) αξιοπιστίας της λογιστικής πληροφόρησης που παρέχεται μέσα από τις δημοσιευόμενες λογιστικές καταστάσεις, β) συγκρισιμότητας των τελευταίων μεταξύ διαφορετικών επιχειρήσεων αλλά και μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου, και γ) συμμόρφωσης (compliance/ adoption rate) με τις επιμέρους διατάξεις των ΔΛΠ.

Η έλλειψη συγκρισιμότητας μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων σε συνδυασμό με το συνεπακόλουθο ενδεχόμενο παραποίησης των λογιστικών αποτελεσμάτων ή τουλάχιστον αδυναμίας ανάλυσης των τελευταίων με ακρίβεια και πιστότητα, θα μπορούσε να προκαλέσει χάος στις αγορές κεφαλαίου. Για την κοινότητα των επενδυτών, το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα και αβεβαιότητα όσον αφορά τη διαμόρφωση του επενδυτικού προγράμματος και χαρτοφυλακίου τους. Για τον κόσμο των επιχειρήσεων όμως το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να είναι καταστροφικό, καθώς η έλλειψη συγκρισιμότητας και η εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών μεθόδων μπορεί να οδηγήσουν τους επενδυτές να αναθεωρήσουν τις επενδυτικές επιλογές και κατευθύνσεις τους.

Άλλη εστία ανησυχίας για τους επενδυτές και προβληματισμού για τις επιχειρήσεις είναι η ενδεχόμενη αλλαγή των όρων και συνθηκών του επιχειρηματικού σκηνικού, δηλαδή το πώς θα επηρεαστούν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των επιχειρήσεων, το μερίδιο αγοράς που κατέχουν, η βιωσιμότητά τους, καθώς και η αντίδραση και συμπεριφορά

των ανταγωνιστών. Τα ΔΛΠ επηρεάζουν όλες τις επιχειρήσεις και ιδιαίτερα εκείνες που είναι μεγάλου μεγέθους συγκριτικά με τις μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις, καθώς οι επιλογές τους γίνονται σε μεγαλύτερο βαθμό αντικείμενο κριτικής από επενδυτές και ελεγκτές και ευκολότερα έλκουν την προσοχή των εποπτικών αρχών. Το ερώτημα που προβάλλει είναι κατά πόσο οι επιχειρήσεις έχουν συνειδητοποιήσει τη σημαντικότητα και τη βαρύτητα των ΔΛΠ, καθώς τα τελευταία θα οδηγήσουν σε επαναπροσδιορισμό τα διάφορα λογιστικά μεγέθη, συμπεριλαμβανομένων και των δεικτών αποδοτικότητας.

Έρευνα του Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) δείχνει ότι οι επιχειρήσεις δεν έχουν διαπιστώσει πλήρως ή έχουν υποτιμήσει τις συνέπειες στις λογιστικές καταστάσεις τους από την εφαρμογή των ΔΛΠ (βλ. επίσης Wilson, 2001). Επομένως, ενδεχόμενη καθυστέρηση από τις επιχειρήσεις να προετοιμαστούν για την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να δημιουργήσει ακόμη και προβλήματα ανεπάρκειας πόρων στις ελεγκτικές εταιρείες, εξαιτίας της υψηλής ζήτησης που θα υπάρξει για παροχή συμβουλευτικών και καθοδηγητικών υπηρεσιών σχετικά με τη λογιστική των ΔΛΠ. Θα ήταν αρκετά χρήσιμο να ερευνηθεί ο τρόπος με τον οποίο τα κύρια χρηματοοικονομικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων, όπως κερδοφορία, χρηματοοικονομική μόχλευση κ.λπ., συμμετέχουν στο μηχανισμό λήψης αποφάσεων των επιχειρήσεων και προς ποια κατεύθυνση θα επηρέαζαν τις τελευταίες ως προς την εφαρμογή των ΔΛΠ. Από την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να προκύψουν ορισμένα ζητήματα, τα οποία προέρχονται από τις διαφορές των ΔΛΠ με την απερχόμενη λογιστική πρακτική. Για παράδειγμα, διαφορετικές μέθοδοι και συνθήκες απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, που μπορεί να χρησιμοποιούνται από τα δύο λογιστικά συστήματα, μπορεί να οδηγήσουν σε μια κατάσταση όπου ενώ ένα πάγιο στοιχείο έχει αποσβεσθεί υπό το ένα σύστημα συνεχίζει να αποσβένεται υπό το άλλο. Τέτοιου είδους ζητήματα μπορούν να προκύψουν επίσης όταν συγκεκριμένα λογιστικά μεγέθη θεωρούνται έξοδα από το ένα σύστημα, ενώ κεφαλαιοποιούνται και στη συνέχεια αποσβένονται από το άλλο. Επιπλέον, ο χρόνος αναγνώρισης μιας υποχρέωσης ή των ταμειακών εισροών/εκροών μιας επιχείρησης μπορεί να διαφέρει από το ένα σύστημα στο άλλο. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ενημέρωση των λογαριασμών διαθεσίμων πρέπει να συνοδεύεται από πραγματική εισροή/εκροή μετρητών ή μεταβολή του αντίστοιχου τραπεζικού λογαριασμού,

ενώ σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να αρκεί μόνο η έκδοση ή παραλαβή της εντολής πληρωμής. Ανάλογα ζητήματα μπορεί να προκύψουν και στην περίπτωση της αποτίμησης των αποθεμάτων.

Είναι απαραίτητο πριν και κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ να διασαφηνιστούν διάφορα θέματα, όπως ποιες ανάγκες πρέπει να καλύπτει το νέο λογιστικό σύστημα, πώς πρέπει να διαμορφώνονται τα ΔΛΠ ώστε να αποκτούν ευρεία αποδοχή και πώς μπορούν να επιλύονται τα διάφορα λογιστικά ζητήματα που μπορεί να προκύπτουν ώστε να αποφεύγονται δυσχέρειες και στρεβλώσεις. Είναι επίσης σημαντικό θέματα που αφορούν τη νομιμότητα, το κύρος και την επιβολή των ΔΛΠ, καθώς και τους απαραίτητους πόρους και τη συμμόρφωση με τα ΔΛΠ, να εξεταστούν και να διευκρινιστούν, προκειμένου να διασφαλιστεί η επιτυχία και η αποτελεσματικότητα από την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Η επιτυχία της υιοθέτησης και εφαρμογής των ΔΛΠ εξαρτάται από την απήχηση και την υποστήριξη που θα έχει το νέο λογιστικό σύστημα από την αγορά κεφαλαίων, αλλά και από τις αρμόδιες κρατικές και εποπτικές αρχές. Χωρίς την απαραίτητη προώθηση και ενίσχυση από εκείνους τους φορείς που έχουν τη δυνατότητα να προαγάγουν και να εγκαθιδρύσουν τα ΔΛΠ ανάμεσα στις επιχειρήσεις, θα είναι αρκετά δύσκολο οι συντελεστές της κεφαλαιαγοράς να αποδεχθούν, αλλά και να κατανοήσουν το πνεύμα του νέου λογιστικού συστήματος και τη σημασία της μετάβασης από το ελληνικό στο διεθνές λογιστικό σχέδιο. Επιπλέον, με τη συνδρομή των αρμόδιων κρατικών φορέων είναι δυνατή η δημιουργία ενός ολοκληρωμένου πλαισίου λειτουργίας του διεθνούς λογιστικού συστήματος και τυποποίησης των κανόνων που θα πρέπει να διέπουν την εφαρμογή των ΔΛΠ, ώστε να εξασφαλίζεται στο μέτρο του δυνατού η συγκρισιμότητα και να αποφεύγονται περιστατικά καιροσκοπισμού και αποπροσανατολισμού του επενδυτικού κοινού

Πιο συγκεκριμένα πολλές ερευνες σχετικές με την εφαρμογή των ΔΛΠ οδήγησαν στα εξής συμπεράσματα:

α) Στη συντριπτική τους πλειοψηφία, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν την έμμεση μέθοδο παρουσίασης των ταμιακών τους ροών.

