

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:

ΖΩΡΑ ΖΩΗ
ΜΠΑΚΟΛΑΣ ΣΤΕΦΑΝΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

ΖΑΧΟΥΡΗΣ ΠΑΡΗΣ

ΠΑΤΡΑ 2015

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Σκοπός της εργασίας είναι να γνωρίσουμε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, τον λόγο δημιουργίας τους, τον ρόλο που παίζουν στην λογιστική λειτουργία των επιχειρήσεων παγκοσμίως και την σύγκριση τους με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

Στην πορεία της εργασίας μας θα αναλύσουμε την έννοια και τον τρόπο λειτουργίας όλων των ΔΛΠ αλλά και των ΔΠΧΠ.

Μόλις λίγα χρόνια πριν, η εναρμόνιση των διεθνών προτύπων φαινόταν στους περισσότερους ως ένας αξιοθαύμαστος, αλλά άπιαστος στόχος. Καθώς οι κεφαλαιαγορές διεθνοποιούνται όλο και περισσότερο, υπάρχει μία αυξανόμενη ανάγκη για χρηματοοικονομική πληροφορία, η οποία θα είναι κατανοητή στους επενδυτές διαφορετικών χωρών.

Η τάση προς την εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων θα πρέπει να συνεχιστεί με την ενίσχυση της διεθνούς οικονομικής δραστηριότητας, καθώς υπάρχει η γενική παραδοχή ότι οι παγκόσμιες κεφαλαιαγορές θέλουν χρηματοοικονομικές εκθέσεις που να συμμορφώνονται με ένα υψηλής ποιότητας σύνολο “παγκόσμιων λογιστικών προτύπων”, τα οποία θα εφαρμόζονται με συνέπεια από τις διεθνείς και μεγάλες εθνικές επιχειρήσεις με εισηγμένες μετοχές.

Τα ΔΛΠ - ΔΠΧΠ δεν αποτελούν απλά μία υποχρέωση, αλλά ανάγκη για την αποτελεσματικότερη διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και ταυτόχρονα ένα εργαλείο που, αν χρησιμοποιηθεί ορθά, μπορεί να αποτελέσει εκείνο το συγκριτικό πλεονέκτημα που θα διαφοροποιήσει και θα καθιερώσει μία επιχείρηση στις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στις διεθνείς αγορές.

Μέχρι σήμερα όλα τα λογιστικά γεγονότα αντιμετωπίζονταν με βάση τα ισχύοντα στη χώρα μας λογιστικά πρότυπα, δηλαδή τον Ν. 2190/1920, τον Κώδικα Βιβλίων κ Στοιχείων και αργότερα το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Είναι ευρέως διαδεδομένο στους οικονομικούς και λογιστικούς κύκλους στη χώρα μας ότι πολλές φορές τα πρότυπα αυτά

κρίνονταν ανεπαρκή, ελλιπή και ενίοτε εσφαλμένα. Οι οικονομικοί φορείς στη χώρα μας ευελπιστούν με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και των Δ.Π.Χ.Π, που προκύπτει μέσα από τις διεθνείς τάσεις και τη συνειδητοποίηση της ανάγκης εναρμόνισης των ισχυόντων λογιστικών προτύπων ότι θα αποτελέσει το κατάλληλο φάρμακο για τη θεραπεία κάθε λογιστικής, οικονομικής, χρηματιστηριακής ή διαχειριστικής αταξίας και ανωμαλίας.

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ -International Financial Reporting Standards - IFRS) έρχονται εν έτει 2006 να εμπλουτίσουν τα γνωστά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ - International Accounting Standards - IAS). Η εφαρμογή τους καθίσταται για τις ελληνικές επιχειρήσεις υποχρεωτική και αφορά πλέον και λοιπές επιχειρήσεις πέραν των εισηγμένων στο Χ.Α.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

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

Επίσης θα θέλαμε να εκφράσουμε την ευγνωμοσύνη μας προς τις οικογένειές μας για την συμπαράστασή τους προς εμάς καθόλη την διάρκεια των σπουδών μας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Στο ξεκίνημα της εργασίας υπάρχει μια σύντομη περιγραφή του θέματος αυτού ενώ στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται η εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα, στο τρόπο έκδοσης τους και στα όργανα κατάρτισης των ΔΛΠ και των ΔΠΧΠ.

