

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ: Η ΠΟΡΕΙΑ ΚΑΙ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ
ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ – ΑΝΑΜΕΝΟΜΕΝΕΣ
ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ, ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ
ΑΠΟ ΤΗΝ ΔΙΕΥΡΥΜΕΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ**



ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

ΚΑΡΑΜΑΝΩΛΗ ΑΘΑΝΑΣΙΑ
ΚΑΡΟΥΖΟΥ ΕΛΕΝΗ
ΚΡΗΤΙΚΟΥ ΜΑΡΙΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:
ΖΑΧΟΥΡΗΣ ΠΑΡΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2016

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

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 νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Παρόλο που αυτές μπορεί να φαίνονται όμοιες από χώρα σε χώρα, υπάρχουν διαφορές οι οποίες οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών και νομικών συνθηκών, που επηρεάζουν την θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International accounting Standards Committee- IASC) επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει τις διαφορές αυτές αναζητώντας να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για να ενισχυθεί η παγκόσμια συγκρισιμότητά τους.

Τα μέχρι σήμερα δημοσιευμένα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ορίζουν τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να παρακολουθούνται και κατά συνέπεια να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, οι υποχρεώσεις της τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα.

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 .

Στην Ελλάδα, οι λογιστικές αρχές βασίζονται στον ν. 2190/1920 και τις προσθήκες του, στον ΚΦΑΣ 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.



ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την ολοκλήρωση της εργασίας αυτής, θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας προς τον καθηγητή μας κο Ζαχούρη Πάρη, για την βοήθεια που μας παρείχε καθ' όλη την διάρκεια συγγραφής της εργασίας αυτής.

Επίσης θα θέλαμε να εκφράσουμε την ευγνωμοσύνη μας και την αγάπη μας προς τις οικογένειές μας για την συμπαράστασή τους προς εμάς καθ' όλη την διάρκεια των σπουδών μας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στο ξεκίνημα της εργασίας αυτής γίνεται εισαγωγή στα ΔΛΠ και στα ΔΠΧΠ. Παρουσιάζεται η ιστορική αναδρομή των ΔΛΠ, ενώ στα υπόλοιπα υποκεφάλαια περιγράφονται συνοπτικά όλα τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΠ.

Στο επόμενο κεφάλαιο αναλύονται τα ΕΛΠ, περιγράφεται το συγκεκριμένο λογιστικό σύστημα και ο τρόπος που τα ΕΛΠ πρέπει να εφαρμόζονται από τις ελληνικές επιχειρήσεις.

Στο τρίτο κεφάλαιο κατατίθενται στοιχεία σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ελλάδα ενώ στο επόμενο κεφάλαιο αναλύονται τα πλεονεκτήματα αλλά και μειονεκτήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή τους.

Τέλος στο πέμπτο κεφάλαιο υπάρχει η έρευνα που πραγματοποιήθηκε από εμάς στα πλαίσια της εργασίας αυτής και αφορά στην αποδοχή και χρήση των ΔΛΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	1
1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	1
1.2 Η ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ	2
1.3. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	7
1.4. ΤΡΟΠΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.	8
1.5 ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ	8
1.6 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	47
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	47
2.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ	49
2.3 ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ	53
2.4 ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ	54
2.5 ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	55
2.6 ΕΚΔΙΔΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΛΙΑΝΙΚΗ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ Η ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	57
2.7ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	59
2.7.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	59
2.7.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	60
2.7.3 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	62
2.8 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	64
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	68
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο ΚΡΙΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΛΠ – ΔΠΧΠ	76
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο ΕΡΕΥΝΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ	81

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ 97

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ 100

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Στην προσπάθειά μας να εξηγήσουμε με απλοποιημένο τρόπο τι είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα λέγαμε ότι αποτελούν μία ενιαία δέσμη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας, τα οποία βοηθούν στην σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων ως ακολούθως :

- α) Ισολογισμός,
- β) κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης,
- γ) κατάσταση μεταβολών χρηματοοικονομικής θέσης,
- δ) κατάσταση ταμειακών ροών,
- ε) επεξηγηματικές σημειώσεις.

Εάν θέλαμε όμως να δώσουμε ένα επίσημο ορισμό στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα βασιζόμασταν στο άρθρο 2 του κανονισμού αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19^{ης} Ιουλίου 2002 το οποίο αναφέρει: «Ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα νοούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και οι συναφείς ερμηνείες, οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και οι συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων».

Ο βασικός σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αναφέρεται στην παράγραφο 4 του κανονισμού 1606/2002: «Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρίες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές».

Ως αποτέλεσμα της εφαρμογής του κανονισμού είναι η ομαλή και εύρυθμη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς, η προστασία του επενδυτικού κοινού και η δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Συνοπτικά, θα λέγαμε ότι ένα υγιές χρηματοπιστωτικό σύστημα αντικατοπτρίζεται από μία ομαλή και αποδοτική λειτουργία κεφαλαιαγοράς, που χαίρει διεθνούς αποδοχής μέσα από γενικά αποδεκτά λογιστικά πρότυπα.

Επίσης τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στοχεύουν στην περιφρούρηση της ανταγωνιστικότητας των κοινοτικών κεφαλαιαγορών. Η επίτευξη αυτού του στόχου απαιτεί την σύγκλιση των προτύπων που χρησιμοποιούνται στην Ευρώπη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με διάφορα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που θα μπορούν να χρησιμοποιηθούν παγκοσμίως για τις διασυνοριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή σε χρηματιστηριακή αγορά οποιουδήποτε στον κόσμο.

1.2 Η ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

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

Το 1981 η Διεθνής επιτροπή Προτύπων Λογιστικής και η Διεθνής ομοσπονδία Λογιστών συμφώνησαν ότι η πρώτη θα είχε τον πλήρη έλεγχο όσον αφορά τον καθορισμό των Διεθνών προτύπων λογιστικής και στην έκδοση εγγράφων συζητήσεων. Παράλληλα τα μέλη της δεύτερης εισχώρησαν στους κόλπους των IASC.

Το 1989, η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει την διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής και την μεγαλύτερη ανάμειξη της IASC. Στις αρχές της δεκαετίας του '90 ξεκινά η προσπάθεια αναβάθμισης προτύπων και τυποποίησης.

Το 1995 ξαναεμφανίστηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κατόπιν συμφωνίας ανάμεσα στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και τον Διεθνή Οργανισμό Προμηθειών Μετοχών (IOSCO). Βασικός σκοπός της επιτροπής ήταν η δημιουργία μιας δέσμης ενιαίων λογιστικών προτύπων κοινώς αποδεκτών από την Διεθνή κοινότητα. Από το 1995-1998 η IASC ολοκλήρωσε τον συμφωνημένο αριθμό προτύπων σύμφωνα με το πλάνο. Στην διακήρυξη της 30^{ης} Οκτωβρίου 1998 οι υπουργοί οικονομικών και οι διοικητές των κεντρικών Τραπεζών του G7 ζήτησαν από το IOSCO, την IAIS και την BaselCommittee να καταρτίσουν μία ανασκόπηση των πρωτοτύπων που έθεσε η IASC. Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας (23-24/03/2000) έκανε λόγο για την ανάγκη επιτάχυνσης της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Επίσης στις 13/06/2000 εκδόθηκε ανακοίνωση της επιτροπής με τίτλο « Στρατηγική Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της Ε.Ε.: Μελλοντική Πορεία», με την οποία ζήτησε να γίνει υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις στο χρηματιστήριο της Ε.Ε. να καταρτίζουν υποχρεωτικά ενοποιημένες καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 2005. Κατόπιν στις 17/07/2000 το Συμβούλιο Ecofin επικρατεί και υποστηρίζει την παραπάνω απόφαση ενώ τονίζει την σπουδαιότητα της συγκρισιμότητας και της διαφανείας των λογιστικών στοιχείων των επιχειρήσεων. Έπειτα τον Μάρτιο του 2001 ανακοινώνεται η απόφαση ότι τα πρότυπα που θα εκδίδονται από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ενώ τα πρότυπα που έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) κατά την περίοδο(1973 – 2001) θα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στις 19/07/2002 εκδίδεται ο κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πρόκειται για ένα πολύ σημαντικό κανονισμό, ο οποίος διασαφηνίζει πολλά ζητήματα γύρω από την φύση των Δ.Λ.Π. Κάποιες διατάξεις του κανονισμού μιλούν για τις χρονικές δεσμεύσεις. Μερικές από αυτές είναι οι εξής:

Α) Στο άρθρο 4 του κανονισμού αναφέρεται: « Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από 01/01/2005 και εφεξής, οι εταιρίες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους καταρτίζουν ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα,

εάν κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού τους οι τίτλοι τους δεν είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου, 10/05/1993, σχετικά με τις επενδυτικές υπηρεσίες στον τομέα των κινητών αξιών.»

Β) Σύμφωνα με το άρθρο 9 : «Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 4, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν οι απαιτήσεις του άρθρου 4 εφαρμόζονται μόνο για κάθε οικονομικό έτος αρχίζει την ή την αμέσως μετά 01/01/2007 για τις εταιρίες : α) των οποίων μόνο οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι σε οργανωμένο αγορά οποιουδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/Ε.Ο.Κ. ή β) των οποίων οι τίτλοι είναι δεκτοί για απευθείας πώληση στο κοινό σε κράτος μη μέλος και οι οποίοι προς τον σκοπό αυτό χρησιμοποιούν διεθνώς αποδεκτά πρότυπα από την αρχή ενός οικονομικού έτους που έχει αρχίσει πριν την δημοσίευση του παρόντος κανονισμού στην Επίσημη Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.» Στην παράγραφο 17 γίνεται ειδική μνεία για το ότι είναι σημαντικό να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να αναστέλλουν την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων μέχρι το 2007 όσον αφορά τις εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιρίες, τόσο στην κοινότητα όσο σε οργανωμένη αγορά τρίτης χώρα, οι οποίες εφαρμόζουν ήδη μία άλλη δέσμη διεθνώς αποδεκτών προτύπων ως πρωτογενή βάση για τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους, καθώς και για τις εταιρίες των οποίων οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο.» «Είναι ωστόσο καίριας σημασίας και επιτακτικής ανάγκης να εφαρμοστούν , το αργότερο μέχρι το 2007, τα Δ.Λ.Π. ως ενιαία δέσμη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, παγκοσμίως για όλες τις κοινοτικές εταιρίες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο σε οργανωμένη αγορά της κοινότητας.»

Το 2003 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον κανονισμό 1725/2003 για τη υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό 1606/2002. Ο κανονισμός αυτός υιοθετεί τις Διερμηνείες που κρίνει η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ). Ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει στην Διερμηνεία 8, η οποία αναφέρεται στην « πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως βασικό λογιστικό πλαίσιο». Η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών 8 αναφέρει ότι όταν τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται πλήρως για πρώτη φορά ως βασικό λογιστικό πλαίσιο , η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει και να παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της, ως εάν αυτές είχαν πάντοτε καταρτίσει σύμφωνα με τα πρότυπα και τις Διερμηνείες που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής. Η αναδρομική εφαρμογή τους απαιτεί τους περισσότερους τομείς της λογιστικής. Το 2003 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον κανονισμό 1725/2003 για την

υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002. Ο κανονισμός αυτός υιοθετεί τις Διερμηνείες που ενέκρινε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.). Ιδιαίτερη σημασία πρέπει να δοθεί στην Διερμηνεία 8, η οποία αναφέρεται την «πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως βασικό λογιστικό πλαίσιο». Σύμφωνα με την Μ.Ε.Δ. 8, στην περίπτωση που υιοθετούνται για πρώτη φορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η εταιρία πρέπει να συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τις διερμηνείες την χρονική στιγμή της πρώτης εφαρμογής και απαιτεί αναδρομική ισχύ των κειμένων διατάξεων.

Στις 19/06/2003 Το συμβούλιο των Δ.Λ.Π. αποφάσισε να αντικαταστήσει την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών 8 με το νέο Δ.Π.Χ.Π. « Πρώτη Εφαρμογή Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης». Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 1 κάθε επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα πρέπει να συμμορφώνεται με κάθε ένα από τα Δ.Λ.Π. και με κάθε μία από τις Διερμηνείες που ισχύουν κατά τον χρόνο της πρώτης εφαρμογής, με την δυνατότητα να μπορεί με ευελιξία να επιλέγει κάθε φορά μία ή περισσότερες εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. Το Δ.Π.Χ.Π. 1 έχει αναδρομική ισχύ στους περισσότερους τομείς της λογιστικής. Τον Απρίλιο του 2004 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον κανονισμό 707/2004, ο οποίος τροποποιεί τον κανονισμό 1725/2003 για την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. Κατόπιν, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέγραψε μνημόνιο συνεργασίας με την Αμερικανική Αρχή Εποπτείας των Αποταμιευτικών και Συνεταιριστικών Τραπεζών (Office of Thrift Supervision). Με την παραπάνω συμφωνία η Αμερικανική Αρχή Εποπτείας των αποταμιευτικών και συνεταιριστικών τραπεζών καθίσταται συμβαλλόμενο μέρος της αρχικής συμφωνίας του 1999 για την ανταλλαγή πληροφοριών και την συνεργασία μεταξύ των εποπτικών αρχών των κρατών μελών της Ε.Ε. και των Η.Π.Α. Το 2006, το σώμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υπέγραψε μνημόνιο συνένωσης με το αντίστοιχο Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων των Η.Π.Α. (FASB) με απώτερο σκοπό την σύγκλιση των δύο Πλαισίων Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) να μην απαιτήσει την εφαρμογή των από ανάπτυξη νέων Δ.Π.Χ.Π. ή σημαντικών τροποποιήσεων στα υφιστάμενα πρόσωπα πριν από την 01/01/2009. Η σημαντικότητα αυτής της απόφασης κρίνεται εκ του αποτελέσματος, εφόσον δίνεται χρόνος από την μία στο Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων να εργαστούν με χρονική άνεση και συνέπεια για την σύγκλιση, και από την άλλη με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζονται 4 χρόνια σταθερότητας για τις εταιρίες που υιοθέτησαν τα Δ.Π.Χ.Π. το 2005.

Στις 06/07/2007 έγινε η πρώτη έκθεση προς την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κινητών αξιών και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με την σύγκλιση μεταξύ των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) και των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών τρίτων χωρών, ενώ στις 12/11/2007 κανονισμός (ΕΚ) αριθμός 1347/2007 της Επιτροπής της για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθμός 1725/2003 περί της υιοθέτησης ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) 8. Στις 27/11/2009 δημιουργήθηκε ο κανονισμός (ΕΚ) αριθμός 1164/2009 της Επιτροπής της για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθμός 1126/2008 περί της υιοθέτησης ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά την Διερμηνεία 18 της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.). Τέλος, οι τελευταίες εξελίξεις σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μέχρι την στιγμή που γράφεται αυτή η εργασία στις 28/01/2010 η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων ανακοινώνει ότι:

Α) Η Ε.Λ.Τ.Ε. είναι αρμόδια να εισηγείται στον υπουργό Οικονομικών θέματα λογιστικής τυποποίησης καθώς και την εναρμόνιση των Λογιστικών Προτύπων με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και τα διεθνή Πρότυπα.

Β) Η Ε.Λ.Τ.Ε. γνωρίζοντας ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θα υιοθετήσει ειδικά λογιστικά πρότυπα για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις και τα οποία θα πρέπει ακολούθως να ενσωματωθούν στο Εθνικό Δίκαιο, ενημέρωσε πρόσφατα τις ελεγκτικές εταιρίες ότι το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.Λ.Ο.Τ.) της Ε.Λ.Τ.Ε. ότι προτίθεται να ξεκινήσει δημόσια συζήτηση προκειμένου να καταγραφούν οι ιδιαιτερότητες της Ελλάδας και να διαμορφωθούν ενιαίες θέσεις της χώρας μας στην διαδικασία επεξεργασίας του προτύπου που θα προταθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

Γ) Πρόσφατα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έθεσε σε δημόσια διαβούλευση σχέδιο προτύπου με την επωνυμία « International Financial Reporting Standard for Small & Medium sized Entities. » και το οποίο βασίζεται στο πρότυπο « International Financial Reporting Standard for small & medium sized Enterprises. » του οργανισμού “International Accounting Standards Board.” (I.A.S.B.).

1.3. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα βασίζονται σε κάποιες γενικές παραδεκτά λογιστικές αρχές οι οποίες διασφαλίζουν την αντικειμενικότητα, εγκυρότητα και αξιοπιστία τους¹.

ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΖΟΜΕΝΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ

Η Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (goingconcern) τονίζει ότι η οικονομική μονάδα θα πρέπει να παρουσιάζει συνεχιζόμενη δραστηριότητα, η οποία θα φαίνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές, οπότε το γεγονός αυτό γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΔΕΔΟΥΛΕΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ – ΕΞΟΔΩΝ

Με βάση την Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων, τα έσοδα και τα έξοδα λογίζονται στη χρήση που αφορούν, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους. Έσοδα ή έξοδα προηγούμενων χρήσεων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη. Συνεπώς κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από την άλλη.

Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Σύμφωνα με την Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από τις άλλες. Γίνεται ειδική μνεία, στην παράγραφο 26: «Οι συναλλαγές απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις όταν πραγματοποιούνται και απεικονίζονται κατά τις χρήσεις που αυτές αφορούν».

¹ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ. (2008), ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΑΘΗΝΑ, 1^Η ΕΚΔΟΣΗ

1.4. ΤΡΟΠΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

Η διαδικασία έκδοσης ενός ΔΛΠ γίνεται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών για την επιλογή των θεμάτων προς εξέταση και μελέτη και την έκδοση σχεδίων κατά θέμα. Τα σχέδια αυτά υποβάλλονται στο Συμβούλιο προς έγκριση και εφόσον εγκριθούν τα δύο τρίτα αυτών διαβιβάζονται στους ενδιαφερόμενους (λογιστικές οργανώσεις, οι κυβερνήσεις, οι χρηματιστηριακές αρχές) για μελέτη και σχόλια, τα οποία λαμβάνονται υπόψη από το Συμβούλιο και έτσι γίνονται οι απαιτούμενες τροποποιήσεις στα αρχικά σχέδια. Για να πάρει τη μορφή ενός λογιστικού προτύπου πρέπει να εγκριθεί από τα τρία τέταρτα του συμβουλίου.