β) Παρατηρούνται περιπτώσεις στον πίνακα μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, απευθείας μεταβολών στα ίδια κεφάλαια, χωρίς να συνοδεύονται από απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

γ) Επισημαίνεται ότι στην πλειονότητά τους οι εταιρείες δεν γνωστοποιούν ποια από τα αποθεματικά που περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια (ειδικότερα στα αποτελέσματα εις νέον) δεν είναι πραγματοποιημένα και σχετίζονται με αποτιμήσεις σε εύλογες αξίες.

δ) Στο σύνολό τους γνωστοποιούν επαρκώς σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 2 τις παροχές που βασίζονται στην αξία των συμμετοχικών τους τίτλων. Η επίδραση στα αποτελέσματα από την εφαρμογή του προτύπου δεν φαίνεται να είναι σημαντική, ενώ ερωτήματα υπάρχουν σχετικά με τον τρόπο μέτρησης της δαπάνης.

ε) Διαμορφώνεται σταδιακά η τάση να αναγνωρίζονται άυλα περιουσιακά στοιχεία κατά τη διαδικασία κατανομής του κόστους αγοράς θυγατρικών και συγγενών, εφαρμόζοντας τις απαιτήσεις του ΔΠΧΠ 3. Με τον τρόπο αυτόν, μειώνεται η αναγνωριζόμενη υπεραξία ή οποία πρέπει να σημειωθεί ότι δεν αποσβένεται.

στ) Βελτιώνεται ο βαθμός επάρκειας των παρεχόμενων πληροφοριών που έχουν να κάνουν με γνωστοποιήσεις σχετικές με την υπεραξία που προκύπτει από εξαγορές επιχειρήσεων, χωρίς όμως να έχει φτάσει σε ικανοποιητικό βαθμό.

ζ) Προβλήματα εμφανίζονται στην παράθεση γνωστοποιήσεων σχετικά με ελέγχους μείωσης της αξίας της υπεραξίας. Πολλές εταιρείες αναφέρουν ότι διενεργούν ελέγχους, χωρίς όμως να παρέχουν επαρκείς πληροφορίες. Ακόμα λιγότερες είναι οι εταιρείες, οι οποίες τελικά επιβαρύνουν τα αποτελέσματα με ζημιές μείωσης της αξίας της υπεραξίας.

η) Ικανοποιητική είναι η επάρκεια των γνωστοποιήσεων που σχετίζεται με διακοπείσες εκμεταλλεύσεις και κατεχόμενα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία (ΔΠΧΠ 5). Θετική διαπίστωση αποτελεί το γεγονός ότι όλο και περισσότερο οι εταιρείες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις του προτύπου σε σχέση με τη προηγούμενη χρήση.

θ) Θετική διαπίστωση αποτελεί το γεγονός ότι αρκετές εταιρείες προχώρησαν σε αναμορφώσεις και αναταξινομήσεις σε κονδύλια προηγούμενων χρήσεων, γνωστοποιώντας τις μεταβολές.

ι) Προβλήματα παρουσιάζονται σχετικά με τις γνωστοποιήσεις σημαντικών παραδοχών και εκτιμήσεων της διοίκησης. Οι γνωστοποιήσεις που παρέχονται πολλές φορές δεν είναι αναλυτικές, χωρίς όμως να μπορεί να εκτιμηθεί σε όλες τις περιπτώσεις η σημαντικότητα της παράλειψης. Αντίθετα, οι περισσότερες εταιρείες παρέχουν επαρκείς παραπομπές σε σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

κ) Ανεπάρκειες παρουσιάζονται στις γνωστοποιήσεις προβλέψεων φόρων. Πολλές εταιρείες δεν σχηματίζουν προβλέψεις (γεγονός που επισημαίνεται και από τις παρατηρήσεις των ελεγκτών), ενώ υπάρχουν αρκετές εταιρείες, οι οποίες διενεργούν προβλέψεις, τις οποίες δεν γνωστοποιούν διακριτά (περιλαμβάνονται στις λοιπές προβλέψεις).

λ) Παρατηρούνται παραλείψεις στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για χρηματοδοτικές μισθώσεις, όπου πολλές φορές παρατηρείται το γεγονός να μη γνωστοποιούνται οι ακινητοποιήσεις και οι επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχονται μέσω χρηματοδοτικών μισθώσεων.

μ) Διαπιστώνεται ότι οι επιχειρήσεις διενεργούν προβλέψεις για διάφορους κινδύνους και απεικονίζουν, βάσει αναλογιστικών μελετών, τις υποχρεώσεις προς το προσωπικό τους.

ν) Ανησυχίες προκαλεί το γεγονός ότι σε αρκετές κατηγορίες επιχειρήσεων έχουν σχηματιστεί αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, υψηλότερες των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων. Το ερώτημα που εύλογα ανακύπτει είναι εάν όντως θα μπορέσουν οι εταιρείες να ανακτήσουν αυτές τις απαιτήσεις.

ξ) Επισημαίνεται ότι στην πλειονότητά τους οι εταιρείες δεν κεφαλαιοποιούν το κόστος δανεισμού, ακολουθώντας τη βασική μέθοδο του ΔΛΠ 23. Το γεγονός αυτό ενδεχομένως να δημιουργήσει προβλήματα στο μέλλον, μιας που, με την αναθεώρηση του προτύπου, αυτή η πολιτική καταργείται (καθιστώντας υποχρεωτική την κεφαλαιοποίηση).

ο) Επαρκώς γνωστοποιεί η πλειονότητα των εταιρειών τις σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών, σύμφωνα με το ΔΛΠ 24, χωρίς να μπορούν να εκτιμηθούν τυχόν περιπτώσεις, στις οποίες δεν αναγνωρίζονται συνδεδεμένα μέρη. Τυχόν ανεπάρκειες εντοπίζονται σε γνωστοποιήσεις σχετικές με αποδοχές βασικών διοικητικών στελεχών.