Στο επόμενο κεφάλαιο συνοπτικά παρουσιάζονται τα 41 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στο τρίτο κεφάλαιο της εργασίας περιγράφεται η λειτουργία και η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ενώ στο τέταρτο κεφάλαιο σχολιάζεται η εφαρμογή τους μέσα από την ανάλυση των πλεονεκτημάτων και μειονεκτημάτων της εφαρμογής αυτής.

Τέλος στο πέμπτο κεφάλαιο περιγράφονται τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|--|----|
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ | 1 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ | 5 |
| 1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ | 5 |
| 1.2 Η ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ | 6 |
| 1.3. ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ | 11 |
| 1.4. ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΗΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Π | 12 |
| 1.5. ΤΡΟΠΟΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. | 13 |
| 1.6.ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ | 13 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ 1-41 | 14 |
| 2.1 ΔΛΠ 1 – ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ | 14 |
| 2.1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 14 |
| 2.1.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 1 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ | 18 |
| 2.2 ΔΛΠ 2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ | 18 |
| 2.2.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 18 |
| 2.2.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 2 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ | 22 |
| 2.3 ΔΛΠ 7 – ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ | 23 |
| 2.3.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 23 |
| 2.4 ΔΛΠ 8 – ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ , ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ | 25 |
| 2.4.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 25 |
| 2.5 ΔΛΠ 10 – ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ | 26 |

| | |
|---|----|
| 2.5.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 26 |
| 2.5.2.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 10 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ | 28 |
| 2.6 ΔΛΠ 11 – ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ | 29 |
| 2.6.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 29 |
| 2.7 ΔΛΠ 12 : ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ | 30 |
| 2.7.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 30 |
| 2.7.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΔΛΠ 12 | 35 |
| 2.8 ΔΛΠ 14: ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟ Ή ΤΟΜΕΑ | 37 |
| 2.8.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 37 |
| 2.8.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 14 | 40 |
| 2.9 ΔΛΠ 15: ΒΑΣΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΑΛΛΑΓΗΣ ΔΕΙΚΤΗ ΤΙΜΩΝ | 41 |
| 2.9.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 15 | 43 |
| 2.10 ΔΛΠ 16: ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ | 43 |
| 2.10.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 43 |
| 2.10.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 16 | 48 |
| 2.11 ΔΛΠ 17 : ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ | 49 |
| 2.11.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 49 |
| 2.11.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 17 | 51 |
| 2.12.ΔΛΠ 18 : ΕΣΟΔΑ | 52 |
| 2.12.1 Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 18 | 52 |
| 2.12.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 18 | 53 |
| 2.13 ΔΛΠ 19 – ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ | 54 |
| 2.13.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 54 |
| 2.13.2.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 19 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ | 56 |
| 2.14 ΔΛΠ 20 – ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ | 56 |
| 2.14.1.ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 56 |
| 2.14.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 20 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ | 57 |
| 2.15 ΔΛΠ 21 – ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΞΕΝΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ | 58 |
| 2.15.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 58 |