1.5 ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

ΔΛΠ 1 – ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

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.

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)

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.²

ΔΛΠ 2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

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.

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

- Κατέχονται για πώληση κατά την συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

² www.taxheaven.gr

- Βρίσκονται στην διαδικασία παραγωγής για μια τέτοια πώληση.
- Είναι σε μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

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

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)

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

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).³

ΔΛΠ 7 – ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

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 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.

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.

Στην Ελλάδα η σύνταξη της Κατάστασης Ταμιακών 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 Ταμιακών Ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμιακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι ταμιακές ροές εμφανίζονται με βάση την έμμεση μέθοδο (καθαρές ροές από πληρωμές και εισπράξεις), ενώ δεν προβλέπεται η χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου (αναμόρφωση κερδών χρήσεως).⁴

³ www.taxheaven.gr

⁴ www.taxheaven.gr

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

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.

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.

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:

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. 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.⁵

ΔΛΠ 10 – ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

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.

Οφισθενή 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.

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διάκρισης και οδηγίες για τη λογιστική αντιμετώπιση γεγονότων μεταγενέστερων της ημερομηνίας του Ισολογισμού, ούτε 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.⁶

⁵ www.taxheaven.gr

⁶ www.taxheaven.gr

ΔΛΠ 11 – ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ

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.

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.⁷

ΔΛΠ 12 : ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Είναι το πρότυπο που καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των φόρων της επιχείρησης που προκύπτουν από τα έσοδα της καθώς και τον απολογισμό των φορολογικών συνεπειών από την εξόφληση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού που περιλαμβάνονται στον ισολογισμό ή από συναλλαγές της τρέχουσας περιόδου που έχουν αναγνωριστεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Σύμφωνα με τις οδηγίες του εν λόγω προτύπου, η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να χειρίζεται την φορολογική επίδραση των διαφόρων συναλλαγών με τον ίδιο τρόπο που χειρίζεται, αυτές τις συναλλαγές, λογιστικά. Με λίγα λόγια, ο λογιστικός χειρισμός της

⁷ www.taxheaven.gr

φορολογικής επίδρασης ορισμένων συναλλαγών, δεν θα πρέπει να συμβαδίζει με τις φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις, αλλά με την ακολουθούμενη λογιστική αρχή που εφαρμόζεται στο χειρισμό των συναλλαγών αυτών.

Η φορολογία εισοδήματος και γενικά οι φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν μέσα από τις λειτουργίες μιας επιχείρησης, αποτελούν έξοδο της επιχείρησης για την απόκτηση των αντίστοιχων εσόδων. Έτσι, το συνολικό ποσό του εξόδου του φόρου αποτελείται από το τρέχον έξοδο του φόρου πλέον οποιοδήποτε αναβαλλόμενο έξοδο φόρου («επιπλέον φορολογική υποχρέωση»), μειωμένο με οποιοδήποτε αναβαλλόμενο έσοδο φόρου («φορολογική ελάφρυνση»)

Στις βασικές λογιστικές αρχές ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «βάρος εταιρικό» και λογίζεται διαμέσου του πίνακα διανομής κερδών, ενώ υπολογίζεται σύμφωνα με τις κατάλληλες αναμορφώσεις εξόδων εσόδων που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.

Επίσης, σημαντική διαφορά είναι ότι στα ήδη ισχύοντα, δεν υπάρχει διάταξη που να μιλάει περί λογισμού αναβαλλόμενου φόρου κι έτσι δεν τίθεται θέμα οποιασδήποτε διάκρισης των λογιστικών διαφορών ανάλογα με τη μελλοντική τους εξέλιξη.

Με βάση τα άρθρα του ΚΦΕ, ο φόρος δεν διαμορφώνει το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης. Προκειμένου δε, να προσδιοριστεί το ποσό φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνεται ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσεως, πλέον ή μείον τις σχετικές λογιστικές διαφορές.

ΔΛΠ 14: ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟ Ή ΤΟΜΕΑ

Στο πρότυπο αυτό καθορίζεται ο τρόπος καταγραφής και το περιεχόμενο των πληροφοριών, που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, αναφορικά:

1. Ανά τον κλάδο: με τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών που παρέχονται στην επιχείρηση. Μέσα από την ανάλυση των πωλήσεων και των αποτελεσμάτων ανά βασικό προϊόν ή υπηρεσία της επιχείρησης (αναφορά κατά κλάδο), γίνεται ευκολότερη η κατανόηση

της πηγής των βασικότερων εσόδων της επιχείρησης καθώς και του επιπέδου των καθαρών αποτελεσμάτων. Έτσι από εδώ εμφανίζεται το επίπεδο απόδοσης του κάθε κλάδου καθώς και οι πιθανότητες ανάπτυξης του στο μέλλον.

2. Ανά το γεωγραφικό τομέα: με τις διάφορες γεωγραφικές περιοχές, μέσω των οποίων διεκπεραιώνει τις λειτουργίες της. Η πληροφόρηση αναφορικά με τη γεωγραφική θέση της κάθε μονάδας (αναφορά κατά γεωγραφικό τομέα) είναι δυνατό να βοηθήσει στην εκτίμηση τυχόν μελλοντικών συναλλαγματικών κινδύνων ή άλλων κινδύνων αγοράς, οι οποίοι είναι πιθανόν να μην είναι δυνατό να αξιολογηθούν μέσα από την παροχή συγκεντρωτικών στοιχείων.

Το πρότυπο αυτό προβλέπει ότι κάθε εισηγμένη επιχείρηση που έχει περισσότερους από έναν γεωγραφικούς τομείς δράσης ή επιχειρησιακούς, πρέπει να δείχνει αναλυτικά τα αποτελέσματα ανά τομέα καθώς επίσης το σύνολο των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού στα τμήματα αυτά, εφόσον το κάθε τμήμα είναι μεγαλύτερο από το 10% του συνόλου.

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει αντίστοιχη υποχρέωση. Ωστόσο, η έννοια του επιχειρησιακού τομέα (κλάδου) αποκτά σημασία από φορολογική άποψη αφενός στον προσδιορισμό της έννοιας της «μεταβίβασης επιχείρησης» λόγω πώλησης, για σκοπούς επιβολής του φόρου υπεραξίας 20% που προσδιορίζεται στο άρθρο 13 παρ. 1 του ΚΦΕ, αφετέρου στο πλαίσιο των φορολογικών νόμων που διέπουν μετασχηματισμούς, οι οποίοι προβλέπεται ότι εφαρμόζονται και επί “*απόσχισης κλάδου*”. Τέλος, κατά την Ελληνική Νομοθεσία το μόνο που απαιτείται είναι ελάχιστες γνωστοποιήσεις αναφερόμενες μόνο στις πωλήσεις.

ΔΛΠ 15: ΒΑΣΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΑΛΛΑΓΗΣ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ

Οι χρήσεις του προτύπου αυτού, μετά από την αναδιαμόρφωση του το 1994, δεν θεωρούνται αναγκαίες για τις επιχειρήσεις που ετοιμάζουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ, ούτως ώστε να θεωρείται ότι συμμορφώνονται πλήρως με τις απαιτήσεις των προτύπων αυτών.

Κύριος σκοπός του ΔΛΠ 15 είναι η απεικόνιση της επίδρασης, που είναι πιθανόν να έχουν οι μεταβολές του δείκτη τιμών, στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως μιας επιχείρησης όπως και της οικονομικής θέσης ή κατάστασης της επιχείρησης. Η απλότητα και η δυνατότητα παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων με την εφαρμογή του ιστορικού κόστους παρέχουν τη δυνατότητα καλύτερης και ευρύτερης κατανόησης των στοιχείων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Ανεξάρτητα από τις προτιμήσεις που μπορεί να υπάρχουν, το πρότυπο αυτό καθιερώνει δύο διαφορετικές μεθόδους απεικόνισης της επίδρασης των αλλαγών των τιμών επί των οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης.

Βάση των ήδη ισχυόντων, βασική λογιστική αρχή σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων είναι η εφαρμογή των κανόνων του ιστορικού κόστους, η οποία ταυτόχρονα εξυπηρετεί την αρχή της συντηρητικότητας. Το ελληνικό δίκαιο δεν έχει υιοθετήσει καμία από τις μεθόδους σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε να φανερώνονται οι τυχόν δραστικές μεταβολές των τιμών.

ΔΛΠ 16: ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων ή αλλιώς, των πάγιων περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης. Τα σημαντικότερα θέματα με τα οποία ασχολείται αφορούν στο λογιστικό χειρισμό των πάγιων περιουσιακών στοιχείων και, ειδικότερα, στη χρονική στιγμή της αναγνώρισης τους στα βιβλία της επιχείρησης, δηλαδή στην καταχώριση της λογιστικής εγγραφής της σχετικής συναλλαγής καθώς και στον καθορισμό της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων.

Επιπλέον, το πρότυπο αυτό, καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων για αποσβέσεις καθώς και την αναγνώριση τους στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Το ΔΛΠ 16 δεν αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από άλλα πρότυπα, όπως το ΔΛΠ 40 που αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατέχει η επιχείρηση για επενδυτικούς και όχι για παραγωγικούς ή λειτουργικούς σκοπούς, όπως επίσης δεν αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες (ΔΛΠ 41) και σε δικαιώματα εκμετάλλευσης μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όλων των παρόμοιων αγαθών που δεν αναπαράγονται.

Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης με την αρχική αξία κτήσεως. Αυτό σημαίνει ότι το εν λόγω στοιχείο θα πρέπει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, ως το συνολικό ποσό των εξόδων που έχουν γίνει για την απόκτηση του στοιχείου αυτού, μέχρι και να μπορέσει αυτό να λειτουργήσει για το σκοπό για τον οποίο αποκτήθηκε.

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να είναι τακτική, ώστε να αποφεύγεται η ύπαρξη σημαντικών διαφορών μεταξύ της λογιστικής και της δίκαιης αξίας του στοιχείου, όπως αυτό εμφανίζεται στον ισολογισμό. Εάν από την επανεκτίμηση των παγίων περιουσιακών στοιχείων προκύψει κέρδος ή ζημία, τότε η διαφορά αυτή αναγνωρίζεται άμεσα στο έτος κατά το οποίο προέκυψε. Ο λογιστικός χειρισμός για την κάθε προαναφερόμενη περίπτωση έχει ως ακολούθως:

Το κέρδος από την επανεκτίμηση των στοιχείων θα πρέπει να χρεώνεται στο λογαριασμό του παγίου και να πιστώνεται ο λογαριασμός «διαφορές επανεκτίμησης» ή «αποθεματικό επανεκτίμησης», ο οποίος εντάσσεται στους λογαριασμούς που αποτελούν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων.

Οποιαδήποτε ζημιά προκύψει από την επανεκτίμηση, πιστώνεται στο λογαριασμό του παγίου για τη μείωση της λογιστικής του αξίας και χρεώνεται άμεσα ο λογαριασμός αποτελεσμάτων εντός της χρήσης κατά την οποία είχε εντοπιστεί. Εάν από την επανεκτίμηση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων προκύψει κέρδος και στη συνέχεια από μελλοντική επανεκτίμηση προκύψει ζημία, η ζημία αυτή δεν μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων, αλλά διαγράφεται πρώτα από το αποθεματικό κέρδους που δημιουργήθηκε στο παρελθόν από την επανεκτίμηση του συγκεκριμένου παγίου και τότε οποιοδήποτε ποσό ζημίας δεν συγχωνεύεται, μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως.

Οι ελληνικοί νόμοι ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης και να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 100/98, που ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές. Οι αναπροσαρμογές αξίας επιτρέπονται μόνο για γήπεδα, οικόπεδα και κτίρια και μόνο βάση νόμου.

Με βάση τα ΔΛΠ τα ενσώματα πάγια καταχωρούνται αρχικά στην τιμή κτήσης, η οποία για τα ακίνητα περιλαμβάνει και τα διάφορα έξοδα απόκτησης τους, ενώ υπάρχει και η δυνατότητα αποτίμησης των παγίων στην τρέχουσα αξία τους. Ακόμη, βάση των προτύπων, οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση συντελεστές που διαμορφώνονται από τη προσδοκώμενη κάθε φορά από την επιχείρηση ωφέλιμη ζωή του παγίου. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

Οι δε αποσβέσεις που αναγνωρίζονται από την Ελληνική φορολογική νομοθεσία ως φορολογικά εκπιπτόμενες είναι μόνο οι αποσβέσεις εκείνες που συμπίπτουν με τα συγκεκριμένα ποσοστά που καθορίζει για κάθε κατηγορία παγίων το ΠΔ 100/1998.

ΔΛΠ 17 : ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Στο πρότυπο αυτό αναφέρονται οι μακροπρόθεσμες μισθώσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων και ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και τις λογιστικές αρχές που θα πρέπει να ακολουθηθούν τόσο από τον εκμισθωτή όσο και από τον μισθωτή, ως προς την αναγνώριση συναλλαγών αυτής της μορφής στα βιβλία τους, καθώς και με το περιεχόμενο των πληροφοριών που θα πρέπει να δοθούν στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων⁸.

Οι μισθώσεις διαχωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

► Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις, χαρακτηριστικά σημεία των οποίων είναι ότι ο μισθωτής αναλαμβάνει όλου τους κινδύνους που πιθανόν να συνδέονται με τη χρήση του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου, έχει το δικαίωμα της απόλυτης χρήσης του παγίου και της εκμετάλλευσης των οικονομικών ωφελημάτων που πηγάζουν από αυτό και μπορεί να εξασκήσει το δικαίωμα αγοράς του παγίου μετά την πλήρη εξόφληση και τη λήξη της μίσθωσης. Άλλο χαρακτηριστικό σημείο των χρηματοδοτικών μισθώσεων είναι ότι η παρούσα αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση ή μεγαλύτερη της τιμής πώλησης του και η χρονική διάρκεια της μίσθωσης είναι σχεδόν ταυτόσημη με την αντίστοιχη περίοδο της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του παγίου. Τέλος, χαρακτηριστικό είναι ότι τα κατεχόμενα

⁸ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ. (2008), ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΑΘΗΝΑ, 1^Η ΕΚΔΟΣΗ

περιουσιακά στοιχεία είναι έτοιμα προς χρήση χωρίς σημαντικές αλλαγές, καθώς επίσης, στις περιπτώσεις που ο μισθωτής έχει το δικαίωμα ακύρωσης της μίσθωσης, οποιεσδήποτε ζημιές του εκμισθωτή επιβαρύνουν τον μισθωτή.

► Στις λειτουργικές μισθώσεις, που αποτελούν μισθώσεις οι οποίες δεν είναι χρηματοδοτικές και δεν έχουν όλα τα προαναφερόμενα χαρακτηριστικά. Επιπλέον, κατά τη διάρκεια μιας λειτουργικής μίσθωσης οποιαδήποτε ζημία ή φθορά από φυσιολογικές και μη συνθήκες επιβαρύνει τον εκμισθωτή για το λόγο ότι οι κίνδυνοι αυτοί δεν μεταφέρονται με τη μίσθωση στον μισθωτή. Ο λογιστικός χειρισμός των μισθώσεων διακρίνεται σε πρώτο στάδιο, στον χειρισμό στα λογιστικά βιβλία του μισθωτή και στον χειρισμό στα λογιστικά βιβλία του εκμισθωτή. Σε δεύτερο στάδιο, για την κάθε μία από τις περιπτώσεις αυτές, ο λογιστικός χειρισμός διαφέρει μεταξύ των διαφορετικών τύπων μισθώσεων.

Με βάση τις βασικές λογιστικές αρχές οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης εμφανίζονται ως λειτουργικές. Στο τέλος της μίσθωσης η κυριότητα των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων μεταβιβάζεται στον μισθωτή σε τιμή σημαντικά χαμηλότερη από την πραγματική τους αξία. Τα εκμισθωμένα στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό ως αποσβέσιμα πάγια και αποσβένονται κατά τη διάρκεια της σύμβασης. Τα μηνιαία μισθώματα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου.

Η διαφορά μεταξύ τιμήματος και αξίας παγίου λογίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα σε όλες τις περιπτώσεις. Τα ΔΛΠ έρχονται σε ευθεία αντίθεση με τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας.

ΔΛΠ 18 : ΕΣΟΔΑ

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται βασικά στο λογιστικό χειρισμό των διαφόρων μορφών εσόδων που μπορεί να προκύψουν για μια επιχείρηση μέσα από τις συνήθεις δραστηριότητες της, καθώς επίσης και στον προσδιορισμό του χρόνου αναγνώρισης των εισοδημάτων αυτών.

Σκοπός του προτύπου, δηλαδή, είναι η περιγραφή των λογιστικών χειρισμών των εσόδων που προκύπτουν από συναλλαγές, όπως είναι η πώληση εμπορευμάτων, παροχή υπηρεσιών και έσοδα που προέρχονται από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους. Τα έσοδα θα πρέπει να αποτιμώνται στη δίκαιη αξία του ανταλλάγματος που εισπράχθηκε ή

θα εισπραχθεί, λαμβάνοντας υπόψη οποιεσδήποτε εκπτώσεις ή μειώσεις λόγω όγκου πωλήσεων που πιθανόν να παρασχεθούν από την επιχείρηση.

Η αναγνώριση εισοδήματος από μια συναλλαγή δεν επηρεάζεται ή δεν συμπίπτει πάντοτε με την μεταβίβαση της κυριότητας των εμπορευμάτων ή αγαθών. Βασικό όμως κριτήριο για την αναγνώριση εσόδου από συναλλαγή αποτελεί η μεταβίβαση των κινδύνων που συνδέονται με τα αντίστοιχα προϊόντα ή εμπορεύματα. Εάν, για οποιονδήποτε λόγο, η επιχείρηση διατηρεί το δικαίωμα διαχείρισης όλων ή σημαντικού μέρους των κινδύνων, τότε οποιοδήποτε προϊόν από την εν λόγω συναλλαγή δεν μπορεί να αναγνωριστεί σαν έσοδο από πώληση αγαθών και, ως εκ τούτου, δεν πρέπει να συμπεριληφθεί στα έσοδα από πωλήσεις της επιχείρησης.