π) Προβλήματα παρουσιάζονται στην εφαρμογή των ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39 για χρηματοοικονομικά εργαλεία, παρατηρούνται δε προβλήματα σχετικά με τη διακριτή

γνωστοποίηση τυχόν κερδών ή ζημιών σε εύλογη αξία. Ειδικότερα, αρκετές εταιρείες δεν γνωστοποιούν διακριτά την επίδραση στο αποτέλεσμα από την αποτίμηση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων, καθώς και την επίδραση στα ίδια κεφάλαια από την αποτίμηση διαθεσίμων προς πώληση περιουσιακών στοιχείων.

ρ) Ανησυχητικό είναι το γεγονός ότι ένας αριθμός εταιρειών δεν αποτιμά τα διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία σε εύλογες αξίες, λόγω αδυναμίας προσδιορισμού της εύλογης αξίας τους.

σ) Σημαντικές παραλείψεις παρατηρούνται στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις των χρηματοοικονομικών κινδύνων που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις. Η πλειονότητα των επιχειρήσεων δεν παρουσιάζει τις απαραίτητες αριθμητικές αναλύσεις και επεξηγήσεις και περιορίζεται σε απλή αναφορά των κινδύνων.

τ) Επισημαίνεται ότι καμία εταιρεία δεν προχώρησε σε πρόωρη υιοθέτηση του ΔΠΧΠ 7 (εφαρμογή 1/1/2007). Το γεγονός αυτό δημιουργεί ερωτηματικά ως προς το βαθμό ετοιμότητας των εταιρειών, να υιοθετήσουν το καινούργιο πρότυπο.

υ) Παρατηρείται ότι οι επιχειρήσεις δεν εμφανίζουν τάσεις κεφαλαιοποίησης δαπανών ανάπτυξης (ΔΛΠ 38).

φ). Σημαντική είναι η επίδραση από την εφαρμογή του ΔΛΠ 40 τόσο στον ισολογισμό όσο και στα αποτελέσματα χρήσης από την αναγνώριση επενδύσεων σε ακίνητα. Εντύπωση προκαλεί το γεγονός ότι αρκετές εταιρείες κατέχουν επενδύσεις σε ακίνητα, τις οποίες αποτιμούν σε αξίες κτήσεις. Επιπλέον, σε αρκετές επιχειρήσεις που κατέχουν επενδύσεις σε ακίνητα το αποτέλεσμα της αποτίμησης σε εύλογες αξίες των επενδύσεων διαμορφώνει σε σημαντικό βαθμό το αποτέλεσμα της χρήσης.

χ) Καθοριστική είναι η επίδραση εφαρμογής του ΔΛΠ 41 και η αναγνώριση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε εύλογες αξίες. Η αποτίμηση σε εύλογες αξίες αυτών των στοιχείων καθορίζει κατά κύριο λόγο το αποτέλεσμα της χρήσης των εταιρειών που κατέχουν τέτοια στοιχεία.

Ωστόσο πρέπει να επισημανθεί ότι η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. είναι σωστό και ουσιαστικό μέτρο εκσυγχρονισμού της ελληνικής αγοράς, καθώς θα εξασφαλιστεί η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών και συνεπώς η καλύτερη σύγκριση με αντίστοιχες εταιρείες του εξωτερικού. Επιπλέον τα Πρότυπα με την καθιέρωση παγκόσμιας αποδοχής λογιστικών κανόνων, αρχών και πρακτικών, θα οδηγήσουν στην αύξηση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων, θα συμβάλλουν στην διαμόρφωση μιας καλύτερης εταιρικής εικόνας, βελτιώνοντας την αξιοπιστία τους και την εικόνα της ελληνικής χρηματοπιστηριακής αγοράς και προσελκύοντας το νέο «ευρύ» κοινό.

Το σύνολο των επιχειρήσεων αναμένει αναβάθμιση της ποιότητας και της επάρκειας των παρεχόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, τη βελτίωση της θέσης τους στην αγορά, ενώ εκτιμάται ότι θα διευκολυνθεί η προσπάθεια προσέλκυσης ξένων επενδυτών. Το σύνολο των επιχειρήσεων εκτιμά ότι με την εφαρμογή των νέων προτύπων θα έχει περισσότερο διαφανείς και αξιόπιστες οικονομικές καταστάσεις.

Επιπρόσθετα, μια μεγαλύτερη αγορά στη ζώνη του ευρώ προσφέρεται για τις εταιρείες που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π. η οποία, εκτός των άλλων, παρέχει τη δυνατότητα ευκαιρέστερης άντλησης κεφαλαίων, βοηθά στη μείωση του κόστους των κεφαλαίων και στη μεγιστοποίηση της αξίας τους. Σε συνδυασμό όμως με το σωστό επιχειρησιακό προγραμματισμό, τη δυναμική τους ανάπτυξη, την εταιρική διακυβέρνηση, τη διαφάνεια στη λειτουργία τους και την έγκαιρη πληροφόρηση προς το επενδυτικό κοινό.

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

Μέχρι σήμερα όλα τα λογιστικά γεγονότα αντιμετωπίζονταν με βάση τα ισχύοντα στη χώρα μας λογιστικά πρότυπα, δηλαδή τον Ν. 2190/1920, τον Κώδικα Βιβλίων κ Στοιχείων και αργότερα το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Είναι ευρέως διαδεδομένο στους οικονομικούς και λογιστικούς κύκλους στη χώρα μας ότι πολλές φορές τα πρότυπα αυτά κρίνονταν ανεπαρκή, ελλιπή και ενίοτε εσφαλμένα. Οι οικονομικοί φορείς στη χώρα μας ευελπιστούν με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., που προκύπτει μέσα από τις διεθνείς τάσεις και τη συνειδητοποίηση της ανάγκης εναρμόνισης των ισχυόντων λογιστικών προτύπων ότι θα αποτελέσει το κατάλληλο φάρμακο για τη θεραπεία κάθε λογιστικής, οικονομικής, χρηματιστηριακής ή διαχειριστικής αταξίας και ανωμαλίας.

Από την άλλη πλευρά η άμεση εφαρμογή των Δ.Λ.Π. προϋποθέτει κατάλληλη υποδομή όχι μόνο νομοθετικά αλλά και τεχνικά (λογιστική τυποποίηση-μηχανογράφηση). Παράλληλα όμως η μετάβαση στα νέα λογιστικά πρότυπα απαιτεί από τις εταιρείες εγρήγορση και έγκυρη προετοιμασία. Θα πρέπει να τονιστεί η ανάγκη αναβάθμισης των τμημάτων μηχανογράφησης ώστε να πλαισιώνουν και να υποστηρίζουν τα οικονομικά τμήματα στο βαθμό που χρειάζεται. Κρίνεται απαραίτητη η εκπαίδευση του υπάρχοντος προσωπικού καθώς και η συνεργασία με εξωτερικούς συμβούλους, εκτιμητές, λογιστές.