| | |
|---|----|
| 2.15.2.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 21 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ | 58 |
| 2.16 ΔΛΠ 23 – ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ | 59 |
| 2.16.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 59 |
| 2.16.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 23 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ | 60 |
| 2.17 ΔΛΠ 24 – ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ | 61 |
| 2.17.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 61 |
| 2.17.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 24 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ | 61 |
| 2.18 ΔΛΠ 27 – ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ | 62 |
| 2.18.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 62 |
| 2.18 ΔΛΠ 28 – ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ | 64 |
| 2.18.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 64 |
| 2.18.2.ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28 | 65 |
| 2.19 ΔΛΠ 29 – ΈΚΔΟΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΥΠΟ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ | 66 |
| 2.19.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 66 |
| 2.20 ΔΛΠ 31 – ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ | 67 |
| 2.20.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 67 |
| 2.20.3. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 31 | 67 |
| 2.21 ΔΛΠ 32 – ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ | 68 |
| 2.21.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 68 |
| 2.22 ΔΛΠ 33 : ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ | 69 |
| 2.22.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 69 |
| 2.23 ΔΛΠ 34 : ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ | 71 |
| 2.23.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 71 |
| 2.23.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 34 | 73 |
| 2.24 ΔΛΠ 35: ΣΤΑΔΙΑΚΗ ΔΙΑΚΟΠΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ | 73 |
| 2.24.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 73 |
| 2.25 ΔΛΠ 36 : ΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | 74 |
| 2.25.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 74 |
| 2.25.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 36 | 77 |
| 2.26 ΔΛΠ 37 : ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 78 |

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

| | |
|---|----|
| 2.26.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 78 |
| 2.26.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 37 | 81 |
| 2.27 ΔΛΠ 38 : ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 82 |
| 2.27.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 82 |
| 2.27.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 38 | 85 |
| 2.28 ΔΛΠ 39 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ - ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ | 86 |
| 2.28.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 86 |
| 2.28.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 39 | 89 |
| 2.29 ΔΛΠ 40: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ | 90 |
| 2.29.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 90 |
| 2.29.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 40 | 92 |
| 2.30 ΔΛΠ 41 : ΓΕΩΡΓΟΚΤΗΝΟΤΡΟΦΙΑ | 93 |
| 2.30.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 93 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

96

| | |
|--|-----|
| 3.1 ΔΠΧΠ1:ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ | 96 |
| 3.2 ΔΠΧΠ 2 ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ | 98 |
| 3.3 ΔΠΧΠ3:ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ | 99 |
| 3.4 ΔΠΧΠ 4 ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ | 101 |
| 3.5 ΔΠΧΠ 5 ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΚΟΠΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ | 102 |
| 3.6 ΔΠΧΠ 6 ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΟΡΥΚΤΩΝ ΠΟΡΩΝ | 103 |
| 3.7 ΔΠΧΠ 7 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ | 105 |
| 3.8 ΔΠΧΠ 8 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΙ ΤΟΜΕΙΣ | 107 |
| 3.9 ΔΠΧΠ 9 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ | 109 |
| 3.10 ΔΠΧΑ 10 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ | 111 |
| 3.11 ΔΠΧΑ 11 ΣΧΗΜΑΤΑ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ | 114 |
| 3.12 ΔΠΧΑ 12 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΑΛΛΕΣ | 118 |

ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

| | |
|---|-----|
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ - ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ – ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ | 129 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ | 137 |
| 5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 137 |
| 5.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ | 137 |
| 5.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ | 139 |
| 5.4 ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ | 144 |
| 5.5 ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ | 145 |
| 5.7 ΕΚΔΙΔΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΛΙΑΝΙΚΗ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ Η ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ | 150 |
| 5.8 ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ | 152 |
| 5.9 ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ | 156 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ | 161 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ | 163 |

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

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

Τα διεθνή Λογιστικά πρότυπα (International Financial Reporting Standards IFRS, previously IAS) διαμορφώνονται από το συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board IASB, previously IASB). Η επιτροπή (International Accounting Standards committee IASC) συστήθηκε το 1973 για να εργάζεται γενικά για την βελτίωση και την εναρμόνιση των οικονομικών καταστάσεων.

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης (όπως μετονομάστηκαν τον Απρίλιο του 2001 τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα) δημιουργήθηκαν για να απεικονίζουν τα οικονομικά στοιχεία κάθε επιχείρησης με επιστημονική ακρίβεια και ορθότητα ,για να μπορούν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων να καταστούν αξιόπιστες και συγκρίσιμες όχι μόνο στη χώρα μας, αλλά και σε διεθνές επίπεδο.