Σε περίπτωση που υπάρχει αβεβαιότητα ως προς τη δυνατότητα είσπραξης κάποιου ποσού, το οποίο περιλαμβάνεται στα έσοδα, το κάνει να θεωρείται ως έξοδο και όχι ως ποσό προσαρμογής των εσόδων. Γενικότερα, οποιαδήποτε πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες αποτελεί έξοδο της επιχείρησης και αναγνωρίζεται έτσι στα αποτελέσματα χρήσεως και όχι ως ποσό προς μείωση των πωλήσεων ή γενικά των εσόδων της επιχείρησης.

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία έσοδα προέρχονται και από τις επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις, εκτός εκείνων που χορηγούνται για την απόκτηση παγίων, αλλά και από επενδύσεις των διαθεσίμων κεφαλαίων της επιχείρησης.

Ως έσοδο θεωρείται η εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες αγοραστική δύναμη που αποκτάται, ενώ τα ΔΛΠ αποδέχονται ως έσοδο και μια πράξη ανταλλαγής προϊόντων ή υπηρεσιών. Ακόμη μια σημαντική διαφορά έγκειται στο ότι τα ΔΛΠ στηρίζονται στην αρχή του δεδουλευμένου και στην αρχή της αντιστοίχισης εσόδων - εξόδων, ενώ ο ΚΦΕ στηρίζεται στην αρχή του ληξιπρόθεσμου και απαιτητού.

ΔΛΠ 19 – ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Το Πρότυπο αυτό αναφέρεται στις παροχές του εργοδότη προς τον εργαζόμενο και τη λογιστική απεικόνισή 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:

- 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.

Τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι τα αποτελέσματα βαρύνονται κατά το μέρος που αναλογεί σε κάθε χρήση με το προβλεπόμενο κόστος των συνταξιοδοτικών παροχών που η επιχείρηση θα καταβάλλει στο μέλλον, όπως αυτό προκύπτει από ένα καθορισμένο πρόγραμμα συνταξιοδοτικών παροχών. Στην Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία, ως φορολογικά εκπιπτόμενη δαπάνη αναγνωρίζεται μόνο η πρόβλεψη που αντιστοιχεί στην αποζημίωση του προσωπικού που συνταξιοδοτείται το επόμενο οικονομικό έτος.

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.

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

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.

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.

ΔΛΠ 21 – ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΞΕΝΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

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 καταχώρισης στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής επίδρασης των μεταβολών των ισοτιμιών⁹.

⁹ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ. (2008), ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΑΘΗΝΑ, 1^Η ΕΚΔΟΣΗ

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 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.

ΔΛΠ 23 – ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

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.

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.¹⁰

Σύμφωνα με την 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.¹¹

¹⁰ GRANT THORNTON, (2006), ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ – ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ, ΔΕΥΤΕΡΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΑΘΗΝΑ

¹¹ www.taxheaven.gr

ΔΛΠ 24 – ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

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.

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.

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.

ΔΛΠ 27 – ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ

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.

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

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.

ΔΛΠ 28 – ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

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.

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.

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.¹²

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 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».

¹² Ντζανάτος Δ.(2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1η έκδοση

ΔΛΠ 29 – ΈΚΔΟΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΥΠΟ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ

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%.

ΔΛΠ 31 – ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

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.

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

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.

ΔΛΠ 32 – ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

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.

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.

ΔΛΠ 33 : ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ

Το πρότυπο αυτό περιγράφει τη μέθοδο και τις αρχές που πρέπει να εφαρμοστούν για τον καθορισμό και την παρουσίαση των εσόδων ανά μετοχή, δίνοντας έμφαση στον υπολογισμό του αριθμητή του σχετικού κλάσματος.

Ο δείκτης αυτός θεωρείται αρκετά σημαντικός για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, επειδή παρουσιάζει το μέγεθος της αποδοτικότητας της από περίοδο σε περίοδο και δίνει την δυνατότητα σύγκρισης με άλλες επιχειρήσεις που λειτουργούν στον ίδιο εμπορικό ή βιομηχανικό κλάδο.

Το πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν εκδώσει κοινές μετοχές, οι οποίες βρίσκονται υπό διαπραγμάτευση στην ελεύθερη αγορά ή είναι στη διαδικασία έκδοσης τέτοιων μετοχών. Ο όρος κοινές μετοχές περιλαμβάνει και οποιοδήποτε χρηματοοικονομικό στοιχείο το οποίο παρέχει στον κάτοχο του το δικαίωμα ανταλλαγής του με κοινές μετοχές.

ΔΛΠ 34 : ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

Οι ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές παρέχουν προσωρινή και ενδιάμεση ενημέρωση προς όλους όσους μπορεί να ενδιαφέρονται για την οικονομική εξέλιξη μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους. Οι ετήσιες νομικές καταστάσεις παρέχουν πλήρη ενημέρωση αλλά εκδίδονται ανά δωδεκάμηνο και, έτσι, όλοι όσοι πιθανόν να ενδιαφέρονται για την οικονομική εξέλιξη πορεία της επιχείρησης κατά την διάρκεια αυτής της περιόδου, δεν οποιοδήποτε στοιχείο ή πληροφόρηση. Βασικός, λοιπόν, σκοπός του ου είναι η παροχή ενδιάμεσων πληροφοριών και στοιχείων αναφορικά οικονομική εξέλιξη και πορεία της επιχείρησης.

Οι ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές αποτελούν πλήρεις ή περιληπτικές περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αναφέρονται στις δραστηριότητες της επιχείρησης για περίοδο μικρότερη από το πλήρες οικονομικό έτος της επιχείρησης. Ανεξάρτητα, όμως, από το αν οι προσωρινές καταστάσεις εκδίδονται σε περιληπτική ή λεπτομερή μορφή, θα πρέπει πάντοτε να υπάρχει η πληροφορία αναφορικά με τα έσοδα ανά μετοχή, τόσο για τα βασικά όσο και α τα μειωμένα έσοδα ανά μετοχή.

Η σημαντικότερη διαφορά του προτύπου αυτού με την ελληνική νομοθεσία, έγκειται στο γεγονός ότι η δεύτερη ορίζει πως οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να εκδίδονται τουλάχιστον για εξάμηνο και των εισηγμένων θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Αντίθετα, το πρότυπο δεν ορίζει χρονικό διάστημα έκδοσης τους και την τακτικότητα έκδοσης τους, ούτε και ποιες επιχειρήσεις θα τις εκδίδουν. Αυτά τα θέματα τα αφήνει στη νομοθετική δικαιοδοσία των αρμόδιων αρχών του κάθε κράτους.

Άλλη σημαντική διαφορά είναι ότι με βάση το πρότυπο οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιέχουν τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων, την κατάσταση ταμειακών ροών, την κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης και τις επεξηγηματικές σημειώσεις, ενώ σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία θα πρέπει να περιέχουν τον ισολογισμό και την κατάσταση αποτελεσμάτων. Με λίγα λόγια, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαφορές είναι όμοιες με τις διαφορές που σημειώνονται μεταξύ του ελληνικού δίκαιου και του ΔΛΠ 1.

ΔΛΠ 35: ΣΤΑΔΙΑΚΗ ΔΙΑΚΟΠΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στη «σταδιακή διακοπή» μιας ή περισσοτέρων λειτουργιών και όχι στην διακοπή που έλαβε χώρα άμεσα ή στο παρελθόν. Η σταδιακή διακοπή της λειτουργίας αναφέρεται σε περιπτώσεις διακοπής ευρείας κλίμακας, δηλαδή διακοπής ολόκληρης της επιχείρησης ή συγκεκριμένου γεωγραφικού τομέα που λαμβάνει χώρα είτε μέσω της σταδιακής εγκατάλειψης ή συρρίκνωσης των λειτουργιών ή μέσω της τμηματικής πώλησης της επιχείρησης.

Σκοπός του προτύπου είναι η καθιέρωση αρχών ως προς τη διατύπωση και το περιεχόμενο των πληροφοριών που θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε μια αναφορά επιχείρησης που έχει προχωρήσει ή προτίθεται να προχωρήσει στη σταδιακή διακοπή σημαντικής λειτουργίας. Οι πληροφορίες αυτές θεωρούνται σημαντικές για τους μετόχους της επιχείρησης όπως και για τους προμηθευτές της.

ΔΛΠ 36 : ΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Το πρότυπο αυτό καθορίζει τη μέθοδο που θα πρέπει να ακολουθηθεί για αν εξακριβωθεί εάν η μεταφερόμενη αξία, το λογιστικό υπόλοιπο δηλαδή, των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης δεν είναι σημαντικά υψηλότερη από την ανακτήσιμη αξία τους, η οποία αντιπροσωπεύεται από την αναμενόμενη τιμή πώλησης τους.

Εάν είναι υψηλότερη, τότε αυτό αποτελεί ζημία η οποία θα πρέπει να αναγνωριστεί στα βιβλία της επιχείρησης. Στις περιπτώσεις όπου συμβαίνει το αντίθετο, έχουμε δημιουργία κέρδους ή μείωση ζημιάς που πιθανό να προέκυψε από προηγούμενη επανεκτίμηση. Επίσης, το πρότυπο αυτό, περιγράφει τους λογιστικούς χειρισμούς για την αναγνώριση των προαναφερόμενων διαφορών που πιθανόν να προκύψουν μέσα από τη διαδικασία επανεκτίμησης.

Η Ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης υποτίμησης της αξίας τους. Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των στοιχείων αυτών καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την οποία αναγνωρίστηκε αυτή.

Επίσης οποιαδήποτε μείωση της υποτίμησης η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε. Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Σαν αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης, σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, είναι η αγοραία αξία του στοιχείου, χωρίς ειδικά να καθορίζεται η ανακτήσιμη αξία του. Επίσης σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία κάθε ζημία, η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της υποτίμησης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία προβλέπουν μείωση ή αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής για πάγια τα οποία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες.

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε ότι παρά το γεγονός ότι το πνεύμα τόσο της Ελληνικής νομοθεσίας όσο και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι όμοιο (διαπίστωση υποτίμησης αξίας περιουσιακών στοιχείων), η εναρμόνιση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτεί την υιοθέτηση ενός πλέγματος διατάξεων, που θα καθορίζουν τους τρόπους εκτίμησης και λογιστικής αντιμετώπισης.

ΔΛΠ 37 : ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις, όταν πρόκειται να συμπεριλάβουν στις οικονομικές τους καταστάσεις περιγραφή των προβλέψεων και των ενδεχόμενων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από χρηματοοικονομικά μέσα, αλλά εμφανίζονται σε δίκαιη αξία, εκείνες που προέρχονται από ασφαλιστήρια συμβόλαια, στην περίπτωση των ασφαλιστικών εταιρειών, εκείνες που καλύπτονται από άλλα διεθνή λογιστικά πρότυπα και εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συμβόλαια, τα διάφορα συμβαλλόμενα μέρη των οποίων δεν έχουν συμμορφωθεί πλήρως με τις μεταξύ τους συμβατικές υποχρεώσεις.

Η ενδεχόμενη υποχρέωση, όπως και το ενδεχόμενο στοιχείο ενεργητικού, συνίσταται όταν πρόκειται για υποχρέωση ή στοιχείο ενεργητικού αντίστοιχα, η οποία προέρχεται από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η υλοποίηση εξαρτάται από την εκδήλωση ή όχι ενός ή περισσότερων αβέβαιων, ως προς το αν θα εκδηλωθούν, γεγονότων, τα οποία δεν βρίσκονται υπό τον πλήρη έλεγχο της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, η επιχείρηση οφείλει να διενεργεί προβλέψεις για πιθανή απομείωση της τρέχουσας αξίας παγίων και πιθανά μελλοντικά έξοδα.

Ο Ελληνικός φορολογικός νόμος δεν αναγνωρίζει φορολογικά την έκπτωση των ανωτέρω προβλέψεων, παρά μόνο στο βαθμό που υπάρχει ρητή πρόβλεψη (δηλαδή οι ειδικές προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και για συνταξιοδότηση προσωπικού). Στο βαθμό αυτό στην πράξη οι Ελληνικές επιχειρήσεις δεν πραγματοποιούν κατά κανόνα προβλέψεις πέραν των φορολογικά αναγνωριζόμενων, παρά το γεγονός ότι αυτό επιτάσσεται από το λογιστικό δίκαιο.

Με την εφαρμογή των ΔΛΠ, θα πραγματοποιούνται ειδικές προβλέψεις βάσει συγκεκριμένων στοιχείων που τεκμηριώνουν την πιθανότητα απώλειας της απαίτησης. Γενικές προβλέψεις, στο μέτρο που κρίνονται σκόπιμες, θα σχηματίζονται επίσης βάσει δικαιολογημένων εκτιμήσεων της τράπεζας και όχι βάσει ορισμένου από πριν ποσοστού, όπως προβλέπουν επί του παρόντος οι ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

ΔΛΠ 38 : ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Το πρότυπο αυτό περιγράφει τον λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων που έχουν αποκτηθεί (εξωτερικά) ή δημιουργηθεί (εσωτερικά) από μια επιχείρηση, καθώς και τις εξαιρέσεις που υφίστανται ως προς τον λογιστικό αυτό χειρισμό. Καθορίζει επίσης τα κριτήρια, με βάση τα οποία ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να θεωρηθεί ως άυλο καθώς επίσης και τον τρόπο παρουσίασης αυτού στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Ακόμη, καθορίζει τον τρόπο αποτίμησης της μεταφερόμενης αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Το πρότυπο αναφέρεται σε έξοδα που έχουν γίνει από μια επιχείρηση, αναμένεται να υπάρξει από αυτά μελλοντικό οικονομικό όφελος και το ύψος τους μπορεί να προσδιοριστεί. Το πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις, όταν πρόκειται να περιλάβουν στις οικονομικές τους καταστάσεις περιγραφή των στοιχείων αυτής της μορφής.

Τα άυλα πάγια στοιχεία, σύμφωνα με τις ελληνικές διατάξεις, 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 διάρκειας τους.

Ακόμη τα άυλα πάγια αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας τους είτε, στην περίπτωση που το άυλο πάγιο έχει από τον νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας. Σύμφωνα με το πρότυπο, τα άυλα πάγια στην πλειοψηφία τους πρέπει να εξοδοποιούνται στην χρήση στην οποία δημιουργούνται.

Τα άυλα πάγια στοιχεία κεφαλαιοποιούνται μόνο όταν διασφαλίζεται και μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς ότι από αυτά θα υπάρξει ένα μελλοντικό οικονομικό για την επιχείρηση όφελος και όταν το κόστος του άυλου παγίου μπορεί να προσδιοριστεί με απόλυτη ακρίβεια. Η απόσβεση θα πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου, η οποία δεν πρέπει να ξεπερνά τα 20 έτη. Όσον αφορά τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του παγίου στοιχείου που αφορούν, και δεν αποτελούν άυλο πάγιο ξεχωριστό.

Τέλος, τα ΔΛΠ προβλέπουν τη δυνατότητα (έστω υπό αυστηρές προϋποθέσεις) αναπροσαρμογής των άυλων παγίων στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη επιβάρυνση ή επαύξηση των αποτελεσμάτων της χρήσης.

ΔΛΠ 39 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ - ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Το πρότυπο αυτό καθορίζει τις αρχές επί των οποίων πρέπει να στηρίζεται η αναγνώριση και αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων, καθώς και τις πληροφορίες και γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις για τα μέσα αυτά. Το πρότυπο εφαρμόζεται σε συμβάσεις αγοραπωλησίας «αγαθών» που δεν αποτελούν μέρος των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης και η παράδοση / παραλαβή δεν αποτελεί όρο της σύμβασης.

Ο γενικός κανόνας του προτύπου καθορίζει ότι όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα πρέπει να αποτιμώνται κατά την αρχική τους αναγνώριση στην τιμή κόστους που θεωρείται ως η δίκαιη αξία του τιμήματος που δόθηκε ή παρελήφθη κατά την συναλλαγή.

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού διακρίνονται σε τέσσερις βασικές κατηγορίες.

Οι κατηγορίες αυτές είναι:

→ «Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού που διατηρούνται για εμπορικούς λόγους». Ο όρος αναφέρεται στα στοιχεία είναι που έχουν αγοραστεί ή δημιουργηθεί με απώτερο στόχο το εμπορικό κέρδος που πιθανό να προκύψει μέσα από βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις τιμών ή του μεικτού περιθωρίου κέρδους. Θεωρείται δεδομένο ότι μια

επιχείρηση κατέχει τα στοιχεία αυτά για εμπορικούς λόγους, εκτός και αν έχει καθοριστεί ότι πρόκειται για αντισταθμιστικούς λόγους.

→ «Επενδύσεις που διατηρούνται μέχρι τη λήξη τους», αποτελούν στοιχεία ενεργητικού με ημερομηνία λήξεως, τα οποία η επιχείρηση δεν προτίθεται να πουλήσει, αλλά να τα διατηρήσει μέχρι την ημερομηνία λήξης τους.

→ «Δάνεια και εισπρακτέα ποσά που δημιουργήθηκαν μέσα από τις λειτουργίες της επιχείρησης», αποτελούν στοιχεία ενεργητικού που δημιουργήθηκαν με την παροχή, μέσα από τους χρηματοοικονομικούς πόρους της επιχείρησης, απ' ευθείας σε τρίτους, μετρητών, αγαθών ή υπηρεσιών και τα οποία δημιούργησαν οφειλέτες της επιχείρησης. Επίσης, στην προκειμένη περίπτωση, οι απαιτήσεις που έχουν δημιουργηθεί δεν διατηρούνται για εμπορικούς λόγους, δηλαδή προς διάθεση στο εγγύς μέλλον.