Η παράλληλη κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων από τις επιχειρήσεις με βάση την ισχύουσα νομοθεσία αλλά και με βάση τα Δ.Λ.Π. θα δημιουργήσει κάποια σύγχυση, αν ληφθεί υπόψη και η λογιστική ακαμψία της φορολογικής νομοθεσίας. Είναι λοιπόν αναγκαίο να προσπαθήσουμε ως χώρα να προσδιορίσουμε τις διαφορές που έχει η δική μας νομοθεσία, καταρχήν με τα Δ.Λ.Π. και να προετοιμαστούμε νομοθετικά για την προσαρμογή μας όταν το επιβάλλει η Ευρωπαϊκή Ένωση, γιατί υπάρχει κίνδυνος να δημιουργηθεί ένα λογιστικό χάος και μια λογιστική ανομοιομορφία που μόνο δυσάρεστα αποτελέσματα θα έχει για την οικονομία μας.

Επιβεβλημένη κρίνεται η σύσταση ενός κεντρικού οργάνου που θα ελέγχει και θα συντονίζει τις διαδικασίες μετάβασης. Σκόπιμο θα ήταν οι επιχειρήσεις να συμμετάσχουν σε ένα τέτοιο όργανο καταθέτοντας συγκεκριμένες προτάσεις για την επιτυχή μετάβαση στα ΔΛΠ.

Ωστόσο πρέπει να επισημανθεί ότι η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. είναι σωστό και ουσιαστικό μέτρο εκσυγχρονισμού της ελληνικής αγοράς, καθώς θα εξασφαλιστεί η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών και συνεπώς η καλύτερη

σύγκριση με αντίστοιχες εταιρείες του εξωτερικού. Επιπλέον τα Πρότυπα με την καθιέρωση παγκόσμιας αποδοχής λογιστικών κανόνων, αρχών και πρακτικών, θα οδηγήσουν στην αύξηση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων, θα συμβάλλουν στην διαμόρφωση μιας καλύτερης εταιρικής εικόνας, βελτιώνοντας την αξιοπιστία τους και την εικόνα της ελληνικής χρηματιστηριακής αγοράς και προσελκύοντας το νέο «ευρύ» κοινό.

Το σύνολο των επιχειρήσεων αναμένει αναβάθμιση της ποιότητας και της επάρκειας των παρεχόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, τη βελτίωση της θέσης τους στην αγορά, ενώ εκτιμάται ότι θα διευκολυνθεί η προσπάθεια προσέλκυσης ξένων επενδυτών. Το σύνολο των επιχειρήσεων εκτιμά ότι με την εφαρμογή των νέων προτύπων θα έχει περισσότερο διαφανείς και αξιόπιστες οικονομικές καταστάσεις.

Επιπρόσθετα, μια μεγαλύτερη αγορά στη ζώνη του ευρώ προσφέρεται για τις εταιρείες που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π. η οποία, εκτός των άλλων, παρέχει τη δυνατότητα ευκαιρέστερης άντλησης κεφαλαίων, βοηθά στη μείωση του κόστους των κεφαλαίων και στη μεγιστοποίηση της αξίας τους. Σε συνδυασμό όμως με το σωστό επιχειρησιακό προγραμματισμό, τη δυναμική τους ανάπτυξη, την εταιρική διακυβέρνηση, τη διαφάνεια στη λειτουργία τους και την έγκαιρη πληροφόρηση προς το επενδυτικό κοινό.

Τα ΔΛΠ επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο τα λογιστικά μεγέθη και οι διάφοροι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι αποτιμώνται και λογίζονται, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο γίνονται αντικείμενο διαχείρισης και ελέγχου. Συνεπώς, η χρήση λογιστικών προτύπων και συστημάτων, που προάγουν την παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης, διευκολύνει τη δημιουργία χρηματοοικονομικής πειθαρχίας, περιορίζει το ενδεχόμενο παραποίησης της χρηματοοικονομικής εικόνας των επιχειρήσεων και ενισχύει την εμπιστοσύνη της αγοράς στο χρηματοοικονομικό και εποπτικό σύστημα. Αντιθέτως, ανεπαρκής και ελλιπής πληροφόρηση μπορεί να καταλήξει σε αστάθεια και αβεβαιότητα στην αγορά κεφαλαίων. Η αποτελεσματικότητα της κεφαλαιαγοράς, καθώς και η ουσιαστική επικοινωνία μεταξύ επιχειρήσεων και μετόχων, δανειστών και επενδυτικού κοινού βασίζονται κατά πολύ στην ποιότητα και το περιεχόμενο των λογιστικών προτύπων. Σε χώρες όπου τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα αδυνατούν να οδηγήσουν στη δημιουργία αξιόπιστων και συγκρίσιμων λογιστικών καταστάσεων, και το συνολικό κόστος ελέγχου και εποπτείας της λειτουργίας των επιχειρήσεων και της κεφαλαιαγοράς είναι ως εκ τούτου υψηλό, η χρησιμοποίηση των ΔΛΠ μπορεί να λειτουργήσει καταλυτικά και να ενισχύσει σημαντικά το έργο των εποπτικών αρχών. Είναι λοιπόν απαραίτητο τα ΔΛΠ να εξελίσσονται έτσι ώστε να μπορούν να ανταποκρίνονται στις διαρκώς μεταβαλλόμενες ανάγκες των επιχειρήσεων και της κεφαλαιαγοράς. Επομένως, τα ΔΛΠ οφείλουν να αναφέρονται, όχι μόνο στην προετοιμασία και την παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων, αλλά και στην ευρύτερη παρακολούθηση και ρύθμιση της λειτουργίας της αγοράς κεφαλαίων και της συμπεριφοράς των λογιστικών μονάδων.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ επηρεάζει την ανάλυση της χρηματοοικονομικής πορείας και απόδοσης των επιχειρήσεων, την ποιότητα και σύνθεση της λογιστικής πληροφόρησης, όπως αυτή εκφράζεται μέσα από τις λογιστικές καταστάσεις και την επικοινωνία μεταξύ επιχειρήσεων, αναλυτών και επενδυτών. Τα ΔΛΠ επηρεάζουν συνολικά κάθε πλευρά της επιχειρηματικής δραστηριότητας, την παραγωγική διαδικασία, την κοστολογική και τιμολογιακή πολιτική, τη διαμόρφωση της επενδυτικής στρατηγικής, την αντιστάθμιση των χρηματοοικονομικών κινδύνων, το δανεισμό, την κερδοφορία και φορολόγηση των επιχειρήσεων, το λογιστικό έλεγχο αυτών, τις συγχωνεύσεις και εξαγορές επιχειρήσεων, καθώς και το χαρακτήρα της διοίκησης των επιχειρήσεων γενικότερα. Ωστόσο, υπάρχουν

ορισμένα ζητήματα, που ανακύπτουν από την υιοθέτηση και εφαρμογή των ΔΛΠ και τα οποία απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή, προκειμένου να γίνει ομαλά και χωρίς προβλήματα η μετάβαση στο διεθνές λογιστικό σύστημα. Το κόστος εκμάθησης και κατανόησης των διατάξεων των ΔΛΠ, αλλά και της εκ βάθρων αλλαγής του εγχώριου λογιστικού συστήματος από την απλή παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων έως τον υπολογισμό και την καταγραφή των διαφόρων λογιστικών μεγεθών και γεγονότων είναι τεράστιο τόσο σε χρόνο όσο και σε πόρους. Η εκπαίδευση του υπαλληλικού προσωπικού, η σε βάθος κατανόηση των διαφορών των ΔΛΠ με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και των σχετικών επιπτώσεων στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων και κυρίως η αλλαγή των λογιστικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ θα επιβαρύνουν σημαντικά την καθαρή θέση των επιχειρήσεων. Η σύγκριση όμως του κόστους με το όφελος που προκύπτει δείχνει ότι το τελευταίο υπερβαίνει κατά πολύ το πρώτο ιδιαίτερα σε μακροπρόθεσμη βάση.