Η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. θα επιφέρει σημαντικές αλλαγές στις ισχύουσες λογιστικές αρχές, ενώ από την άλλη η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων θα στηρίζεται με βασική φιλοσοφία την παρουσίαση της πραγματικής εικόνας της χρηματοοικονομικής κατάστασης, των αποτελεσμάτων και των ταμειακών ροών της επιχείρησης, ώστε να εκτιμάται η δυνατότητά της να συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα ως ενεργή οικονομική μονάδα (βιωσιμότητα) και να εξυπηρετούνται οι ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών (επενδυτές και κάθε ενδιαφερόμενος τρίτος).

Οι φορολογικές και λοιπές διατάξεις δε συνυπολογίζονται όσον αφορά στην οικονομική αποτύπωση των δεδομένων μιας επιχείρησης όταν αυτή στηρίζεται στα ΔΛΠ. Με την εφαρμογή τους λοιπόν θα πρέπει να προστεθεί και να εφαρμοστεί επιπλέον η έννοια της

φορολογικής αναμόρφωσης. . Για το σκοπό αυτό απαιτείται η χρήση του αποτελέσματος των Οικονομικών Καταστάσεων βάσει των ΔΛΠ και η αναμόρφωση σε φορολογικά αποτελέσματα βάσει των φορολογικών διατάξεων. Μέχρι σήμερα, η IASC έχει εκδώσει συνολικά 41 πρότυπα. Η επικέντρωσή της παραμένει στα ουσιώδη στοιχεία, (material items) κατά την έκδοση των ΔΛΠ. Προσπαθεί να γίνουν τα ΔΛΠ τόσο κατανοητά, ώστε να μπορούν να εφαρμοστούν αποτελεσματικά σε παγκόσμια βάση. Τα πρότυπα αναθεωρούνται συνεχώς, λαμβάνοντας υπόψη την τρέχουσα κατάσταση, γι' αυτό και ορισμένα από αυτά 8 έχουν εκδοθεί στο παρελθόν και έχουν αντικατασταθεί με αναθεωρημένα ή καινούργια πρότυπα.

Με λίγα λόγια τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) είναι κανόνες διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής, που προδιαγράφουν τα στοιχεία και τις πληροφορίες που πρέπει να παρατίθενται στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Καθορίζουν τους κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης, με τους οποίους ποσοτικοποιούνται τα έσοδα και τα έξοδά της, και κατ' επέκταση, η καθαρή περιουσία της επιχείρησης. Ακόμη καθορίζουν και τα επιμέρους συνθετικά στοιχεία, δηλαδή το περιεχόμενο των ετήσιων και ενδιάμεσων, ενοποιημένων και μη, οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, ως εξής:

- Κατάσταση Αποτελεσμάτων ή Λογαριασμός Κερδών- Ζημιών, όπου παρατίθενται ομαδοποιημένα τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης, όπως προκύπτουν στο τέλος της χρήσης.
- Κατάσταση Μεταβολών της Χρηματοοικονομικής Θέσης, στην κατάσταση αυτή διαφαίνονται οι αυξήσεις (νέα κεφάλαια, μη διανεμηθέντα κέρδη 11 κλπ.) και οι μειώσεις (μερίσματα κλπ.) που σημειώθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης, δείχνοντας, με αυτόν τον τρόπο, τις μεταβολές που πραγματοποιήθηκαν πάνω στην καθαρή περιουσία της επιχείρησης αλλά και την πραγματική της θέση στο τέλος της χρήσης, όσον αφορά τα ίδια κεφάλαια της.
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών, όπου παρατίθενται οι εισπράξεις και οι πληρωμές της επιχείρησης, που πραγματοποιήθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου.