→ «Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού διαθέσιμα προς πώληση», είναι όλα τα στοιχεία ενεργητικού που δεν ανήκουν σε οποιαδήποτε από τις παραπάνω κατηγορίες και δεν αποτελούν δάνεια ή απαιτήσεις που έχουν δημιουργηθεί εσωτερικά από την επιχείρηση.

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο αντιπροσωπεύει το μα που εισπράχθηκε η πληρώθηκε ενώ τα παρεπόμενα έξοδα κτήσης είτε κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται εντός 5ετίας είτε εξοδοποιούνται.

Με βάση όμως τα ΔΛΠ, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού αρχικά καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο προσδιορίζεται την εύλογη αξία του τιμήματος το οποίο πληρώθηκε ή εισπράχθηκε και συμπεριλαμβάνει όλα τα παρεπόμενα έξοδα αγοράς η πληρωμής.

Ακόμη, δεν υπάρχει διάταξη σχετική στην ελληνική νομοθεσία που να ορίζει συγκεκριμένα την λογιστική και την αποτίμηση των παραγώγων και πράξεων αντιστάθμισης. Οι ελληνικές τράπεζες στην πλειοψηφία τους εφαρμόζουν την μέθοδο των δεδουλευμένων για την λογιστική παρακολούθηση των παραγώγων και έχουν εμμέσως υιοθετήσει την τακτική να μην αναγνωρίζουν γενική αντιστάθμιση κινδύνου. Όλα αυτά σε αντίθεση με αυτά που ορίζει το πρότυπο για τα παράγωγα.

Άλλη διαφορά είναι ότι, με το καθεστώς των ΔΛΠ, οι χορηγήσεις αντιμετωπίζονται εν πολλής ως χρηματοοικονομικά στοιχεία και υπόκεινται σε αποτίμηση. Οι διαφορές από την αποτίμηση μεταφέρονται κατά περίπτωση αποτελέσματα ή υπό προϋποθέσεις απευθείας στην καθαρή θέση.

Ακόμη με τα ΔΛΠ, τα κέρδη και οι ζημίες από αποτίμηση χρεογράφων μεταφέρονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να μεταφέρονται απευθείας στην καθαρή θέση. Από την άλλη, με βάση τον ΚΦΕ, 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.

Η σημαντική διαφορά μεταξύ των ΔΛΠ και της ισχύουσας ελληνικής νομοθεσίας έγκειται στο ότι, σύμφωνα με τα πρώτα, τα παράγωγα εμφανίζονται στον Ισολογισμό και αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους, ενώ η ισχύουσα φορολογική νομοθεσία περιλαμβάνει διατάξεις μόνο για τη φορολόγηση των πραγματοποιηθέντων κερδών από πράξεις ή συμβάσεις επί παραγώγων και για την έκπτωση της πραγματοποιηθείσας ζημίας από πράξεις ή συμβάσεις παραγώγων μόνο όταν πραγματοποιούνται για σκοπούς αντιστάθμισης.

ΔΛΠ 40: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται σε περιουσιακά στοιχεία που διατηρούνται με απώτερο σκοπό την απόκτηση εισοδημάτων από ενοίκια, υπεραξία και των οποίων τα έσοδα δεν προκύπτουν μέσα από τις συνηθισμένες δραστηριότητες της επιχείρησης. Τα στοιχεία αυτά δεν διατηρούνται για την εξυπηρέτηση των συνηθισμένων αναγκών και δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, όπως είναι η παραγωγή, η λειτουργία των γραφείων και των αποθηκών ή η

πώληση αγαθών. Η εφαρμογή του προτύπου αυτού αναφέρεται στην αναγνώριση, εκτίμηση και απεικόνιση των επενδύσεων σε ακίνητα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης¹³.

Τα περιουσιακά στοιχεία από επενδύσεις μπορεί μετά την απόκτηση τους να αποτιμηθούν με δύο διαφορετικές μεθόδους:

► Μέθοδος δίκαιης αξίας: Εάν μια επιχείρηση αποφασίσει να αποτιμήσει τα περιουσιακά στοιχεία από επενδύσεις με αυτή τη μέθοδο, τότε οποιαδήποτε διαφορά προκύψει, κέρδος ή ζημιά, μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης στην οποία αντιστοιχεί. Ο καθορισμός της δίκαιης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να προέρχεται από την αξία που αντιπροσωπεύεται από αντικειμενική συναλλαγή ή από αυτή που μπορεί να καθοριστεί μέσω της ενεργούς αγοράς για παρόμοια περιουσιακά στοιχεία, στην ίδια περιοχή και κατάσταση.

► Μέθοδος κόστους: Με τη μέθοδο αυτή τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης πρέπει να αποτιμώνται στην τιμή κτήσεως μειωμένη με την πρόβλεψη για απόσβεση, σύμφωνα και με τις γενικές οδηγίες του ΔΛΠ 16. Εάν υπάρξει οποιαδήποτε αλλαγή στη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει να αποχαρακτηριστεί και να ταξινομηθεί στην κατηγορία που ανήκει με βάση την καινούργια του χρήση.

Σε αντίθεση με τους κανόνες του προτύπου, στο ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει ξεχωριστή απεικόνιση των ακινήτων που κατέχονται για επένδυση, ή αποτελούν κεφαλαιουχική ενίσχυση. Το μόνο που ορίζεται είναι ότι ακίνητα τα οποία αποφέρουν έσοδα υπόκεινται σε απόσβεση, ενώ η εκτίμηση της αξίας των παγίων που εισφέρονται στην επιχείρηση από τους μετόχους γίνεται από ειδική επιτροπή.

Ακόμη, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, δεν υπάρχει διάταξη που να ορίζει τη χρήση εναλλακτικών λογιστικών αρχών για μία συναλλαγή. Αφήνεται στην πρωτοβουλία των μονάδων η χρήση ή μη κάποιας αρχής. Αντίθετα, στην περίπτωση που ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο προβλέπει περισσότερες από μία λογιστικές μεθόδους, η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει και να εφαρμόζει πάγια μία από τις μεθόδους, εκτός εάν το Πρότυπο ή η

¹³ ΜΑΡΚΑΖΟΣ Κ., (2005), ΤΑ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΗΝ ΔΙΕΘΝΗ ΘΕΩΡΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΞΗ, ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Ερμηνευτική Εγκύκλιος συγκεκριμένα απαιτεί ή επιτρέπει κατηγοριοποίηση των ειδών (συναλλαγές, υπόλοιπα, ποσά κλπ), για τα οποία διαφορετικές μέθοδοι είναι κατάλληλες.

ΔΛΠ 41 : ΓΕΩΡΓΟΚΤΗΝΟΤΡΟΦΙΑ

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στους διάφορους λογιστικούς χειρισμούς και στην παρουσίαση των ιδιαίτερων στοιχείων που μπορεί να προκύπτουν λόγω της φύσεως των εργασιών, στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που η κύρια ασχολία τους είναι η γεωργία και η κτηνοτροφία.

Οι οδηγίες του προτύπου αυτού καλύπτουν τα σημεία που σχετίζονται με την δραστηριότητα αυτών των επιχειρήσεων, που είναι οι διάφοροι ζωντανοί οργανισμοί, δηλαδή τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα προϊόντα ή πρώτες ύλες που προέρχονται από τα βιολογικά στοιχεία και οι κρατικές παροχές και χορηγίες που σχετίζονται με τα βιολογικά στοιχεία¹⁴.

Όταν θα γίνει η αρχική αναγνώριση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, αυτό θα πρέπει να αποτιμηθεί στη δίκαιη αξία του, μειωμένη με τυχόν έξοδα που αναμένεται να υπάρξουν κατά τη στιγμή της πώλησης τους. Η αρχή αυτή θα πρέπει να εφαρμόζεται και για τα προϊόντα που προέρχονται από τα βιολογικά στοιχεία. Ο καθορισμός της δίκαιης αξίας τους στηρίζεται στις ιδιαιτερότητες των χαρακτηριστικών τους, την ηλικία τους και διάφορα άλλα συγκεκριμένα σημεία αναγνώρισης τους.

1.6 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

ΔΠΧΠ1:ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

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

¹⁴ ΜΑΡΚΑΖΟΣ Κ., (2005), ΤΑ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΗΝ ΔΙΕΘΝΗ ΘΕΩΡΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΞΗ, ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

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.

ΔΠΧΠ 2 ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

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.

ΔΠΧΠ3:ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

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.

ΔΠΧΠ 4 ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ

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.

ΔΠΧΠ 5 ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΚΟΠΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση διακοπειών δραστηριοτήτων. Ειδικότερα, το ΔΠΧΑ απαιτεί: α) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα για πώληση να επιμετρούνται 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 διακοπειών δραστηριοτήτων να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

ΔΠΧΠ 6 ΈΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΟΡΥΚΤΩΝ ΠΟΡΩΝ

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.

ΔΠΧΠ 7 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

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.

ΔΠΧΠ 8 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΙ ΤΟΜΕΙΣ

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

ΔΠΧΠ 9 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ

Η εισαγωγή του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικών Αναφορών 9 (ΔΠΧΑ 9 / IFRS 9) από την 1η Ιανουαρίου 2018 επιφέρει σημαντικές αλλαγές, μεταξύ άλλων, στη μέθοδο υπολογισμού από τα πιστωτικά ιδρύματα, των ζημιών από την απομείωση χορηγήσεων. Το ΔΠΧΑ 9 προνοεί, ότι ο υπολογισμός θα γίνεται με βάση τις αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές, σε αντίθεση με το υφιστάμενο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 (ΔΛΠ 39/IAS 39) όπου ο υπολογισμός γίνεται με βάση τις ζημιές που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί.

Οι αναμενόμενες πιστωτικές ζημιές αφορούν πιθανές ζημιές που μπορεί να προκύψουν σε μελλοντικές χρονικές περιόδους, στην περίπτωση που υπάρχει αθέτηση. Το πρότυπο ορίζει δύο χρονικές περιόδους υπολογισμού αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, τον ένα χρόνο και τη διάρκεια ζωής της χορήγησης. Η περίοδος που θα πρέπει να χρησιμοποιείται καθορίζεται με βάση τον πιστωτικό κίνδυνο της χορήγησης. Δηλαδή, χορηγήσεις σε αθέτηση ή που παρουσιάζουν σημαντική αύξηση στον πιστωτικό κίνδυνο από την ημερομηνία παραχώρησής τους, υπάγονται στον υπολογισμό αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών για τη διάρκεια ζωής της χορήγησης.

Αντιθέτως, για χορηγήσεις που εξυπηρετούνται κανονικά και παρουσιάζουν χαμηλό πιστωτικό κίνδυνο, ο υπολογισμός θα καλύπτει περίοδο δώδεκα μηνών.

Ως αποτέλεσμα, ο υπολογισμός των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, προϋποθέτει την

επανεξέταση από τα πιστωτικά ιδρύματα, των υφιστάμενων δεδομένων, πολιτικών και διαδικασιών και τον καθορισμό βασικών παραμέτρων και παραδοχών, που πιθανό να επηρεάσουν σημαντικά το ποσό των ζημιών από την απομείωση χορηγήσεων.

ΔΠΧΑ 10 – ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Στόχος του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει τις αρχές για την παρουσίαση και την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όταν μια οικονομική οντότητα ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οικονομικές οντότητες.

Για να επιτευχθεί ο στόχος της παραγράφου 1 του παρόν ΔΠΧΑ:

α) προβλέπει ότι μια οικονομική οντότητα (η μητρική) που ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες (θυγατρικές) οφείλει να καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις·

β) ορίζει την αρχή του ελέγχου και καθιερώνει τον έλεγχο ως βάση ενοποίησης·

γ) ορίζει τον τρόπο εφαρμογής της αρχής ελέγχου για να διαπιστωθεί κατά πόσον ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια και, ως εκ τούτου, πρέπει να την ενοποιήσει και

δ) καθορίζει τις λογιστικές απαιτήσεις για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

ΔΠΧΑ 11 ΣΧΗΜΑΤΑ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ

Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθιερώσει αρχές για τη χρηματοοικονομική αναφορά από οικονομικές οντότητες που διατηρούν συμμετοχή σε επιχειρηματικά σχήματα που ελέγχονται από κοινού (π.χ. σχήματα υπό κοινό έλεγχο).

Για να επιτευχθεί ο σκοπός της παραγράφου 1, το παρόν ΔΠΧΑ ορίζει τον κοινό έλεγχο και απαιτεί από μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο να καθορίζει τον τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο συμμετέχει, αξιολογώντας τα

δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της και να λογιστικοποιεί τα εν λόγω δικαιώματα και υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον εν λόγω τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο.

Σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι ένα σχήμα στο οποίο δύο ή περισσότερα μέρη έχουν κοινό έλεγχο.

ΔΠΧΑ 12 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

Σκοπός αυτού του ΔΠΧΑ είναι να απαιτήσει από μια οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών τους καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογούν:

- α) τη φύση και τους κινδύνους που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε άλλες οντότητες· και
- β) τα αποτελέσματα των εν λόγω συμμετοχών στην οικονομική της θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^Ο ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ο νόμος 4308/2014 εισάγει τα Ελληνικά λογιστικά Πρότυπα. Με τον νόμο αυτό στην ουσία καταργείται ο νεοεισαχθείς Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, ο οποίος με την σειρά του είχε αντικαταστήσει τον ΚΒΣ, και επίσης τα ΕΛΠ αντικαθιστούν και το ΕΓΛΣ, το οποίο και ίσχυε επί τρεις δεκαετίες.

Τα βασικά θέματα με τα οποία τα ΕΛΠ ασχολούνται είναι τα εξής:

- αλλάζει η μορφή των οικονομικών καταστάσεων
- αλλάζουν οι κανόνες επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων
- εισάγονται απλοποιήσεις και απαλλαγές ανάλογα με το μέγεθος των επιχειρήσεων
- εισάγονται νέοι χρόνοι όσον αφορά την τιμολόγηση των προϊόντων.

Για να κατανοήσουμε πλήρως το πεδίο εφαρμογής των ΕΛΠ, θα πρέπει στο σημείο αυτό να σημειώσουμε πως μια αλλαγή σε σχέση με το ΕΓΛΣ είναι ότι εισάγεται ο όρος «οντότητα», στην οποία περιλαμβάνεται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που να ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα¹⁵.

Δηλαδή με βάση τα ανωτέρω στις υποχρεώσεις του νόμου για τα ΕΛΠ, υπόκεινται οι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΟΕ, ΕΕ, ατομικές επιχειρήσεις και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, κάθε νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, καθώς επίσης και οι κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν ή ελέγχονται από το Δημόσιο.

Οι προαναφερθείσες οντότητες βάσει του νόμου αυτού χωρίζονται ανάλογα με το μέγεθος του και με συγκεκριμένα κριτήρια.

¹⁵ www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20132

Χωρίζονται σε¹⁶:

- Μικρές οντότητες
- Μεσαίες οντότητες
- Μεγάλες οντότητες

Πιο συγκεκριμένα ισχύουν τα εξής:

Μικρές οντότητες.

Μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

Μεσαίες οντότητες.

Μεσαίες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντό- τητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

¹⁶ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, 2015, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ

Μεγάλες οντότητες.

Μεγάλες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

2.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς¹⁷.

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

¹⁷ www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4308/year/2014/.../ισοζύγιο

Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.

Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική.

Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα.

Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας.

Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα

για την παρακολούθηση των στοιχείων και τηρεί¹⁸:

α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων.

¹⁸ ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ Ν., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

α) οι βάσεις δεδομένων ενός συστήματος πληροφορικής και οι αναλυτικές και συγκεντρωτικές αναφορές που παράγει, όπως τα κλασικά λογιστικά βιβλία (ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων),

β) οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της,

γ) αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία,

δ) τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή της στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες),

ε) αναλυτικά υπολογιστικά φύλλα σε οποιαδήποτε μορφή, στα οποία γίνεται επεξεργασία δεδομένων για παραγωγή στοιχείων προς αυτούσια χρήση ή περαιτέρω επεξεργασία,

στ) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών,

ζ) τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας,

η) τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της,

θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών,

ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων,

ια) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της

λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών,

ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της,

ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών,

ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία.

Στα λογιστικά αρχεία καταχωρείται κάθε συναλλαγή και γεγονός της οντότητας, ανεξάρτητα από την αξία. Δηλαδή, η έννοια του σημαντικού μεγέθους δεν έχει εφαρμογή στην καταχώρηση των επιπτώσεων των συναλλαγών και των γεγονότων. Συνεπώς, η οντότητα πρέπει να καταχωρεί στο λογιστικό της σύστημα τις επιπτώσεις όλων των συναλλαγών και όλων των γεγονότων και δεν δύναται να επικαλείται το ασήμαντο ποσό αυτών για να αιτιολογήσει μη καταχώρηση.

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση.

Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Προσωρινή διαφορά βάσει του ορισμού του Παραρτήματος Α είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 100 αναγνωρίζεται

λογιστικά στη χρήση 20X4 αλλά θα εκπεστεί για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 20X5, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 20X4 είναι μικρότερο κατά 100 από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 20X5 θα συμβεί το αντίστροφο.

Τέτοια περίπτωση προκύπτει, για παράδειγμα, από τη χρήση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς ή από την αναγνώριση, στη διάρκεια του εργασιακού βίου των εργαζομένων, εξόδων για παροχές προς αυτούς μετά την αφυπηρέτηση.

Τα ποσά αυτά αντιστρέφονται μέχρι την τελική εκκαθάριση των σχετικών στοιχείων.

Για παράδειγμα, στην περίπτωση ενός παγίου η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων θα γίνει είτε με μέσω αντίθετων διαφορών αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους (μικρότερες / μεγαλύτερες, αντίστοιχα, φορολογικές από λογιστικές) είτε μέσω του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου. Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά.

Σε αντιδιαστολή προς τις προσωρινές, μόνιμες είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφονται¹⁹. Για παράδειγμα εάν στη χρήση 20X4 η επιχείρηση κατέβαλε για προσαυξήσεις φόρων και πρόστιμα το ποσό των 200 ευρώ, ποσό που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, το λογιστικό αποτέλεσμα θα εμφανίζεται ισόποσα μειωμένο έναντι του φορολογικού, χωρίς η διαφορά αυτή να αντιστραφεί στο μέλλον.