Η κύρια δύναμη πίσω από τη δημιουργία των ΔΛΠ είναι η παγκοσμιοποίηση των αγορών κεφαλαίου. Καθώς οι επενδυτές επιδιώκουν

όλο και περισσότερο τη διεθνή διαφοροποίηση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου τους και οι επιχειρήσεις προσβλέπουν στην άντληση κεφαλαίου από εγχώριες και διεθνείς κεφαλαιαγορές, γίνεται φανερό πόσο σημαντική και αναγκαία είναι η εφαρμογή ενός διεθνούς λογιστικού συστήματος που θα περιορίζει τα κόστη και θα φέρνει επενδυτές και επιχειρήσεις κοντά. Η επιδίωξη από τους επενδυτές να προβλέψουν τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων τείνει να δημιουργεί ένα κλίμα αβεβαιότητας και αστάθειας στην κεφαλαιαγορά.

Σύμφωνα με την εταιρεία Συμβούλων Ασφαλίσεων Barnett Waddingham, η υιοθέτηση των ΔΛΠ οφείλει να γίνει με την απαραίτητη υπευθυνότητα και συνέπεια, διότι διαφορετικά οι λογιστικές καταστάσεις δεν θα εκφράζουν την πραγματική χρηματοοικονομική εικόνα των επιχειρήσεων. Το κρίσιμο ερώτημα αναφέρεται στα πλαίσια στα οποία θα κυμανθεί και στον τρόπο με τον οποίο θα εκδηλωθεί η συμπεριφορά και η αντίδραση των επιχειρήσεων αμέσως μετά την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών τους με τα ΔΛΠ. Το παραπάνω ερώτημα αφορά κυρίως το βαθμό: α) αξιοπιστίας της λογιστικής πληροφόρησης που παρέχεται μέσα από τις δημοσιευόμενες λογιστικές καταστάσεις, β) συγκρισιμότητας των τελευταίων μεταξύ διαφορετικών επιχειρήσεων αλλά και μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου, και γ) συμμόρφωσης (compliance/adoption rate) με τις επιμέρους διατάξεις των ΔΛΠ.

Η έλλειψη συγκρισιμότητας μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων σε συνδυασμό με τοσυνεπακόλουθο ενδεχόμενο παραποίησης των λογιστικών αποτελεσμάτων ή τουλάχιστον αδυναμίας ανάλυσης των τελευταίων με ακρίβεια και πιστότητα, θα μπορούσε να προκαλέσει χάος στις αγορές κεφαλαίου. Για την κοινότητα των επενδυτών, το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα και αβεβαιότητα όσον αφορά τη διαμόρφωση του επενδυτικού προγράμματος και χαρτοφυλακίου τους. Για τον κόσμο των επιχειρήσεων όμως το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να είναι καταστροφικό, καθώς η έλλειψη συγκρισιμότητας και η εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών μεθόδων μπορεί να οδηγήσουν τους επενδυτές να αναθεωρήσουν τις επενδυτικές επιλογές και κατευθύνσεις τους.

Άλλη εστία ανησυχίας για τους επενδυτές και προβληματισμού για τις επιχειρήσεις είναι η ενδεχόμενη αλλαγή των όρων και συνθηκών του επιχειρηματικού σκηνικού, δηλαδή το πώς θα επηρεαστούν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των επιχειρήσεων, το μερίδιο αγοράς που κατέχουν, η βιωσιμότητά τους, καθώς και η αντίδραση και συμπεριφορά

των ανταγωνιστών Τα ΔΛΠ επηρεάζουν όλες τις επιχειρήσεις και ιδιαίτερα εκείνες που είναι μεγάλου μεγέθους συγκριτικά με τις μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις, καθώς οι επιλογές τους γίνονται σε μεγαλύτερο βαθμό αντικείμενο κριτικής από επενδυτές και ελεγκτές και ευκολότερα έλκουν την προσοχή των εποπτικών αρχών. Το ερώτημα που προβάλλει είναι κατά πόσο οι επιχειρήσεις έχουν συνειδητοποιήσει τη σημαντικότητα και τη βαρύτητα των

ΔΛΠ, καθώς τα τελευταία θα οδηγήσουν σε επαναπροσδιορισμό τα διάφορα λογιστικά μεγέθη, συμπεριλαμβανομένων και των δεικτών αποδοτικότητας.

Έρευνα του Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) δείχνει ότι οι επιχειρήσεις δεν έχουν διαπιστώσει πλήρως ή έχουν υποτιμήσει τις συνέπειες στις λογιστικές καταστάσεις τους από την εφαρμογή των ΔΛΠ (βλ. επίσης Wilson, 2001). Επομένως, ενδεχόμενη καθυστέρηση από τις επιχειρήσεις να προετοιμαστούν για την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να δημιουργήσει ακόμη και προβλήματα ανεπάρκειας πόρων στις ελεγκτικές εταιρείες, εξαιτίας της υψηλής ζήτησης που θα υπάρξει για παροχή συμβουλευτικών και καθοδηγητικών υπηρεσιών σχετικά με τη λογιστική των ΔΛΠ. Θα ήταν αρκετά χρήσιμο να ερευνηθεί ο τρόπος με τον οποίο τα κύρια χρηματοοικονομικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων, όπως κερδοφορία, χρηματοοικονομική μόχλευση κ.λπ., συμμετέχουν στο μηχανισμό λήψης αποφάσεων των επιχειρήσεων και προς ποια κατεύθυνση θα επηρέαζαν τις τελευταίες ως προς την εφαρμογή των ΔΛΠ. Από την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να προκύψουν ορισμένα ζητήματα, τα οποία προέρχονται από τις διαφορές των ΔΛΠ με την απερχόμενη λογιστική πρακτική. Για παράδειγμα, διαφορετικές μέθοδοι και συνθήκες απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, που μπορεί να χρησιμοποιούνται από τα δύο λογιστικά συστήματα, μπορεί να οδηγήσουν σε μια κατάσταση όπου ενώ ένα πάγιο στοιχείο έχει αποσβεσθεί υπό το ένα σύστημα συνεχίζει να αποσβένεται υπό το άλλο. Τέτοιου είδους ζητήματα μπορούν να προκύψουν επίσης όταν συγκεκριμένα λογιστικά μεγέθη θεωρούνται έξοδα από το ένα σύστημα, ενώ κεφαλαιοποιούνται και στη συνέχεια αποσβένονται από το άλλο. Επιπλέον, ο χρόνος αναγνώρισης μιας υποχρέωσης ή των ταμειακών εισροών/εκροών μιας επιχείρησης μπορεί να διαφέρει από το ένα σύστημα στο άλλο. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ενημέρωση των λογαριασμών διαθεσίμων πρέπει να συνοδεύεται από πραγματική εισροή/εκροή μετρητών ή μεταβολή του αντίστοιχου τραπεζικού λογαριασμού, ενώ σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να αρκεί μόνο η έκδοση ή παραλαβή της εντολής πληρωμής. Ανάλογα ζητήματα μπορεί να προκύψουν και στην περίπτωση της αποτίμησης των αποθεμάτων.