- Ισολογισμός, όπου παρουσιάζονται οι ομαδοποιημένες αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της επιχείρησης, όπως έχουν διαμορφωθεί στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου. Προσάρτημα (ή Σημειώσεις). Το προσάρτημα είναι αυτό που πρέπει να περιλαμβάνει υποχρεωτικά κάποιο επεξηγηματικό υλικό, συμπληρωματικούς πίνακες, πρόσθετα στοιχεία και πληροφορίες, καθώς και άλλες καταστάσεις που αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων.

Πιο συγκεκριμένα, μπορεί να περιλαμβάνει γνωστοποιήσεις σχετικά με τους κινδύνους και τις αβεβαιότητες που επηρεάζουν την επιχείρηση, καθώς και τυχόν πόρους και υποχρεώσεις που δεν απεικονίζονται στον Ισολογισμό. Επίσης, μπορεί να παρέχονται πληροφορίες για τους γεωγραφικούς και επιχειρηματικούς τομείς και για το αποτέλεσμα της μεταβολής των τιμών στην επιχείρηση. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης αποτελούν ένα ενιαίο και αδιάσπαστο σύνολο, όπου η αποσπασματική δημοσιοποίησή του δεν είναι επιτρεπτή.

Μπορεί, βέβαια, η διοίκηση της επιχείρησης να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση με πολλούς και διάφορους τρόπους, που εξυπηρετούν καλύτερα στους εσωτερικούς σκοπούς της, αλλά η υποχρεωτική δημοσιοποίηση των Ετήσιων και Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων, μαζί με το Πιστοποιητικό Ελέγχου ή Επισκόπησης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και την Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου που επιβάλλει ο νόμος, συνεπάγεται τις εξής ενέργειες από πλευράς των επιχειρήσεων:

-Καταχώρηση στα μητρώα εταιρειών

- Κατάθεση στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς

- Δημοσίευση στον τύπο και στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως

- Ανάρτηση στο Διαδίκτυο

Στο να αποκλιστεί ή στο να μη εφαρμοστεί ένα συγκεκριμένο πρότυπο επιτρέπεται μόνο κάτω από τις ακόλουθες προϋποθέσεις και σε πολύ ακραίες περιπτώσεις :

1. Όταν η εφαρμογή του προτύπου είναι πιθανό να προκαλέσει αρνητική επίδραση στην παρουσίαση της αληθινής και δίκαιης εικόνας των οικονομικών καταστάσεων, των αποτελεσμάτων και της διακίνησης μετρητών.

2. Όταν η απόκλιση συντείνει στην απόδοση της αληθινής και δίκαιης παρουσίασης. Στις παραπάνω αυτές περιπτώσεις όμως, θα πρέπει να δημοσιοποιούνται το πρότυπο από το οποίο έγινε η παρέκκλιση, το σημείο της παρέκκλισης, οι λόγοι, καθώς και η οικονομική επίδραση της. Ωστόσο οποιαδήποτε αντίθεση που πιθανό να υπάρχει με τις εκάστοτε αξιώσεις των διαφόρων Κρατών δεν αποτελεί λόγω απόκλιση από ή μη εφαρμογής συγκεκριμένου προτύπου.

Όσον αφορά τώρα την παροχή πρόσθετων πληροφοριών τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, δεν περιορίζουν ως προς τις αξιώσεις παρουσίασης των διαφόρων προτύπων για την πληρέστερη πληροφόρηση αυτών που θα μελετήσουν ή θα χρησιμοποιήσουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Οι «Αξιώσεις Παρουσίασης» καθορίζουν το ελάχιστο των πληροφοριών που θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε αυτές. Οι «Ακολουθούμενες Λογιστικές Αρχές» αποτελούν τις συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, συνθήκες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια επιχείρηση για την ετοιμασία και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Έτσι, η διοίκηση της κάθε επιχείρησης θα πρέπει να επιλέγει και να εφαρμόζει τέτοιες λογιστικές αρχές, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να είναι σύμφωνες με τις απαιτήσεις των ΔΛΠ και τις ερμηνευτικές οδηγίες από την «Επιτροπή Έκδοσης Ερμηνευτικών Οδηγιών» επί των προτύπων (Standing Interpretations Committee - SIC).