2.3 ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ

Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής²⁰:

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

¹⁹ www.epixeirisi.gr/download.php?filepath=files/2015/...proswrinh-diafora...

²⁰ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, 2015, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ

β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας.

Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:

α) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή

β) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

2.4 ΔΙΑΦΥΛΑΞΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ

Από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν ορίζεται ο τρόπος τήρησης και διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων. Συνεπώς αυτά μπορούν να τηρούνται και να φυλάσσονται οπουδήποτε, ακόμη και κατά την διάρκεια της περιόδου που αφορούν, με την προϋπόθεση να επιδεικνύονται και να δίνονται στον έλεγχο όταν αυτά ζητηθούν, εντός ευλόγου χρόνου²¹.

Σημειώνεται ωστόσο ότι άλλα νομοθετήματα δύναται να ρυθμίζουν με διαφορετικό τρόπο το θέμα της διαφύλαξης των βιβλίων και των στοιχείων παρέχει τη δυνατότητα διαφύλαξης σε οποιαδήποτε μορφή (έντυπη ή ηλεκτρονική) των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης αυτών (χειρόγραφα ή μηχανογραφικά).

Παρέχεται η δυνατότητα, για τους σκοπούς αυτού του νόμου, αρχεία που αρχικά δημιουργούνται σε έντυπη μορφή να ψηφιοποιούνται και να φυλάσσονται στη νέα μορφή ακόμα και κατά τη διάρκεια της εκάστοτε τρέχουσας περιόδου.

²¹ www.logistikoskosmos.blogspot.com/.../10032015-31-12-2014-43082014-25...

Η δυνατότητα διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων σε ηλεκτρονικά μέσα, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή, παρέχεται για το σύνολο των τηρούμενων, εκδιδόμενων και λαμβανόμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και παραστατικών κατά περίπτωση, μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

Η δυνατότητα αυτή παρέχεται επίσης και για τα παραστατικά (στοιχεία) με ημερομηνία έκδοσης πριν την 1/1/2015 αλλά δεν παρέχεται για τα τηρούμενα μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2014 βιβλία.

2.5 ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Τιμολόγιο πώλησης

Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό²².

Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

²² ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, 2015, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ

Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης.

Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπ' αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης.

Το Δημόσιο, οι περιφέρειες, οι νομαρχίες, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, έστω και αν για αυτές τις δραστηριότητες ή πράξεις εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής.

Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών²³.

Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

²³ www.forologikanea.gr/.../arthro-16-xronos-genesis-tis-forologikis-upoxr...

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

2.6 ΕΚΔΙΔΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΛΙΑΝΙΚΗ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ Η ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου²⁴.

Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

²⁴ www.taxheaven.gr/acforum/index.php?showtopic=97960

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.

Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.

Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίζει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για

έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

2.7 ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

2.7.1 Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου²⁵.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων , περιλαμβάνουν²⁶:

- α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
- δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας).

²⁵ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ASTBOOKS

²⁶ www.forin.gr/.../nomos-4308-2014-ellhnika-logistika-protupa-sunafeis-r..

ε) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων περιλαμβάνουν:

α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).

δ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων περιλαμβάνουν:

α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).

β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).

γ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

2.7.2 Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές²⁷:

α) Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

²⁷ ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ Ν., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περιόδοι) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.

γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.

δ) Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.

στ) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.

ζ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.

η) Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

2.7.3 Αναγνώριση των χρηματοοικονομικών στοιχείων

Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος.

Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως μείον ζημίες απομείωσης.

Ειδικότερα, μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο εάν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους κτήσης χρησιμοποιείται μόνο κατά την επιμέτρηση έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται και τα στοιχεία εκείνα που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά.

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις.

Ενδείξεις απομείωσης θεωρείται ότι υφίστανται όταν:

α) Υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων

ή β) η λογιστική αξία είναι σημαντικά υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει) ή

γ) δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Ζημία απομείωσης προκύπτει όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από το στοιχείο αυτό.

Το ποσό που η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι το μεγαλύτερο από:

α) Την παρούσα αξία του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο, υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου ή

β) την εύλογη αξία του στοιχείου, μειωμένη με το απαιτούμενο κόστος πώλησης.

Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτή, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάψουν να υφίστανται. Αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωριστεί ζημία απομείωσης.

Ειδικότερα, για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του μη κυκλοφορούντος ενεργητικού οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα.

Η οντότητα παύει να αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν:

α) Εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του στοιχείου ή

β) μεταβιβάσει όλους ουσιαστικά τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την κυριότητα του στοιχείου αυτού.

Κατά την παύση αναγνώρισης ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα, η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανταλλάγματος που λαμβάνεται (συμπεριλαμβανομένου κάθε νέου περιουσιακού στοιχείου που αποκτάται μείον κάθε νέα υποχρέωση που αναλαμβάνεται).

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται στον ισολογισμό ως μη κυκλοφορούντα ή ως κυκλοφορούντα, ανάλογα με τις προθέσεις της διοίκησης της οντότητας και το συμβατικό ή εκτιμώμενο χρόνο διακανονισμού τους.

2.8 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρώνται στην εύλογη αξία²⁸.

Η επιμέτρηση, γίνεται μόνο όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους.

Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία για χρηματοοικονομικά μέσα που ταξινομούνται ως «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», «Χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου» και «Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση», η επιμέτρηση αυτή εφαρμόζεται στο σύνολο των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και των τριών κατηγοριών.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα

α) Κέρδη (θετικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται, κατά στοιχείο ακινήτου, ως διαφορά στην καθαρή θέση στην περίοδο που προκύπτουν.

β) Ζημιές (αρνητικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης κατά περιουσιακό στοιχείο και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει.

γ) Το ποσό των θετικών διαφορών εύλογης αξίας (κέρδος) της καθαρής θέσης μπορεί να μεταφέρεται κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέον, στο βαθμό που το σχετικό ποσό έχει καταστεί πραγματοποιημένο. Η μεταφορά γίνεται είτε σταδιακά, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται, είτε εφάπαξ κατά τη διαγραφή ή την καθ' οιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά.

²⁸ <https://nomoi.info/ΦΕΚ-A-251-2014-σελ-14.html>

δ) Η εύλογη αξία ενός στοιχείου, εφόσον έχει επιλεγεί η εν λόγω μέθοδος για την επιμέτρησή του, επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

ε) Η εύλογη αξία ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και, σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.

στ) Τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση όταν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Η απόσβεση αυτή υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

Επενδυτικά ακίνητα

α) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

β) Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων προσδιορίζεται τουλάχιστον ανά διετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

γ) Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.

δ) Όταν τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρώνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

α) Όταν εφαρμόζεται επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.

β) Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

γ) Διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Αποθέματα εμπορευμάτων

α) Εμπορεύματα οι τιμές των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και τα οποία προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών, μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους, μείον το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.

β) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των εν λόγω στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

α) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των διαθέσιμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία τους (κέρδη ή ζημιές) αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης, στην περίοδο που προκύπτουν.

β) Το κονδύλι της καθαρής θέσης της περίπτωσης α' μεταφέρεται στα αποτελέσματα όταν τα εν λόγω στοιχεία διαγραφούν ή όταν υπάρχουν αντικειμενικά τεκμήρια ότι τα περιουσιακά στοιχεία έχουν απομειωθεί,

γ) Οι ζημιές απομείωσης της περίπτωσης β' αναστρέφονται στα αποτελέσματα όταν οι λόγοι που τις προκάλεσαν παύουν να ισχύουν. Κατ' εξαίρεση, οι ζημιές απομείωσης από τίτλους καθαρής θέσης (συμμετοχικούς τίτλους) αναστρέφονται κατευθείαν στην καθαρή θέση και όχι μέσω αποτελεσμάτων.

Παράγωγα για αντιστάθμιση

α) Παράγωγα αντιστάθμισης εύλογης αξίας:

α1) Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία, τόσο το αντισταθμισμένο στοιχείο (για τον κίνδυνο που αντισταθμίζεται) όσο και το αντίστοιχο μέσο αντιστάθμισης επιμετρώνται στην εύλογη αξία.

α2) Διαφορές από την επιμέτρηση του αντισταθμισμένου στοιχείου και του αντίστοιχου μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές της κατάστασης αποτελεσμάτων στην περίοδο που προκύπτουν.

β) Παράγωγα αντιστάθμισης ταμειακών ροών. Κέρδη και ζημιές από την επιμέτρηση του μέσου αντιστάθμισης αναγνωρίζονται ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης στην περίοδο που προκύπτουν. Αυτό το στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης μεταφέρεται στα αποτελέσματα στην ίδια περίοδο στην οποία οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

γ) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των αντισταθμισμένων στοιχείων και των αντίστοιχων μέσων αντιστάθμισης υπό α' ή β' ανωτέρω, όταν αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα συγχωνεύονται σε ένα κονδύλι.

δ) Η λογιστική της αντιστάθμισης της παραγράφου αυτής εφαρμόζεται εφόσον τεκμηριώνεται η ύπαρξη σχέσης αντιστάθμισης και η αντιστάθμιση αυτή είναι αποτελεσματική.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για πρώτη φορά στη χώρα μας σηματοδοτεί μια ριζική αλλαγή στον τρόπο παροχής οικονομικής πληροφόρησης από πλευράς επιχειρήσεων. Η υιοθέτηση από την Ευρωπαϊκή Ένωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) το 2005 αποτελεί για την Ελλάδα τη Λογιστική Επανάσταση του 21ου αιώνα, με δεδομένη τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ των ΔΛΠ και των Ελληνικών Λογιστικών Κανόνων (ΕΓΛΣ). Η επιτυχία ενός τέτοιου μεγέθους και σημασίας εγχειρήματος απαιτεί καλό σχεδιασμό, συντονισμό ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων (κράτος και εποπτικοί φορείς, ορκωτοί ελεγκτές και διοικήσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων)²⁹.

Για πρώτη φορά, οι οικονομικές μονάδες που λειτουργούν στη χώρα μας απαλλάχθηκαν από το βάρος των «ελληνικών λογιστικών ιδιαιτεροτήτων» και κλήθηκαν να παράσχουν οικονομική πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας με αυτή των ανταγωνιστριών τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.). Για πρώτη φορά, οι ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να προσεγγίσουν τις τράπεζες της Ε.Ε. και κάθε διεθνές χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ζητώντας τη λήψη τραπεζικών υπηρεσιών χωρίς να χρειάζεται να υποβληθούν στο υψηλό κόστος της πρόσληψης εξειδικευμένων συμβούλων για τη μετατροπή των ισολογισμών και των οικονομικών τους καταστάσεων σε συγκρίσιμα τυποποιημένα μεγέθη βάσει συγκεκριμένων προτύπων αναφοράς που τυγχάνουν ευρείας εφαρμογής και αξιοπιστίας διεθνώς και είναι απαλλαγμένα από φορολογικές και άλλες εγχώριες διατάξεις αμφίβολης χρησιμότητας για οποιονδήποτε αναγνώστη.

Ποια είναι τα πρώτα συμπεράσματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ;

Οι πρώτες ενδείξεις είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις έδωσαν εξετάσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ και τα αποτελέσματα είναι ενθαρρυντικά.

²⁹ <http://www.tovima.gr/finance/finance-news/article/?aid=249381>

Οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ μέσα σε ένα εξαιρετικά δύσκολο θεσμικό και οικονομικό περιβάλλον και να ξεπεράσουν και τις πρόσθετες δυσκολίες του χαρακτήρα τους.

Ειδικότερα, οι ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ τόσο για τις ενοποιημένες όσο και τις εξατομικευμένες οικονομικές τους καταστάσεις. Η επιλογή της χώρας μας να υιοθετήσει αυτόν τον τρόπο εφαρμογής των ΔΛΠ αποδείχτηκε ιδιαίτερα επωφελής, αφού ανάγκασε τις εγχώριες επιχειρήσεις να πειθαρχήσουν σε ατομική βάση στους κανόνες που επιβάλλουν τα ΔΛΠ, εγχείρημα δύσκολο αλλά ασφαλές για την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων στην εφαρμογή των ΔΛΠ.

Δεύτερον, οι ελληνικές επιχειρήσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ έπρεπε να αλλάξουν νοοτροπία. Η νομοθεσία μας όσον αφορά τα λογιστικά θέματα χαρακτηρίζονταν από ένα πλέγμα διατάξεων, οι οποίες οδηγούσαν στην εφαρμογή στενά άκαμπτων κανόνων. Τα ΔΛΠ ως κείμενα αρχών απομακρύνονται από την εφαρμογή άκαμπτων κανόνων και επιβάλλουν στις επιχειρήσεις να κρίνουν υποκειμενικά συναλλαγές και γεγονότα και να τα απεικονίζουν λογιστικά με τρόπο που να εξασφαλίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς που τα ΔΛΠ θέτουν. Η δυσκολία που έπρεπε να ξεπεραστεί στο θέμα αυτό δεν πρέπει να υποτιμάται.

Τρίτον, οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ λίγο νωρίτερα από τις άλλες επιχειρήσεις της Ε.Ε. αφού έπρεπε να συντάξουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ από το πρώτο τρίμηνο του 2005. Σε αυτό το πρώτο τρίμηνο του 2005 έγιναν σημαντικά λάθη, αλλά δόθηκε η ευκαιρία στις επιχειρήσεις της χώρας μας να «παιδευτούν» περισσότερο στην εφαρμογή τους.

Τέταρτον, οι ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να ξεπεράσουν το τυπολατρικό σύστημα που επιβάλλεται από την εφαρμογή του ΚΒΣ και του ΚΦΑΣ 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.

Θα πρέπει και οι επιχειρήσεις από την πλευρά τους να συμβάλουν στην όσο το δυνατόν καλύτερη εφαρμογή των ΔΛΠ. Οι ελληνικές επιχειρήσεις θα πρέπει να κατανοήσουν ότι οποιαδήποτε περίοδος χάριτος για τη σωστή εφαρμογή των ΔΛΠ έχει λήξει³⁰.

Τα ΔΛΠ υπερέχουν σαφώς των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σε μια σειρά κριτήρια, ωστόσο η εφαρμογή τους συνοδεύτηκε από αρκετά προβλήματα, όπως έλλειψη επαρκούς καθοδήγησης, ανεπάρκεια καταρτισμένων λογιστών και ελεγκτών, έλλειψη ομοιομορφίας στην εφαρμογή και σημαντικά περιθώρια δημιουργικής λογιστικής. Περαιτέρω το θεσμικό και το νομοθετικό περιβάλλον δεν έχουν εναρμονιστεί πλήρως για την εφαρμογή των ΔΛΠ. Ιδιαίτερα οι φορολογικές ρυθμίσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ στερούνται πληρότητας και απλότητας, ενώ αφήνουν περιθώρια αμφισβητήσεων εκ μέρους των φορολογικών οργάνων. Ιδιαίτερα τονίζεται η γενικευμένη απαίτηση για εκσυγχρονισμό των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για μη εισηγμένες επιχειρήσεις, στην κατεύθυνση απάλειψης των αδικαιολόγητων διαφορών με τα ΔΛΠ. Η παράλληλη λειτουργία δύο σημαντικά διαφορετικών λογιστικών μοντέλων κρίνεται ότι δημιουργεί συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

Τα ΔΛΠ θεωρείται ότι παρέχουν χρήσιμη πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων και αναδεικνύουν κινδύνους και άλλα σημαντικά θέματα, διευκολύνουν τη διεθνοποίηση των ελληνικών επιχειρήσεων και βελτιώνουν την πιστοληπτική τους ικανότητα. Τέλος, οι ελεγκτές εκφράζουν τη γνώμη ότι η διενέργεια ποιοτικού ελέγχου επί του έργου τους μπορεί να συντελέσει στη βελτίωση της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και στην προστασία του κύρους του επαγγέλματος. Συνεπώς είναι καιρός να ενεργοποιηθεί η από ετών ψηφισθείσα σχετική διάταξη της νομοθεσίας καθώς ως σήμερα δεν έχει πραγματοποιηθεί ποτέ δημόσιος ποιοτικός έλεγχος στην Ελλάδα.

Βέβαια ένα άρτιο και ολοκληρωμένο σύστημα εποπτείας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε όλες τις προηγμένες χώρες συμπληρώνεται από τη λειτουργία ενός πειθαρχικού συμβουλίου.

³⁰ <http://www.kathimerini.gr/249030/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/xrhsima-symperasm>

Τα ΔΛΠ αυτά καθαυτά αξιολογούνται πολύ θετικά από ελεγκτές και λογιστές και στα τέσσερα βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά: κατανοητότητα, συνάφεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα. Φαίνεται μάλιστα ότι τα ΔΛΠ υπερέχουν εμφανώς των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) στα ίδια ποιοτικά χαρακτηριστικά αλλά και σε άλλα κριτήρια (προστασία των συμφερόντων των δανειστών και των μετόχων, βαθμός χρήσης οικονομικής σκέψης κτλ.). Τα ευρήματα αυτά είναι ιδιαίτερα ενθαρρυντικά, δεδομένων του χαμηλού επιπέδου προετοιμασίας για την εφαρμογή των ΔΛΠ, της δυσκολίας του εγχειρήματος και του μικρού χρονικού διαστήματος που έχει παρέλθει από την πρώτη χρήση εφαρμογής.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ συνοδεύεται από μια σειρά προβλημάτων, που συνοψίζονται ως εξής:

■ Μη ολοκληρωμένη εναρμόνιση θεσμικού- νομοθετικού περιβάλλοντος.

■ Μη επαρκής ενημέρωση ελεγκτών και λογιστών για τα ΔΛΠ σε ότι αφορά τις τεχνικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους.

■ Λόγω της εκτεταμένης χρήσης επαγγελματικής κρίσης αναγνωρίζεται από τους ερωτωμένους ότι τα ΔΛΠ παρέχουν τη δυνατότητα παρουσίασης επιθυμητών λογιστικών μεγεθών.