Τα ζητήματα αυτά προέρχονται από τους διαφορετικούς ορισμούς και ερμηνείες που δίνονται στα διάφορα λογιστικά μεγέθη και γεγονότα, και από τη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση και πολιτική που επικρατεί στο κάθε λογιστικό σύστημα. Τα ΔΛΠ απευθύνονται σε οικονομίες με διαφορετικά χαρακτηριστικά ως προς τις συνθήκες, τη δομή, τη δυναμικότητα, τις ανάγκες και το νομικό σύστημα. Επομένως, το περιθώριο ευελιξίας και αποτελεσματικότητας των ΔΛΠ μπορεί να είναι σε ένα βαθμό περιορισμένο, καθώς είναι εκ των πραγμάτων δύσκολο να ανταποκριθούν στις διαφορετικές ανάγκες της κάθε οικονομίας. Είναι συνεπώς απαραίτητο οι εποπτικές αρχές να μπορούν να εντοπίζουν τις ανάγκες και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της οικονομίας και να συμβάλλουν στην ομαλή προσαρμογή στο διεθνές λογιστικό σύστημα, χωρίς αρνητικές συνέπειες για τη δυναμική και τις προοπτικές της οικονομίας και της κεφαλαιαγοράς.

Είναι απαραίτητο πριν και κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ να διασαφηνιστούν διάφορα θέματα, όπως ποιες ανάγκες πρέπει να καλύπτει το νέο λογιστικό σύστημα, πώς πρέπει να διαμορφώνονται τα ΔΛΠ ώστε να αποκτούν ευρεία αποδοχή και πώς μπορούν να επιλύονται τα διάφορα λογιστικά ζητήματα που μπορεί να προκύπτουν ώστε να αποφεύγονται δυσχέρειες και στρεβλώσεις. Είναι επίσης σημαντικό θέματα που αφορούν τη νομιμότητα, το κύρος και την επιβολή των ΔΛΠ, καθώς και τους απαραίτητους πόρους και τη συμμόρφωση με τα ΔΛΠ, να εξεταστούν και να διευκρινιστούν, προκειμένου να διασφαλιστεί η επιτυχία και η αποτελεσματικότητα από την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Η επιτυχία της υιοθέτησης και εφαρμογής των ΔΛΠ εξαρτάται από την απήχηση και την υποστήριξη που θα έχει το νέο λογιστικό σύστημα από την αγορά κεφαλαίων, αλλά και από τις αρμόδιες κρατικές και εποπτικές αρχές. Χωρίς την απαραίτητη προώθηση και ενίσχυση από εκείνους τους φορείς που έχουν τη δυνατότητα να προαγάγουν και να εγκαθιδρύσουν τα

ΔΛΠ ανάμεσα στις επιχειρήσεις, θα είναι αρκετά δύσκολο οι συντελεστές της κεφαλαιαγοράς να αποδεχθούν, αλλά και να κατανοήσουν το πνεύμα του νέου λογιστικού συστήματος και τη σημασία της μετάβασης από το ελληνικό στο διεθνές λογιστικό σχέδιο. Επιπλέον, με τη συνδρομή των αρμόδιων κρατικών φορέων είναι δυνατή η δημιουργία ενός ολοκληρωμένου πλαισίου λειτουργίας του διεθνούς λογιστικού συστήματος και τυποποίησης των κανόνων που θα πρέπει να διέπουν την εφαρμογή των ΔΛΠ, ώστε να εξασφαλίζεται στο μέτρο του δυνατού η συγκρισιμότητα και να αποφεύγονται περιστατικά καιροσκοπισμού και αποπροσανατολισμού του επενδυτικού κοινού. Αξίζει να αναφερθεί για παράδειγμα η περίπτωση της Επιτροπής Λογιστικών Προτύπων (Accounting Standards Committee) του Ηνωμένου Βασιλείου, η οποία μη διαθέτοντας επαρκή στήριξη από τις αρμόδιες κρατικές αρχές οδηγήθηκε σε μια κατάσταση όπου οι επιχειρήσεις ακολουθούσαν κατά περίπτωση και χωρίς συνέπεια τα βρετανικά λογιστικά πρότυπα και η βρετανική κεφαλαιαγορά διακρινόταν από έντονη και παρατεταμένη αβεβαιότητα. Την παραπάνω Επιτροπή αντικατέστησε το 1990 το Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (Accounting Standards Board), αφού επιφορτίστηκε με ενισχυμένες αρμοδιότητες και δέχθηκε την απαραίτητη συνδρομή από τις βρετανικές εποπτικές και άλλες κρατικές αρχές.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Μεταξύ των διεθνών λογιστικών προτύπων και των ελληνικών λογιστικών προτύπων, υπάρχουν πολλές σημαντικές διαφορές Αρχικά, όσον αφορά τη *Δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων*. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. στις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ. καθορίζεται η δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων και παρέχεται ένα πλήρες υπόδειγμα των καταστάσεων αυτών, το οποίο πρέπει να τηρούν όλες, οι ανώνυμες εταιρίες και ΕΠΕ.

Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. δεν καθορίζεται κανένα υπόδειγμα οικονομικών καταστάσεων. Παρέχεται μόνο ο ελάχιστος αριθμός λογαριασμών που πρέπει να παρατίθεται στις καταστάσεις αυτές.

Διαφορές παρατηρούμε και στις *Λογιστικές εκτιμήσεις της Διοικήσεως*. Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., η αποτίμηση του συνόλου, σχεδόν των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση διατάξεις της νομοθεσίας και καθορισμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους. Από την άλλη πλευρά, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., η αποτίμηση σχεδόν όλων των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση λογιστικές εκτιμήσεις της Διοικήσεως (πχ. εκτίμηση εύλογης αξίας παγίων στοιχείων και καθορισμός ωφέλιμης ζωής τους για την αποτίμηση των στοιχείων αυτών, εκτίμηση της εισπραξιμότητας των απαιτήσεων για την αποτίμηση τους, κτλ.).

Από την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία δεν προβλέπεται η *διόρθωση σημαντικών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων*.

Αντίθετα, στο ΔΛΠ 8 προβλέπεται ότι σε περίπτωση σημαντικών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων, οι επιχειρήσεις πρέπει να αναπροσαρμόζουν τις καταστάσεις αυτές μέσω του λογ. «Αποτελέσματα εις νέο» (ΔΛΠ 8).

Όσον αφορά τα *έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως* (λογ. 16), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ. καταχωρούνται στον Ισολογισμό και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα εντός 5 ετών.

Στα Δ.Λ.Π. προβλέπεται ότι τα έξοδα αυτά καταχωρούνται απ' ευθείας στα αποτελέσματα χρήσεως, εκτός από τα έξοδα ακινητοποιήσεων και το κόστος του δανεισμού για την απόκτηση μη άμεσων εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία κεφαλαιοποιούνται (εφόσον η οικονομική μονάδα επιλέξει την μέθοδο κεφαλαιοποίησης των τόκων).

Αναφορικά με τις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., οι *συναλλαγματικές διαφορές*, που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε ευρώ των πάσης φύσεως απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται είτε στα έξοδα εγκαταστάσεως (πχ. Χρεωστικές συναλλαγματικές αποτιμήσεως δανείων σε ξένο νόμισμα για την απόκτηση ενσώματων παγίων στοιχείων), είτε στο παθητικό (πχ. Πιστωτικές συναλλαγματικές αποτιμήσεως απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα), είτε στα αποτελέσματα (πχ. χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές αποτιμήσεως υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα). Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. προβλέπεται ότι, οι πάσης φύσεως συναλλαγματικές διαφορές καταχωρούνται απ' ευθείας στα

αποτελέσματα χρήσεως (ΔΛΠ 21).

Αλλά και η *αποτίμηση άυλων και παγίων περιουσιακών στοιχείων* εμφανίζει σημαντικές διαφορές. Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2190/1920, τα πάγια στοιχεία αποτιμώνται στην αξία κτήσεως, αναπροσαρμόζονται κάθε 4 έτη (ν.2026/1992) και αποσβένονται με σταθερούς συντελεστές αποσβέσεως. Τα άυλα στοιχεία δεν αναπροσαρμόζονται και αποσβένονται ανάλογα του χρόνου ωφέλιμης ζωής τους. Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. τα άυλα περιουσιακά

στοιχεία μπορεί να αποτιμώνται στις εύλογες αξίες τους και να αποσβένονται ανάλογα του χρόνου της ωφέλιμης ζωής τους (ΔΛΠ 38 και 16).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., η *αξία κτίσεως των άυλων και περιουσιακών στοιχείων* είναι γενικά, το τίμημα που καταβάλλεται για την απόκτηση των στοιχείων αυτών, ανεξαρτήτως του χρόνου καταβολής του τιμήματος. Από την άλλη πλευρά, στα Δ.Λ.Π. προβλέπεται ότι η αξία κτήσεως των άυλων και παγίων περιουσιακών στοιχείων, που ο διακανονισμός της αξίας τους γίνεται στο μέλλον, είναι η παρούσα αξία των αντίστοιχων οφειλομένων δόσεων, δηλαδή δεν περιλαμβάνονται οι τόκοι των δόσεων (ΔΛΠ 16).

Οι *δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης*, σύμφωνα με διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., μπορεί να κεφαλαιοποιηθούν, εφόσον αφορούν τη δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου. Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. προβλέπεται ότι οι δαπάνες έρευνας καταχωρούνται, πάντοτε, στα αποτελέσματα χρήσεως, ενώ οι δαπάνες ανάπτυξης κεφαλαιοποιούνται υπό ορισμένες αυστηρές προϋποθέσεις (ΔΛΠ 38).

Είναι γεγονός, ότι στο ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ. δεν υπάρχουν ειδικές διατάξεις, σχετικά με την *αποτίμηση* των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, και συνεπώς, εμφανίζονται στην αξία κτήσεως (δεν διενεργούνται αποσβέσεις). Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. προβλέπεται ότι τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και τα αγροτικά προϊόντα πρέπει να αποτιμώνται στις εύλογες αξίες. Οι μεταβολές από την αποτίμηση στις εύλογες αξίες καταχωρούνται στα αποτελέσματα (ΔΛΠ 41).

Μία ακόμη σημαντική διαφορά έχει να κάνει με τη *Λογιστική των χρηματοδοτικών μισθώσεων*. Από τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας προβλέπεται ότι, τα ακίνητα της χρηματοδοτικής μισθώσεως καταχωρούνται σε λογαριασμούς ουσίας του εκμισθωτή και σε λογαριασμούς τάξεως του μισθωτή. Στα Δ.Λ.Π. προβλέπεται ακριβώς το αντίθετο (καταχωρούνται σε λογαριασμούς ουσίας του μισθωτή και σε λογαριασμούς τάξεως του εκμισθωτή). Ως αξία κτήσεως καταχωρείται η παρούσα αξία των μελλοντικών μισθωμάτων. Λογίζονται αποσβέσεις στα βιβλία του μισθωτή, καθώς και τόκοι μισθωμάτων. Στα βιβλία του εκμισθωτή καταχωρείται αντίστοιχη χρηματοοικονομική απαίτηση (ΔΛΠ 17).

Όσον αφορά την *αποτίμηση των χρηματοπιστωτικών μέσων* υπάρχουν πολλές διαφορές στις δύο αυτές μεθόδους. Αρχικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ αξίας κτήσεως και τρέχουσας αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 43 του ίδιου νόμου. Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. προβλέπεται ότι τα ανωτέρω αξιόγραφα και γενικότερα τα χρηματοπιστωτικά μέσα αποτιμώνται, ως εξής:

Τα *Έντοκα χρηματοοικονομικά στοιχεία*, δηλαδή τα δάνεια και οι απαιτήσεις, καθώς και οι διακρατούμενες ως την λήξη επενδύσεις (πχ, ομόλογα, προθεσμιακές καταθέσεις, κλπ.) αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος με την χρήση του πραγματικού επιτοκίου (effective interest rate).

Τα *Χρηματοοικονομικά στοιχεία* (πχ. μετοχές για κερδοσκοπία, ομόλογα για κερδοσκοπία, παράγωγα για κερδοσκοπία και λοιπά στοιχεία) αποτιμώνται στην εύλογη αξία καθώς και οι διαφορές αποτιμήσεως καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Τα *Διαθέσιμα για πώληση Χρηματοοικονομικά στοιχεία* για τα οποία δεν υπάρχει σαφής πρόθεση για κερδοσκοπία (πχ. συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρίες, συμμετοχές σε συγγενείς εταιρίες, ομόλογα και λοιπά στοιχεία), αποτιμώνται στην εύλογη αξία (όταν υπάρχει ενεργός αγορά ή αξιόπιστη αποτίμηση της εύλογης αξίας). Σε αντίθετη περίπτωση αποτιμώνται σε κόστος μείον τυχόν ζημιές απομείωσης. Επίσης, οι διαφορές αποτιμήσεως στην εύλογη αξία καταχωρούνται απ' ευθείας στην καθαρή θέση (ΔΛΠ 39).