■ Η ταυτόχρονη χρήση ΔΛΠ και ΕΛΠ από εισηγμένες και μη εισηγμένες εταιρείες αντίστοιχα, λόγω της διαφορετικότητας των δύο πλαισίων και της έλλειψης συγκρισιμότητας, γεννά διάφορα προβλήματα στη λειτουργία της αγοράς αλλά και ζητήματα αθέμιτου ανταγωνισμού.

Πιο συγκεκριμένα πολλές έρευνες σχετικές με την εφαρμογή των ΔΛΠ- ΔΠΧΠ 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 μπορούσαν 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 στοιχεία³¹.

Θέματα και προτάσεις πολιτικής

³¹ www.imerisia.gr/article.asp?catid=26519&subid=2&pubid=323239

Μερικά από τα ζητήματα είναι άμεσης προτεραιότητας, ενώ πολλά έχουν πτυχές που άπτονται ευρύτερων πολιτικών:

■ Εμπλεκόμενα υπουργεία και εποπτικοί- ρυθμιστικοί φορείς.

■ Λεπτομερής επανεξέταση του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου εφαρμογής των ΔΛΠ, συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών ρυθμίσεων, για τον εντοπισμό και τη διόρθωση υπαρχόντων προβλημάτων ή δυσλειτουργιών.

■ Προώθηση κουλτούρας και δημιουργία μηχανισμών για την άμεση αντιμετώπιση προβλημάτων που αναφέρονται κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ (π.χ., στενή συνεργασία ΕΛΤΕ, υπουργείου Ανάπτυξης και φορολογικών αρχών).

■ Λήψη μέτρων για τον εκσυγχρονισμό των ΕΛΠ (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και σχετικές διατάξεις του ΚΝ 2190/1920) και τη μείωση των διαφορών που υπάρχουν με τα ΔΛΠ. Αυτό θα επιτρέψει τον περιορισμό του κόστους για την οικονομία (π.χ., εκπαίδευση, λογιστικά/μηχανογραφικά συστήματα, κινητικότητα στην αγορά εργασίας) από τη λειτουργία δύο σημαντικά διαφορετικών πλαισίων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και την αντιμετώπιση ζητημάτων αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ εταιρειών που εφαρμόζουν ΔΛΠ και ΕΛΠ. Οι συνθήκες για την αναθεώρηση των ΕΛΠ έχουν ωριμάσει πλέον και η αλλαγή αυτή φαίνεται ότι αποτελεί αίτημα της αγοράς. Σημειώνεται ότι ολοκληρωμένο σχέδιο για τον εκσυγχρονισμό των ΕΛΠ έχει καταρτιστεί και υποβληθεί αρμοδίως από το 2006 προς το υπουργείο Ανάπτυξης, στο πλαίσιο της προσαρμογής της ελληνικής εμπορικής νομοθεσίας στις ρυθμίσεις της οδηγίας 51/2003/ΕΕ.

■ Άμεση έναρξη προεργασίας και σχεδιασμού για την ομαλή εισαγωγή πλήρους εφαρμογής των ΔΕΠ, με δεδομένο ότι αναμένεται να γίνει υποχρεωτική η εφαρμογή τους στο πλαίσιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα επόμενα χρόνια.

■ Λήψη κατάλληλων μέτρων για την ενδυνάμωση των αρμόδιων εποπτικών- ρυθμιστικών αρχών σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία, τη στελέχωση, την ανεξαρτησία από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας, καθώς και τη διαφάνεια στη λειτουργία τους, ώστε να βελτιωθεί

η δημόσια εικόνα τους και να εμπεδωθεί κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των υποκειμένων στη δικαιοδοσία τους³².

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^Ο ΚΡΙΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΔΛΠ – ΔΠΧΠ

Οι λογιστικές διαφορές των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ με το οικείο λογιστικό σύστημα μπορούν να μεταβάλουν σημαντικά το αποτέλεσμα, είτε πρόκειται για κράτη είτε πρόκειται για κέρδη επιχειρήσεων. Η εναρμόνιση με τα ΔΛΠ θα επιφέρει ένα πλήθος από συνέπειες σε εταιρείες, κράτη, επενδυτές με θετικό ή αρνητικό αντίκτυπο.

ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗΣ

Τα ΔΠΧΠ επηρεάζουν ένα ευρύ φάσμα των λειτουργιών μιας επιχείρησης πέραν της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Η καταγραφή της απόδοσης απαιτεί τον επανασχεδιασμό της διοίκησης και των λειτουργικών στόχων. Μεταβάλλονται σημαντικά οι χρηματοοικονομικοί δείκτες και η συμπεριφορά των ενδιαφερόμενων μερών της επιχείρησης. Επίσης επηρεάζεται η στάση των επενδυτών καθώς αυτή διαφοροποιείται επειδή οι επενδυτές θα έχουν διαφορετική, αλλά άμεση και πλήρη πληροφόρηση.

Οι μερισματικές πολιτικές επηρεάζονται σημαντικά και η χρήση των ηλεκτρονικών υπολογιστικών μέσων είναι αναγκαία για την καλή λειτουργία των ΔΛΠ. Ένας όμως κίνδυνος που διαπιστώνεται είναι αυτός της μεταβολής της φήμης. Η αδυναμία προετοιμασίας για τον εξωτερικό έλεγχο που επιβάλλουν τα ΔΛΠ ίσως προκαλέσει μείωση της φήμης της εταιρείας.

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΛΕΥΡΑ ΤΟΥ ΕΠΕΝΔΥΤΗ

Αυξάνεται η συγκρισιμότητα, η αξιοπιστία και η δυνατότητα κατανόησης των λογιστικών καταστάσεων που εκδίδονται από εταιρείες που χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ. Είναι καταναοητές σε μεγάλο πλήθος επενδυτών . Καταργούνται αδυναμίες σχετικά με την αξιοπιστία των ξένων

³² <http://www.tovima.gr/finance/finance-news/article/?aid=249381>

χρηματοπιστωτικών καταστάσεων που προκύπτουν λόγω των διαφορετικών κανόνων εκτέλεσης και διαφορετικών πρακτικών σε διαφορετικά κράτη. Ενθαρρύνονται δηλαδή οι διεθνείς επενδύσεις. Ο επενδυτής πετυχαίνει μείωση στα έξοδα που υποβάλλεται για να κατανοήσει τις καταστάσεις μια πιθανής διεθνούς επένδυσης.

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΛΕΥΡΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Μειώνεται το κόστος πληροφόρησης σχετικά με αλλοδαπές εταιρείες διότι το σύστημα αναφοράς και η πρακτική σύνταξης και δημοσίευσης καταστάσεων είναι κοινή για όλα τα μέλη που εφαρμόζουν ΔΛΠ. Οι πολυεθνικές εταιρείες θα είναι καλύτερο να είναι σε θέση να ενσωματώνουν τις καταστάσεις των οικονομικών πληροφοριών μεταξύ των θυγατρικών τους. Επιπλέον μειώνεται το κόστος κεφαλαίου και επενδυτές και ξένοι δανειστές είναι σε θέση να συγκρίνουν διεθνείς επενδυτικές ευκαιρίες.

Επίσης ο κοινός τρόπος των ΔΛΠ ευνοεί ξένες επενδύσεις και ανοίγματα σε νέες αγορές.

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΛΕΥΡΑ ΤΩΝ ΚΡΑΤΩΝ

Για τις αναπτυσσόμενες χώρες χωρίς εθνικά πρότυπα η υιοθέτηση διεθνών προτύπων είναι συχνά ο φθηνότερος τρόπος από την εκ του μηδενός δημιουργία ιδίων προτύπων διότι τα ΔΛΠ έχουν ήδη καταρτιστεί από οργανισμούς με μεγάλη εμπειρία.

Σε κρατικό επίπεδο, εκτιμάται ενδεχόμενη αύξηση των ξένων επενδύσεων λόγω αυξημένης συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων που εκδίδονται. Επίσης φορολογικά τα κράτη επωφελούνται δεδομένου ότι οι καθαρές φορολογικές εισροές θα είναι σύμφωνες με μία λογιστική πρακτική και έτσι δεν υπάρχει κίνδυνος μείωσης των ξένων επενδύσεων.

ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ

Καθώς τα ΔΛΠ είναι ακόμη στην αρχή της εφαρμογής τους δεν υπάρχει πλούσια εμπειρία από την λειτουργία τους. Δεν υπάρχει επίσης εκτενής ακαδημαϊκή έρευνα σε σύγκριση με τα παρελθόντα συστήματα.

Μια πρόκληση για τα ΔΛΠ είναι η χρήση της εύλογης αξίας στην διαδικασία της αποτίμησης της εταιρικής περιουσίας. Η πρόκληση γίνεται πρόβλημα ιδίως σε αναπτυσσόμενες χώρες. Η μεγάλη αβεβαιότητα καθιστά αδύνατη την πώληση όλων των στοιχείων στην τιμή της εύλογης αξίας. Μόνο η πιστωτική κρίση του 2007 δοκίμασε τις αντοχές της εύλογης αξίας με εμφανή προβλήματα. Επιπλέον μία σε βάθος χρόνου στατική κατάσταση, μετά την εφαρμογή των ΔΛΠ, αποθαρρύνει την καινοτομία στον κλάδο καθώς δεν υπάρχει ανταγωνισμός με κάποια άλλα πρότυπα.

Η διεθνής συμβατότητα δεν επιλύεται μόνο με την εφαρμογή των ΔΛΠ διότι υπάρχει μια σειρά από άλλα ζητήματα όπως διαφορετικά νομίσματα, επιτόκια, φορολογικά καθεστώτα, νομικά πλαίσια, ηθικές και πρότυπα. Επίσης η ποιότητα του λογιστικού ελέγχου, η απόκρυψη στοιχείων, από μεγάλους οργανισμούς με την χρήση των ΔΠΧΠ³³.

ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΕΛΠ

Ποια όμως είναι τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα που θα επιφέρει η εφαρμογή των Ε.Λ.Π.;

Ένα από τα βασικά πλεονεκτήματα της εφαρμογής των Ε.Λ.Π. για τις επιχειρήσεις είναι η κατά το άρθρο 24 δυνατότητα επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία. Παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις να επιμετρούνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία τους. Εύλογη αξία (Fair value): Η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.

³³ <https://issuu.com/vasileiosp.baralis/docs/ifrsdiff>

Στα πλεονεκτήματα επίσης συγκαταλέγονται:

- Η καλύτερη και διαφανέστερη απεικόνιση των Οικονομικών καταστάσεων η οποία προσεγγίζει με μεγαλύτερη αξιοπιστία και σε μεγαλύτερο βαθμό την πραγματικότητα (κατάργηση των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και των Εκτάκτων αποτελεσμάτων, ορθή απεικόνιση του Λίζινγκ, εμφάνιση του Φόρου Εισοδήματος στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως κ.λ.π) και τη σύγκριση σε σχέση με τις αντίστοιχες Ευρωπαϊκές Εταιρείες. Η υιοθέτηση κοινού πλαισίου λογιστικών αρχών και κανόνων σημαίνει ότι όμοιες συναλλαγές και οικονομικές συνθήκες θα απεικονίζονται από διαφορετικές επιχειρήσεις με τον ίδιο τρόπο. Η συγκρίσιμη πληροφόρηση επιτρέπει στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων (τράπεζες, επενδυτές εσωτερικού και εξωτερικού, πελάτες, προμηθευτές) την καλύτερη αξιολόγηση.

- Η Μείωση του κόστους ενδοομιλικής πληροφόρησης και βελτίωση της αποτελεσματικότητας. Πολλές μητρικές εταιρείες του εξωτερικού απαιτούν από τις θυγατρικές τους να προσαρμόζουν τα οικονομικά τους μεγέθη σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο της έδρας τους κι έχει ως αποτέλεσμα την προετοιμασία οικονομικών πληροφοριών εις διπλούν (τοπικές αρχές και για σκοπούς ελέγχου κι ενοποίησης στη μητρική). Βέβαια, η υιοθέτηση των ΕΛΠ ως λογιστικό πλαίσιο για την προετοιμασία και της διοικητικής πληροφόρησης και των Οικονομικών Καταστάσεων ενισχύει την συνέπεια της παρεχόμενης πληροφορίας.

- Τέλος με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. η προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων καθίσταται περισσότερο ευχερής, καθώς τα οικονομικά στοιχεία που περιλαμβάνονται στις Οικονομικές Καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων θα μπορούν να βρίσκονται σε εναρμόνιση με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες.

Στον αντίποδα τα βασικά μειονεκτήματα από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. είναι ότι:

- Αυξάνεται το κόστος που σχετίζεται με τις απαιτήσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. Τέτοια κόστη είναι το κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος, κόστος εκπαίδευσης προσωπικού, κόστος εκτίμησης παγίων και κόστος αναλογιστικών μελετών(τα δύο τελευταία εφόσον επιλεχθεί η μέθοδος της «εύλογης αξίας»).

- Λειτουργούν ταυτόχρονα δύο λογιστικά συστήματα, (εφόσον επιλεγθεί η μέθοδος της «εύλογης αξίας» ή διαφορετικοί συντελεστές από τους φορολογικούς) ένα για τα Ε.Λ.Π. και ένα για φορολογικούς σκοπούς, με όλα τα προβλήματα και τις αντιφάσεις που πρέπει να αντιμετωπίσουν όσοι τα ακολουθούν. Πάντως σε κάθε περίπτωση κάποιος μπορεί να έχει μόνο ένα λογιστικό σύστημα (εφόσον δεν ακολουθήσει την μέθοδο της «εύλογης αξίας» ή διαφορετικούς συντελεστές απόσβεσης) και αυτό εκτιμώ ότι θα επιλέξει η πλειοψηφία των Ελληνικών επιχειρήσεων.

Η εφαρμογή των Ε.Λ.Π. μπορεί να αποτελέσει ένα ουσιαστικό εργαλείο για τις επιχειρήσεις στην προσπάθειά τους για αναζήτηση ευκαιριών τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Οι οικονομικές καταστάσεις αποσυνδέονται (ή τουλάχιστον δίνεται η δυνατότητα) από την φορολογική νομοθεσία και απεικονίζουν καλύτερα την πραγματική οικονομική θέση των επιχειρήσεων, εμπνέοντας κατά συνέπεια μεγαλύτερη εμπιστοσύνη και επιτυγχάνοντας καλύτερη συγκρισιμότητα προς όφελος του υγιούς ανταγωνισμού³⁴.

³⁴ <http://www.capital.gr/tax/2149458>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^Ο ΕΡΕΥΝΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Στο κεφάλαιο αυτό κατατίθεται η έρευνα που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια της εργασίας αυτής. Πρόκειται για έρευνα περιγραφική με την μορφή δημοσκόπησης μέσω διανομής και συμπλήρωσης ερωτηματολογίου.

Το ερωτηματολόγιο το οποίο παρατίθεται στην συνέχεια μοιράστηκε σε 10 άτομα, που εργάζονται σε λογιστικά γραφεία, λογιστήρια επιχειρήσεων και τμήματα οικονομικών υπηρεσιών και των δύο φύλων και ποικίλης ηλικίας και μόρφωσης.

Τους διανεμήθηκε το ερωτηματολόγιο με τους εξής τρόπους:

- επαφή πρόσωπο με πρόσωπο, απευθείας συμπλήρωση του ερωτηματολογίου.
- μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αποστολή με e-mail
- μέσω των διαδικτυακών μέσων επικοινωνίας.

Η συλλογή των στοιχείων έγινε εύκολα και γρήγορα, λόγω της απλότητας του ερωτηματολογίου.

Το ερωτηματολόγιο που διανεμήθηκε περιελάμβανε 4 ερωτήσεις σχετικά με τα προσωπικά τους στοιχεία και 9 ερωτήσεις σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις.

Παρακάτω ακολουθεί το ερωτηματολόγιο καθώς και οι απαντήσεις που δόθηκαν, μέσω απεικονίσεων τους σε σχεδιαγράμματα.

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Α. ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ

ΕΡΩΤΗΣΗ 1. ΦΥΛΟ

- ΑΝΔΡΑΣ
- ΓΥΝΑΙΚΑ

ΕΡΩΤΗΣΗ 2:ΗΛΙΚΙΑ

- 18-30
- 31-42
- 42- 61

ΕΡΩΤΗΣΗ 3:ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

- ΙΔΙΩΤΙΚΟΣ ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ
- ΕΛΕΥΘΕΡΟΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑΣ

ΕΡΩΤΗΣΗ 4: ΜΟΡΦΩΤΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ

- ΑΠΟΦΟΙΤΟΣ ΛΥΚΕΙΟΥ
- ΤΕΧΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ / ΙΕΚ
- ΑΝΩΤΑΤΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ (ΑΕΙ,ΑΤΕΙ)
- ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ
- ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΟ

Β.ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

ΕΡΩΤΗΣΗ 1:

ΣΥΜΦΩΝΕΙΤΕ Η ΔΙΑΦΩΝΕΙΤΕ ΜΕ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ;

- Α.ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- Β.ΣΥΜΦΩΝΩ
- Γ.ΔΙΑΦΩΝΩ
- Δ.ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- Ε. ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ

ΕΡΩΤΗΣΗ 2:

ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΠΩΣ ΤΑ ΔΛΠ ΕΙΝΑΙ ΚΑΤΑΝΟΗΤΑ;

- Α.ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- Β.ΣΥΜΦΩΝΩ
- Γ.ΔΙΑΦΩΝΩ
- Δ.ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- Ε. ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ

ΕΡΩΤΗΣΗ 3:

ΤΑ ΔΛΠ ΕΙΝΑΙ ΠΙΟ ΧΡΗΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΠΙΟ ΑΞΙΟΠΙΣΤΑ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΠ.