Αναφορικά με την *καταχώρηση ιδίων μετόχων*, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., οι ίδιες μετοχές καταχωρούνται ως στοιχείο ενεργητικού με την αξία κτήσεως

τους και παράλληλα σχηματίζεται ισόποσο αποθεματικό που εμφανίζεται στα ίδια κεφάλαια. Τα κέρδη ή ζημίες από την πώληση τους καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως. Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. προβλέπεται ότι οι ίδιες μετοχές εμφανίζονται αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων. Τα κέρδη ή οι ζημίες από πώληση τους καταχωρούνται απ' ευθείας στην καθαρή θέση (ΔΛΠ 32).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., τα προτεινόμενα από το Δ.Σ μερίσματα εμφανίζονται ως υποχρέωση πριν ακόμη εγκριθούν από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Αντίθετα, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., τα μερίσματα εμφανίζονται ως υποχρέωση μόνον όταν εγκριθούν προς διανομή από το αρμόδιο όργανο της εταιρίας (πχ. Δ.Σ., Γενική Συνέλευση, κλπ.)

Επιπρόσθετα, οι *επιχορηγήσεις*, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., εμφανίζονται στα Ίδια Κεφάλαια και αποσβένονται (μεταφορά στα αποτελέσματα) ανάλογα του χρόνου αποσβέσεως των επιχορηγηθέντων παγίων. Σε αντίθεση με τα Δ.Λ.Π. κατά τα οποία προβλέπεται ότι, οι επιχορηγήσεις πρέπει να εμφανίζονται εκτός της κατηγορίας των Ιδίων Κεφαλαίων και να αποσβένονται, ομοίως, ανάλογα του χρόνου αποσβέσεως των επιχορηγηθέντων παγίων (ΔΛΠ 20).

Διαφορά έχουμε και στην *εμφάνιση του φόρου εισοδήματος* ανάμεσα στις δύο μεθόδους. Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., ο φόρος εισοδήματος εμφανίζεται στον πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. προβλέπεται ότι, ο φόρος εισοδήματος είναι έξοδο της επιχειρήσεως και καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως (ΔΛΠ 12).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., δεν προβλέπεται η λογιστική παρακολούθηση των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων από φόρους μελλοντικών χρήσεων, στις περιπτώσεις που υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση, από την Φορολογική Αρχή, ορισμένων λογιστικοποιηθέντων εσόδων ή εξόδων. Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. προβλέπεται η απεικόνιση των *αναβαλλόμενων φόρων εισοδήματος* στις οικονομικές καταστάσεις (ΔΛΠ 12).

Είναι γεγονός ότι στις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., δεν γίνεται ρητή αναφορά για τις *συμβάσεις κατασκευής έργων*. Όμως από τα άρθρα 42 και 43 του ν.2190/1920, εμμέσως πλην σαφώς προκύπτει ότι πρέπει να εφαρμόζεται η μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης, αφού σε κάθε χρήση, λογίζονται τα έσοδα και τα έξοδα που την αφορούν, ανεξαρτήτως του χρόνου είσπραξης ή πληρωμής τους. Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. προβλέπεται ότι, τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τις συμβάσεις κατασκευής έργων πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα, σύμφωνα με το στάδιο ολοκλήρωσης των συμβάσεων κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, δηλαδή προβλέπεται η εφαρμογή της μεθόδου της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης (ΔΛΠ 11).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., έκτακτα αποτελέσματα προκύπτουν από την μη συνήθη δραστηριότητα της επιχειρήσεως (πχ. συναλλαγματικές διαφορές, πώληση παγίων, κλπ.). Σε αντίθεση με τα Δ.Λ.Π. κατά τα οποία προβλέπεται ότι, έκτακτα αποτελέσματα προκύπτουν μόνον σε σπάνιες περιπτώσεις (πχ. απαλλοτριώσεις παγίων, καταστροφές, κλπ.)

Επίσης, από τις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., δεν προβλέπεται η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις των *κερδών κατά μετοχή*. Αντίθετα, από το ΔΛΠ 33 προβλέπεται η εμφάνιση των κερδών κατά μετοχή στις οικονομικές καταστάσεις.

Σχετικά με τον *αποπληθωρισμό των οικονομικών καταστάσεων*, είναι γεγονός ότι από τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας δεν προβλέπεται για επιχειρήσεις που εδρεύουν στις υπερ-πληθωριστικές οικονομίες.

Αντίθετα, από το ΔΛΠ 29 προβλέπεται, αναλυτικά, η μέθοδος αποπληθωρισμού των ανωτέρω οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., προβλέπεται η κατάρτιση του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων, στον οποίο

απεικονίζονται μέρος των μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων. Αντίθετα, από τα Δ.Λ.Π., αντί του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων, προβλέπεται η κατάρτιση του Πίνακα μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, στον οποίο απεικονίζονται όλες οι μεταβολές των Ιδίων Κεφαλαίων των οικονομικών μονάδων.

Τέλος, στις διατάξεις του ν.2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., καθορίζονται οι πληροφορίες που πρέπει να παρέχονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων. Αντίθετα, τα Δ.Λ.Π., απαιτούν την γνωστοποίηση πολλών πληροφοριών που πρέπει να παρατίθενται στο Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων.

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 καθώς και την αποδοχή των αλλαγών συγκριτικά με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, τις οποίες πιο πάνω παρουσιάσαμε αναλυτικά.

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.

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 ξεπεραστεί στο θέμα αυτό δεν πρέπει να υποτιμάται.

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.

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.

Αυτές είναι οι κυριότερες δυσκολίες που κλήθηκαν να αντιμετωπίσουν οι ελληνικές επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Η εισαγωγή των διεθνών λογιστικών προτύπων άλλαξε πολλά από τα δεδομένα και αμφισβήτησε πρακτικές που είχαν ευδοκιμήσει στην ελληνική λογιστική πραγματικότητα. Είναι φανερό ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις διανύουν την περίοδο προσαρμογής του λογιστικού και φορολογικού μας συστήματος σε ευρωπαϊκές προδιαγραφές. Θα πρέπει οι ελληνικές επιχειρήσεις να είναι προετοιμασμένες να αποδεχτούν όποιες αλλαγές καταστούν απαραίτητες για να ευδοκιμήσει η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων.



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Grant Thornton (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης IFRS – Αναλυτική Παρουσίαση, Δεύτερη έκδοση, τόμος Α και Β, αθήνα

-Γεωργίου Άθως,(2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα

-Μαρκάζος Κ., (2005), Τα ΔΛΠ από την διεθνή θεωρία στην ελληνική πράξη, Περιοδικό Επιχείρηση

-Μαρκάζος Κ.(2006 β). Τα λογιστικά βιβλία και η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Περιοδικό Επιχείρηση

-Ντζανάτος Δ. (2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά. Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1^η έκδοση

-Σακέλλης Ι.Ε.(2005), Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Εκδόσεις Ε. Σακέλη, Αθήνα.

-Σύνδεσμος Ελλήνων Εμπορικών Επιστημόνων (2005), Σύγχρονες εξελίξεις στο λογιστικό και ελεγκτικό Δίκαιο. 15^ο Πανελλήνιο συνέδριο Εμπορικού Δικαίου

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

www.europa.gr

www.pwc.com

www.aicpa.org

www.taxheaven.gr

www.xrima.gr

www.wikipedia.gr

www.kathimerini.gr

www.epixeirisi.gr

www.e-forologia.gr

www.imerisia.gr