- Α.ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- Β.ΣΥΜΦΩΝΩ
- Γ.ΔΙΑΦΩΝΩ
- Δ.ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- Ε. ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ

ΕΡΩΤΗΣΗ 4:

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΘΑ ΔΩΣΕΙ ΜΙΑ ΚΑΛΥΤΕΡΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΤΕΣ ΑΛΛΑ ΚΑΙ ΤΟΥΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

- Α.ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- Β.ΣΥΜΦΩΝΩ
- Γ.ΔΙΑΦΩΝΩ
- Δ.ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- Ε. ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ

ΕΡΩΤΗΣΗ 5

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΘΑ ΒΟΗΘΗΣΕΙ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΛΕΚΥΣΗ ΤΩΝ ΞΕΝΩΝ ΕΠΕΝΔΕΥΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

- A.ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- B.ΣΥΜΦΩΝΩ
- Γ.ΔΙΑΦΩΝΩ
- Δ.ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- E. ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ

ΕΡΩΤΗΣΗ 6

ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΠΩΣ ΥΠΑΡΧΕΙ Η ΚΑΤΑΛΛΗΛΗ, ΑΜΕΣΗ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΗΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΑΛΛΑ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ;

- A.ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- B.ΣΥΜΦΩΝΩ
- Γ.ΔΙΑΦΩΝΩ
- Δ.ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- E. ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ

ΕΡΩΤΗΣΗ 7

ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΠΩΣ ΥΠΑΡΧΟΥΝ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΑΥΤΟΧΡΟΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΠ;

- A.ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- B.ΣΥΜΦΩΝΩ
- Γ.ΔΙΑΦΩΝΩ
- Δ.ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- E. ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ

ΕΡΩΤΗΣΗ 8

ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΠΩΣ ΤΑ ΔΛΠ ΒΟΗΘΟΥΝ ΣΤΗΝ ΠΛΗΡΕΣΤΕΡΗ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΟΜΟΕΙΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΤΑ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ;

- A.ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- B.ΣΥΜΦΩΝΩ
- Γ.ΔΙΑΦΩΝΩ
- Δ.ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
- E. ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ

ΕΡΩΤΗΣΗ 9

ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΠΩΣ ΟΙ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΧΑΝ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΤΕΙ ΚΑΤΑΛΛΗΛΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ;

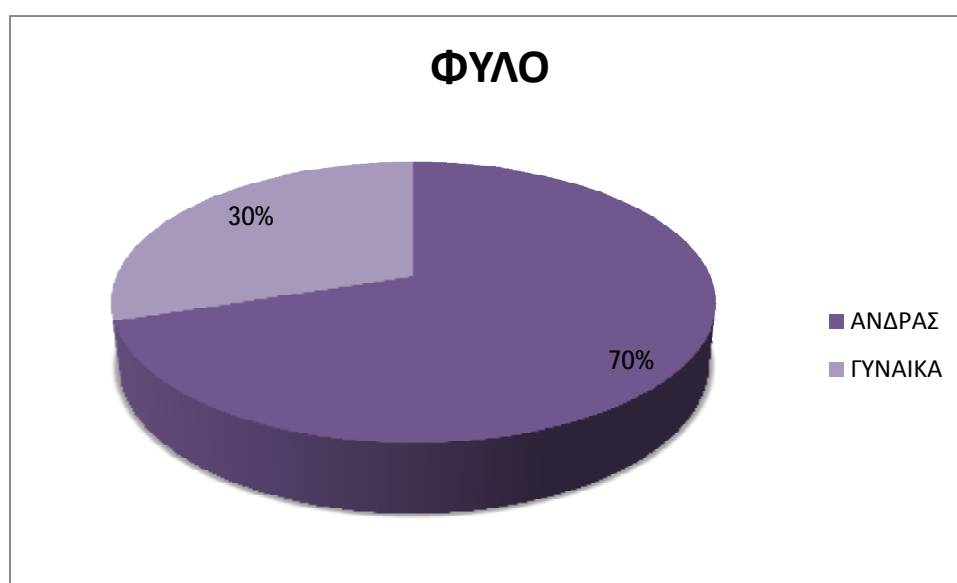
A.ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
B.ΣΥΜΦΩΝΩ
Γ.ΔΙΑΦΩΝΩ
Δ.ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ
E. ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ

ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ-ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΑΠΑΝΤΗΣΕΩΝ

Α. ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ

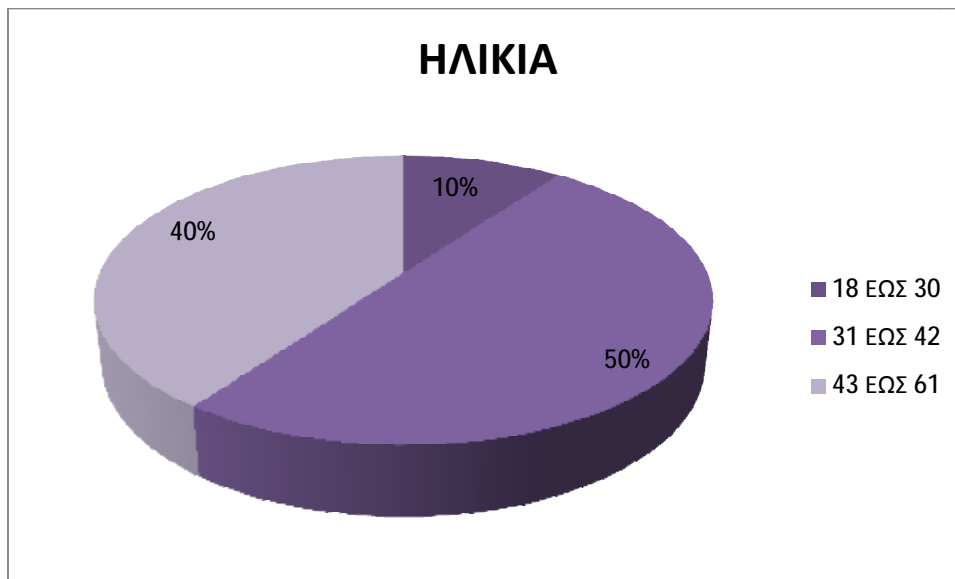
ΕΡΩΤΗΣΗ 1. ΦΥΛΟ

ΑΝΔΡΑΣ	7
ΓΥΝΑΙΚΑ	3



ΕΡΩΤΗΣΗ 2: ΗΛΙΚΙΑ

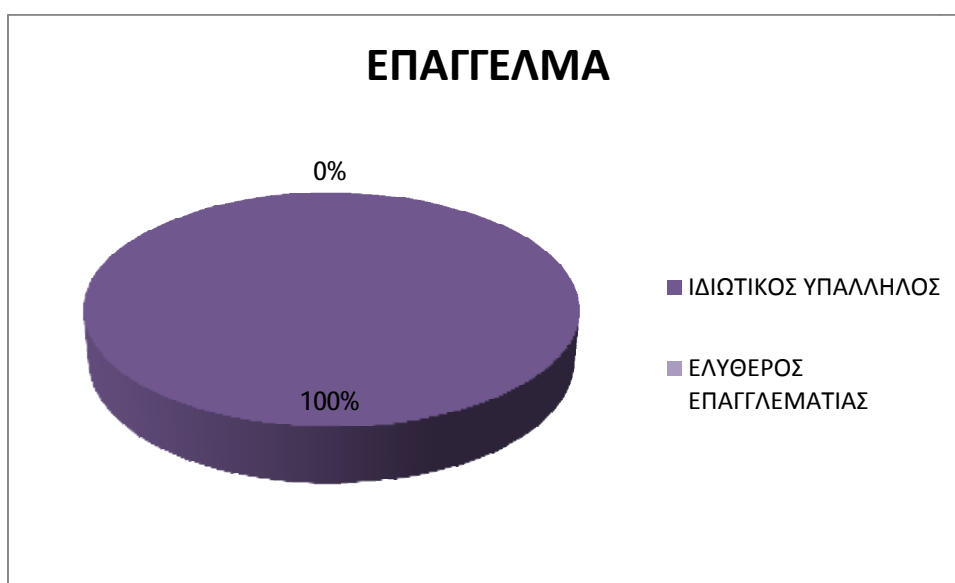
18 ΕΩΣ 30	1
31 ΕΩΣ 42	5
43 ΕΩΣ 61	4



ΕΡΩΤΗΣΗ 3:ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ

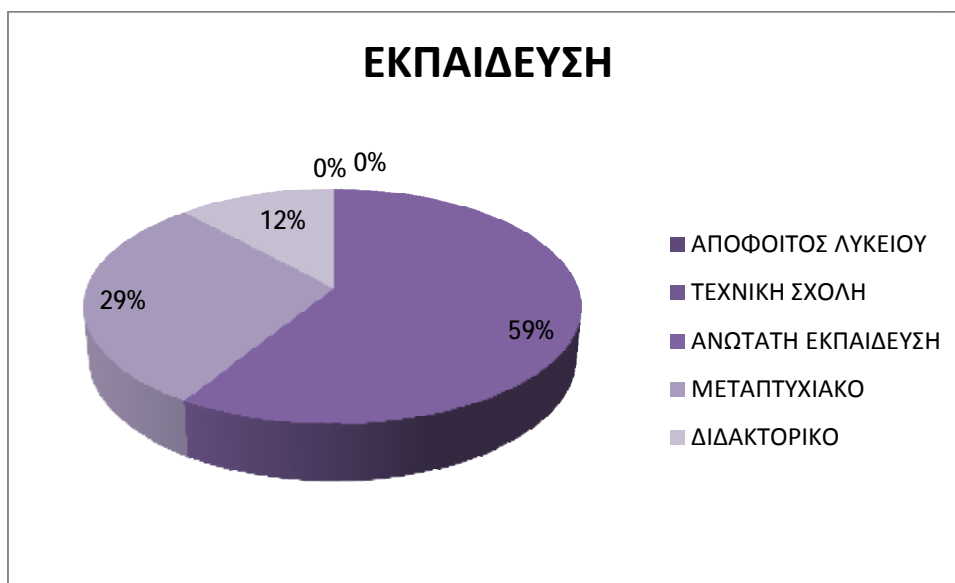
- ΙΔΙΩΤΙΚΟΣ ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ
- ΕΛΕΥΘΕΡΟΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑΣ

ΙΔΙΩΤΙΚΟΣ ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ	10
ΕΛΥΘΕΡΟΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΑΣ	0



ΕΡΩΤΗΣΗ 4: ΜΟΡΦΩΤΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ

ΑΠΟΦΟΙΤΟΣ ΛΥΚΕΙΟΥ	0
ΤΕΧΝΙΚΗ ΣΧΟΛΗ	0
ΑΝΩΤΑΤΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗ	10
ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ	5
ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΚΟ	2



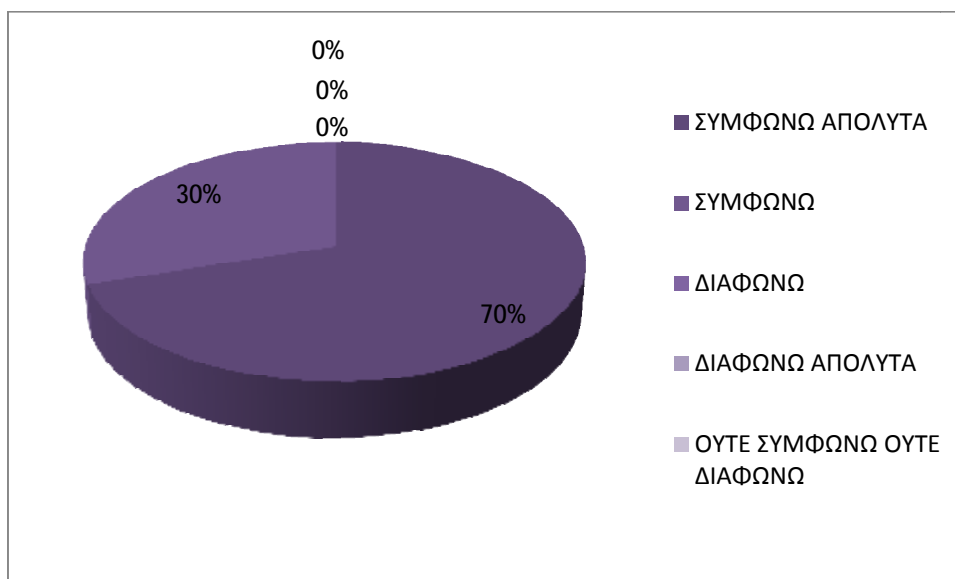
Β.ΕΡΩΤΗΣΕΙΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

ΕΡΩΤΗΣΗ 1:

ΣΥΜΦΩΝΕΙΤΕ Η ΔΙΑΦΩΝΕΙΤΕ ΜΕ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ;

ΣΥΜΦΩΝΩ	7
ΑΠΟΛΥΤΑ	
ΣΥΜΦΩΝΩ	3
ΔΙΑΦΩΝΩ	0
ΔΙΑΦΩΝΩ	0
ΑΠΟΛΥΤΑ	
ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ	0

ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ

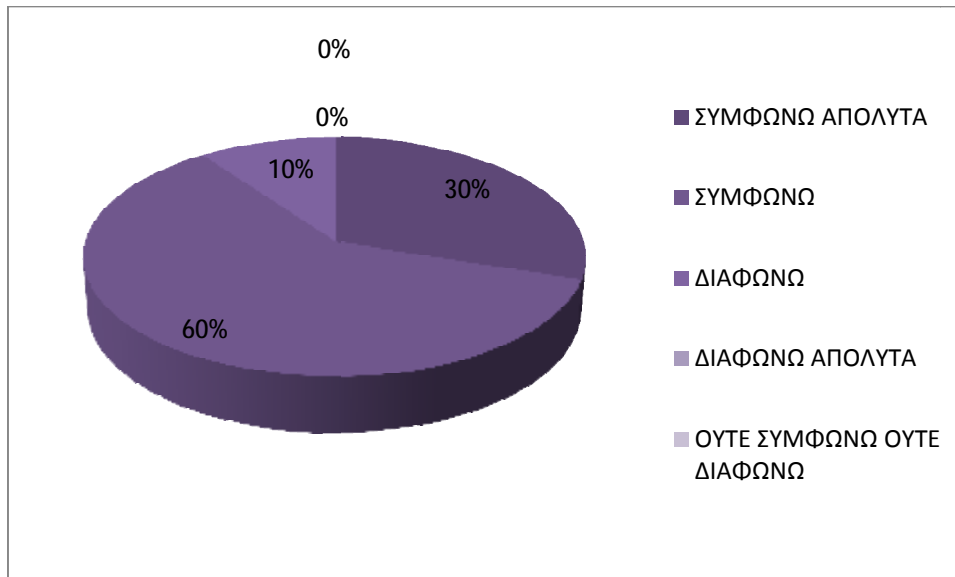


Βλέπουμε πως το 70% των ερωτηθέντων συμφωνεί απόλυτα με την υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις και το 30% κινείται στο ίδιο κλίμα λέγοντας πως συμφωνεί.

ΕΡΩΤΗΣΗ 2:

ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΠΩΣ ΤΑ ΔΛΠ ΕΙΝΑΙ ΚΑΤΑΝΟΗΤΑ;

ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	3
ΣΥΜΦΩΝΩ	6
ΔΙΑΦΩΝΩ	1
ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	0
ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ	0

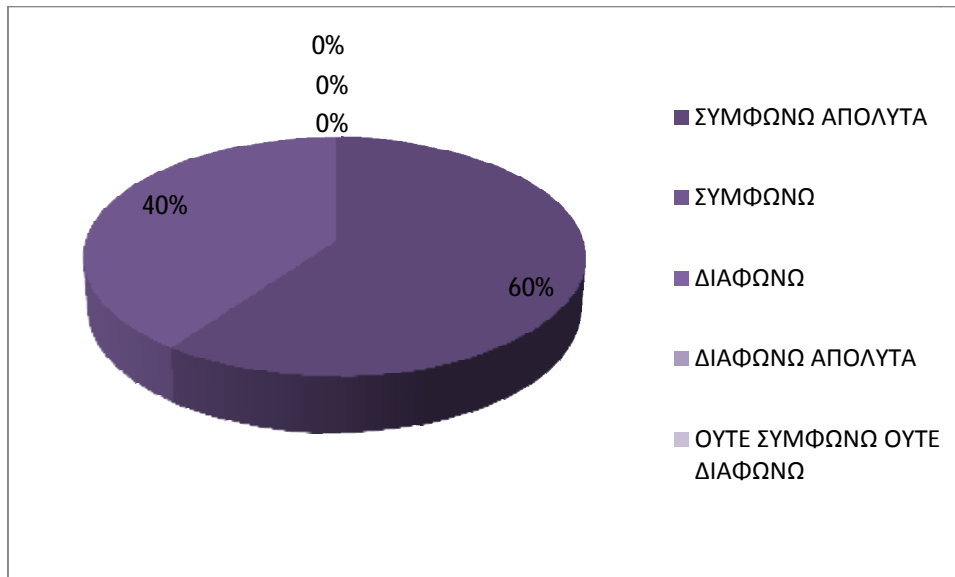


Μελετώντας τις απαντήσεις που δόθηκαν βλέπουμε πως το 30% των ατόμων συμφωνεί απόλυτα στο ότι τα ΔΑΠΙ είναι κατανοητά, το 70% συναινεί στο ότι είναι κατανοητά ενώ ποσοστό 10% απάντησε διαφωνώντας στο ότι τα ΔΑΠΙ είναι κατανοητά.

ΕΡΩΤΗΣΗ 3:

ΤΑ ΔΑΠΙ ΕΙΝΑΙ ΠΙΟ ΧΡΗΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΠΙΟ ΑΞΙΟΠΙΣΤΑ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΠΙ.

ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	6
ΣΥΜΦΩΝΩ	4
ΔΙΑΦΩΝΩ	0
ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	0
ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ	0

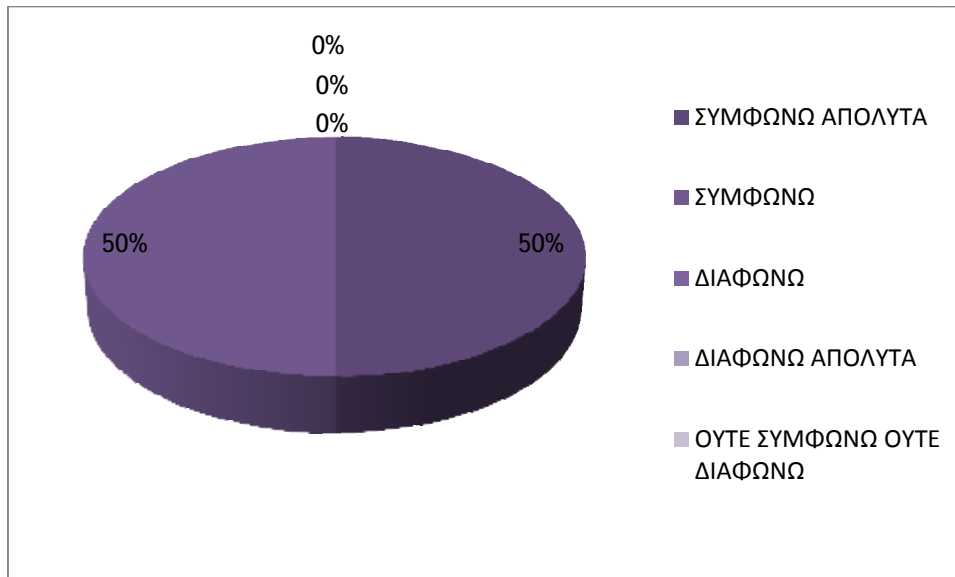


Όλοι οι ερωτηθέντες άλλοι σε μεγαλύτερο βαθμό και άλλοι σε μικρότερο πιστεύουν πως τα ΔΛΠ είναι πιο κατανοητά και πιο εύχρηστα από τα ΕΛΠ.

ΕΡΩΤΗΣΗ 4:

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΘΑ ΔΩΣΕΙ ΜΙΑ ΚΑΛΥΤΕΡΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΤΕΣ ΑΛΛΑ ΚΑΙ ΤΟΥΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.

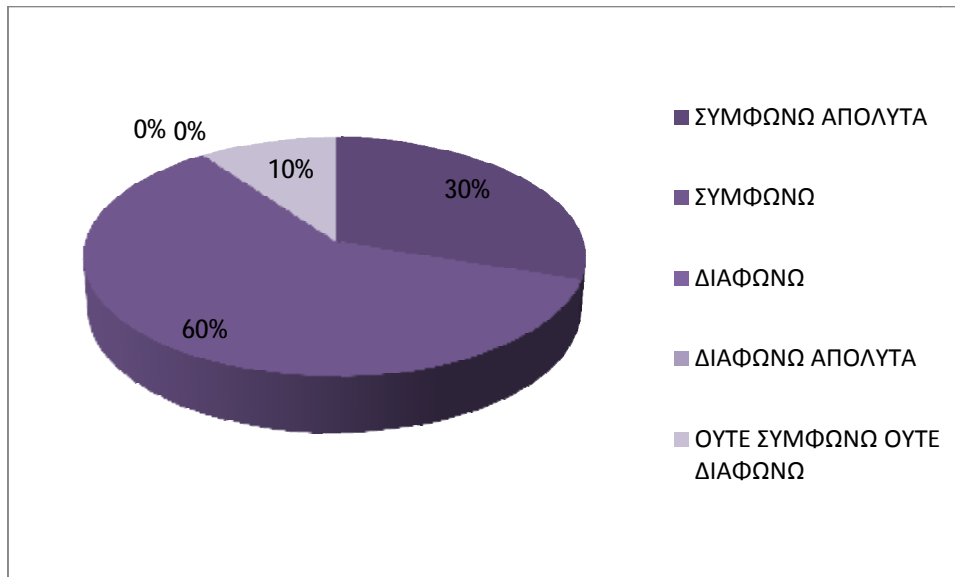
ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	5
ΣΥΜΦΩΝΩ	5
ΔΙΑΦΩΝΩ	0
ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	0
ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ	0



ΕΡΩΤΗΣΗ 5

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΘΑ ΒΟΗΘΗΣΕΙ ΣΤΗΝ ΠΡΟΣΕΛΚΥΣΗ ΤΩΝ ΞΕΝΩΝ ΕΠΕΝΔΕΥΤΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.

ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	3
ΣΥΜΦΩΝΩ	6
ΔΙΑΦΩΝΩ	0
ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	0
ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ	1

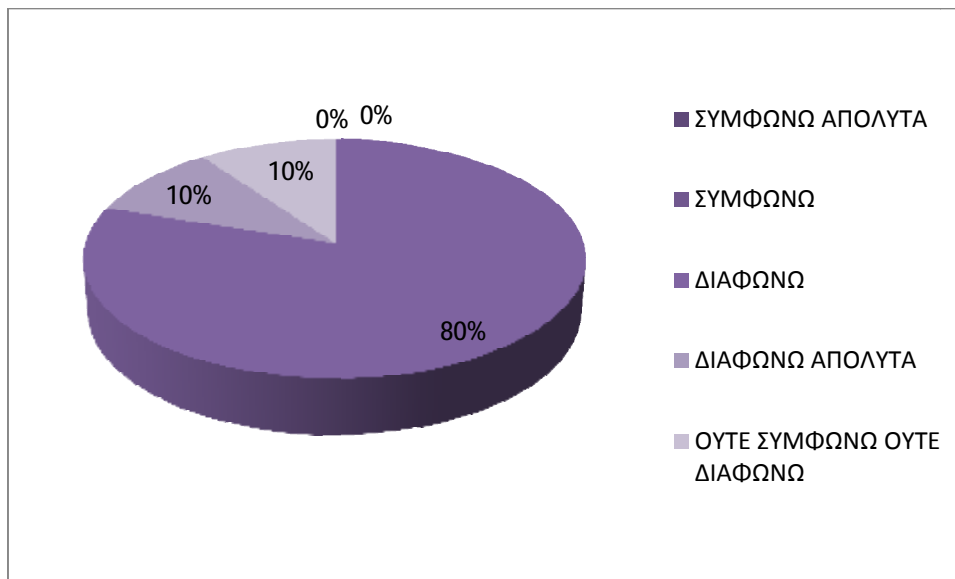


Οι εννέα από τους δέκα ερωτηθέντες θεωρούν πως η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ μπορεί να προσελκύσει ξένους επενδυτές ενώ μόνο ένας μας έδωσε μη σαφή απάντηση.

ΕΡΩΤΗΣΗ 6

ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΠΩΣ ΥΠΑΡΧΕΙ Η ΚΑΤΑΛΛΗΛΗ, ΑΜΕΣΗ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΗΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ ΑΛΛΑ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ;

ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	0
ΣΥΜΦΩΝΩ	0
ΔΙΑΦΩΝΩ	8
ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	1
ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ	1

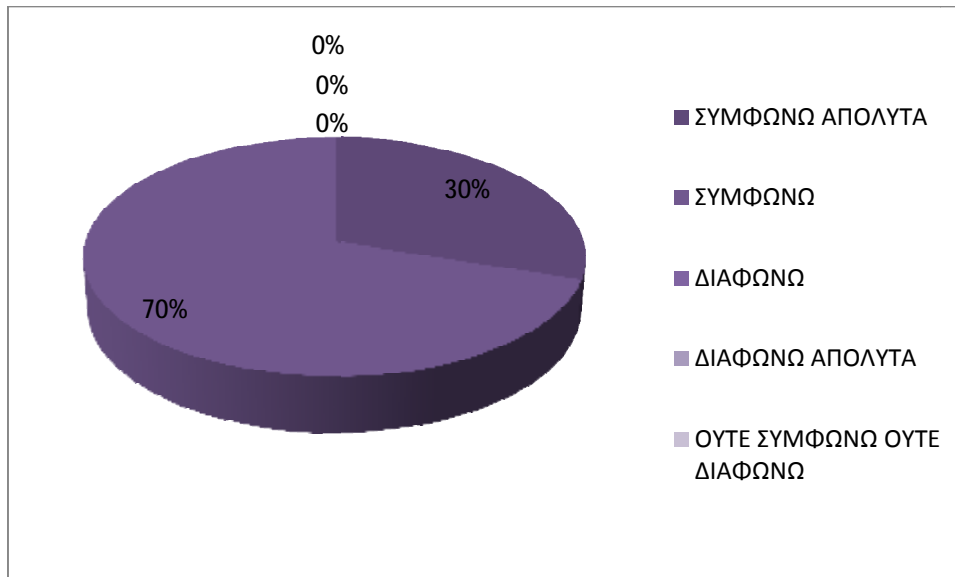


Στην ερώτηση αυτή οι εννέα στους δέκα ερωτηθέντες θεωρούν πως δεν υπάρχει επαρκής ενημέρωση και πληροφόρηση σχετικά με ΔΛΠ ενώ ένα άτομο απάντησε πως ούτε συμφωνεί αλλά και ούτε διαφωνεί με την θεωρία αυτή.

ΕΡΩΤΗΣΗ 7

ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΠΩΣ ΥΠΑΡΧΟΥΝ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΤΑΥΤΟΧΡΟΝΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΠ;

ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	3
ΣΥΜΦΩΝΩ	7
ΔΙΑΦΩΝΩ	0
ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	0
ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ	0

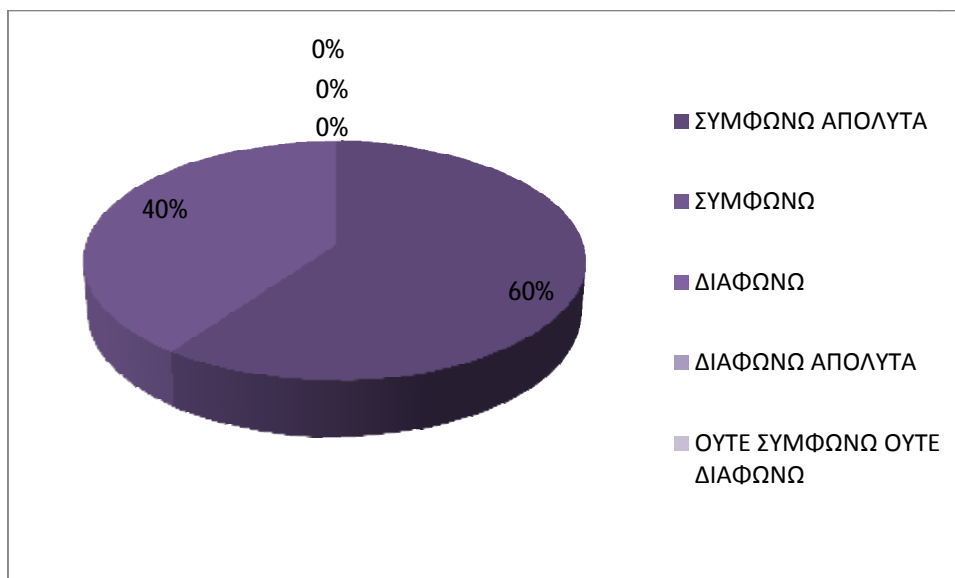


Και οι δέκα συμμετέχοντες στην έρευνα αυτήν μας απάντησαν πως συμφωνούν είτε απόλυτα είτε λιγότερο, στο γεγονός της ύπαρξης προβλημάτων από την ταυτόχρονη εφαρμογή των ΔΛΠ και των ΕΛΠ.

ΕΡΩΤΗΣΗ 8

ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΠΩΣ ΤΑ ΔΛΠ ΒΟΗΘΟΥΝ ΣΤΗΝ ΠΛΗΡΕΣΤΕΡΗ ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΟΜΟΕΙΔΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΤΑ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ;

ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	6
ΣΥΜΦΩΝΩ	4
ΔΙΑΦΩΝΩ	0
ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	0
ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ	0

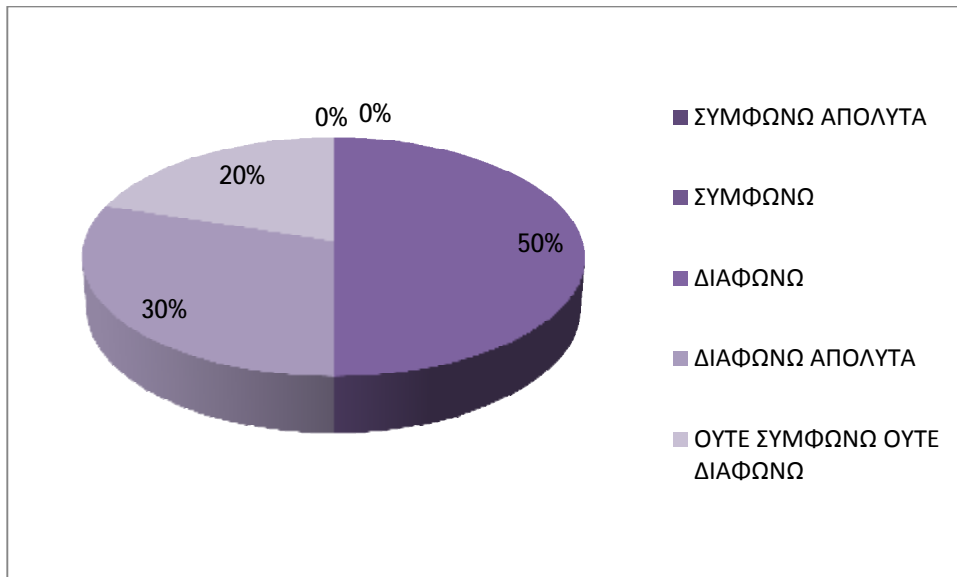


Και οι δέκα συμμετέχοντες στην έρευνα αυτήν μας απάντησαν πως συμφωνούν είτε απόλυτα είτε λιγότερο, πως τα ΔΛΠ θα βοηθήσουν στην σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων ομοειδών επιχειρήσεων.

ΕΡΩΤΗΣΗ 9

ΘΕΩΡΕΙΤΕ ΠΩΣ ΟΙ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΕΙΧΑΝ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΤΕΙ ΚΑΤΑΛΛΗΛΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ;

ΣΥΜΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	0
ΣΥΜΦΩΝΩ	0
ΔΙΑΦΩΝΩ	5
ΔΙΑΦΩΝΩ ΑΠΟΛΥΤΑ	3
ΟΥΤΕ ΣΥΜΦΩΝΩ ΟΥΤΕ ΔΙΑΦΩΝΩ	2



Το 70% των απαντήσεων στην ερώτηση αυτήν εκφράζει την άποψη ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν είναι καταλλήλως προετοιμαστές για την εφαρμογή των ΔΛΛ ενώ το 30% δεν δίνει σαφή απάντηση.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Λαμβάνοντας υπόψη την παραπάνω ανάλυση καταλήγουμε στο συμπέρασμα πως στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση τα ΔΛΠ υπάρχουν περισσότερα και πιο ουσιώδη στοιχεία τα οποία αφορούν κυρίως τα οικονομικά αποτελέσματα, τους κινδύνους που αντιμετωπίζει η κάθε επιχείρηση αλλά και τις μελλοντικές της κινήσεις. Αντίθετα τα ΓΛΠ επικεντρώνονται κυρίως στις στρατηγικές της επιχείρησης αλλά και στους στόχους που εκείνη θέτει, κάνοντας μικρή ανάλυση των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Τα ΔΛΠ παρέχουν μια πιο λεπτομερή και ουσιώδη παρουσίαση των οικονομικών αποτελεσμάτων σε σχέση με τα ΓΛΠ, καθώς και πλήρη ενημέρωση για τις προοπτικές της επιχείρησης, τους κινδύνους που την απειλούν αλλά και τους οικονομικούς της πόρους. Τα ετήσια οικονομικά δελτία των επιχειρήσεων που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ είναι μεγαλύτερα σε μέγεθος σε σχέση με τα ΓΛΠ, και αυτό οφείλεται στο γεγονός πως με τα ΔΛΠ γίνεται πιο λεπτομερής ανάλυση και παρουσίαση των στοιχείων της επιχείρησης. Επίσης είναι σημαντικό να κατανοήσουμε πως τα μεγαλύτερα οφέλη και οι διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις θα είναι περισσότερο φανερά μετά την πάροδο κάποιων χρόνων, και αυτό διότι σιγά σιγά οι επιχειρήσεις θα κατανοήσουν τα οφέλη των ΔΛΠ και θα παρουσιάζουν περισσότερα στοιχεία και με μεγαλύτερη ανάλυση, ώστε να βοηθήσουν το ενδιαφερόμενο κοινό αλλά και τις ίδιες τις επιχειρήσεις.

Είναι απαραίτητο πριν και κατά την εφαρμογή των ΔΠΧΠ να διασαφηνιστούν διάφορα θέματα, όπως ποιες ανάγκες πρέπει να καλύπτει το νέο λογιστικό σύστημα, πώς πρέπει να διαμορφώνονται τα ΔΠΧΠ 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 ΔΠΧΠ, καθώς και τους απαραίτητους πόρους και τη συμμόρφωση με τα ΔΠΧΠ, 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 ΔΠΧΠ 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

Ωστόσο πρέπει να επισημανθεί ότι η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. και των ΔΠΧΠ 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.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ

ΣΥΓΓΡΑΜΑΤΑ

-GRANT THORNTON (2006), ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ IFRS – ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ, ΔΕΥΤΕΡΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΤΟΜΟΣ Α ΚΑΙ Β, ΑΘΗΝΑ

-ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΑΘΩΣ,(2003), ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, ΑΘΗΝΑ

-ΜΑΡΚΑΖΟΣ Κ., (2005), ΤΑ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΗΝ ΔΙΕΘΝΗ ΘΕΩΡΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΞΗ, ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

-ΜΑΡΚΑΖΟΣ Κ.(2006 Β). ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ, ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

-ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ. (2008), ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΑΘΗΝΑ, 1^Η ΕΚΔΟΣΗ

-ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ, Ν. ΚΑΙ ΚΕΡΑΜΟΝΤΕ, Γ. (2007) «ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ, ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ.

-ΞΕΝΟΣ, Χ ΚΑΙ ΞΕΝΟΣ, Π. (2013) ΔΙΑΡΚΗΣ ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ, Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ, ΣΟΛ.

-ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ Ν., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

www.tovima.gr/finance/finance-news/article/?aid=249381

www.kathimerini.gr/249030/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/xrhsima-symperasm

www.imerisia.gr/article.asp?catid=26519&subid=2&pubid=323239

www.issuu.com/vasileiosp.baralis/docs/ifrsdiff

www.europa.gr

www.pwc.com

www.aicpa.org

www.taxheaven.gr

www.xrima.gr

www.epixeirisi.gr

www.logistikoskosmos.com

www.forologikanea.gr

www.forin.gr

www.euro2day.gr

www.taxpress.gr

www.capital.gr