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 Μέξικο 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 IASB 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 IASB. 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 Αμερικάνικη Αρχή Εποπτείας των Αποταμιευτικών και Συνεταιριστικών Τραπεζών (Office of Thrift Supervision). Με την παραπάνω συμφωνία η Αμερικανική Αρχή Εποπτεία 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 (going concern) 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. ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΗΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Π

Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC)

Το 1973, συστάθηκε η IASC (International Accounting Standards Committee) κατόπιν συμφωνίας των επαγγελματικών οργανισμών λογιστικής της Αυστραλίας, Γαλλίας, Καναδά, Μεξικού, Ολλανδίας, ΗΠΑ, Αγγλίας, Ιρλανδίας. Βασικός σκοπός της επιτροπής ήταν η έκδοση λογιστικών προτύπων. Για το σκοπό αυτό ενώθηκαν και εργάστηκαν 13 άτομα από διαφορετικές ειδικότητες ο καθένας. Στη συνέχεια, η επιτροπή προσπάθησε να βελτιωθεί και να αναδιαρθρώσει τη δομή και τον τρόπο λειτουργίας. Έτσι συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα τη Delaware των ΗΠΑ. Η επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) αποτελεί τον απόγονο του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) με έδρα το Λονδίνο.

Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)

Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board) αποτελείται από 14 μέλη, εκ των οποίων τα 12 είναι πλήρους απασχόλησης, ενώ τα άλλα δυο μερικής. Στόχος του σώματος είναι η δημιουργία παγκόσμιων λογιστικών προτύπων υψηλών προδιαγραφών. Πιο συγκεκριμένα, η έκδοση και η ανάπτυξη των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και τα προσχέδια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)

Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council) αποτελείται από 50 μέλη. Οι κύριες αρμοδιότητες της είναι η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς το IASB σχετικά με τα τρέχοντα έργα και η πληροφόρηση του IASB για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών. Για να επιτευχθεί ο σκοπός της πραγματοποιούνται τρεις συνεδριάσεις με το IASB.

Επιτροπή διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης αποτελείται από 12 μέλη. Η θητεία τους είναι τρία έτη και διορίζονται από τους επιτρόπους. Συνεδριάζουν κάθε δεύτερο μήνα για να ερμηνεύσουν τα πρότυπα και τις ασάφειές τους.

1.5. 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.

1.6. ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ

Το 1989 δημιουργήθηκε το πλαίσιο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων από την IASC, το οποίο θέτει τις αρχές πάνω στις οποίες βασίζονται τα ΔΛΠ. Το πλαίσιο κατάρτισης παρέχει αρκετή βοήθεια:

- 1) στην IASC στην ανάπτυξη και στην εναρμόνιση νέων προτύπων με τις υπάρχουσες
- 2) πρακτικές, με στόχο την αποφυγή των αποκλίσεων.
- 3) στους ελεγκτές να συμπεράνουν κατά πόσο έχουν εφαρμοστεί οι αρχές των ΔΛΠ
- 4) στις επιχειρήσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ.
- 5) στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην κατανόηση τους.
- 6) και δίνει γενικές πληροφορίες για τα ΔΛΠ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ 1-12

2.1 ΔΛΠ 1 – ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

2.1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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

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

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

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

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

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

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)

Ισολογισμός

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

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

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

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

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

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

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

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

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως

Σύμφωνα με το Πρότυπο 1 ο πίνακας της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως

Πρέπει να περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τα ακόλουθα κονδύλια:

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

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

Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων

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

Κατάσταση Ταμιακών Ροών

Οι πληροφορίες για τις ταμιακές ροές είναι χρήσιμες για να παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια βάση για την εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και τις ανάγκες της επιχείρησης για να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Σχετικά με την Κατάσταση Ταμιακών Ροών, τις ρυθμίσεις για την παρουσίασή της και των σχετικών γνωστοποιήσεων θα αναφερθούμε λεπτομερώς παρακάτω στο Δ.Λ.Π. 7.

Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων

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

- Ø Να παρουσιάζει πληροφορίες για τις βάσεις κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επιλέγησαν και εφαρμόστηκαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα,

- Ø Να γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, και
- Ø Να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες, οι οποίες δεν παρουσιάζονται στον πίνακα των οικονομικών καταστάσεων, αλλά που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

2.1.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 1 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

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

2.2 ΔΛΠ 2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

2.2.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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 καταχώρηση τους ως έξοδα με την πώλησή τους. Το Πρότυπο αυτό αναφέρεται επίσης, στις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση και αποτίμησή τους.

² www.taxheaven.gr

Το Πρότυπο αυτό καλύπτει την λογιστική παρακολούθηση όλων των αποθεμάτων, όμως δεν έχει εφαρμογή στις ακόλουθες περιπτώσεις³:

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

- Χρηματοπιστωτικά μέσα.

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

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες.

2.2.2. Έννοια των Αποθεμάτων

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

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

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

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

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».

³ ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΑΘΩΣ,(2003), ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑΣ, ΑΘΗΝΑ

Άρα το κόστος των αποθεμάτων συντίθεται από τα εξής:

- Κόστος αγοράς
- Κόστος μετατροπής
- Λοιπές δαπάνες

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

Άρα το κόστος αγοράς συντίθεται από:

- (α) την τιμολογιακή αξία
- (β) τα έξοδα αγορών

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

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

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

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

Μέθοδοι κοστολόγησης των αποθεμάτων

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.2.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 2 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

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).⁴

⁴ www.taxheaven.gr

2.3 ΔΛΠ 7 – ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

2.3.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.

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

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

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

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

Στην Ελλάδα η σύνταξη της Κατάστασης Ταμειακών Ροών δεν προβλεπόταν από την Ελληνική Νομοθεσία και παρά μόνο το 2000 σύμφωνα με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στον Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών, η οποία παρουσιάζει τις 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).⁵

⁵ www.taxheaven.gr

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

2.4.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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:

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

επιχείρησης, παρά από τη συχνότητα με την οποία τέτοια γεγονότα αναμένεται να συμβούν στην επιχείρηση.

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

2.4.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 8 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

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 μίας 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.⁶

2.5 ΔΛΠ 10 – ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

2.5.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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

⁶ www.taxheaven.gr

κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

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

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

Τα οψιγενή γεγονότα διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

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

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

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

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

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

Για παράδειγμα, η πτώση στην αγοραία αξία των επενδύσεων που έλαβε χώρα μεταξύ ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού και ημερομηνίας κρίσης των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση. Η πτώση στην αγοραία αξία δεν αφορά κανονικά στην κατάσταση των επενδύσεων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά αντανακλά περιστάσεις που έχουν ανακύψει στη μεταγενέστερη περίοδο. Συνεπώς, η επιχείρηση δεν αναπροσαρμόζει τα ποσά των επενδύσεων που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις της. Ομοίως, η επιχείρηση δεν ενημερώνει τα ποσά που γνωστοποιούνται για τις επενδύσεις ως προς την ημερομηνία του ισολογισμού, μολονότι μπορεί να χρειάζεται να παρέχει επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις.⁷

2.5.2.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 10 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

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

Αντιθέτως, κατά το ΔΛΠ 10 μόνο τα μερίσματα πληρωτέα που ανακοινώνονται πριν την ημερομηνία του Ισολογισμού καταχωρούνται ως υποχρέωση, ενώ εάν γνωστοποιούνται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού τότε καταχωρούνται είτε στην Καθαρή Θέση, είτε στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις. Για την περίπτωση κατά την οποία συντρέχει λόγος να μην καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης

⁷ «Διεθνή λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Πρακτική ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα εφαρμογής», Δρ. Νικόλαος Πρωτοψάλτης, Παναγιώτης Βρουστούρης

δραστηριότητας, η Ελληνική Νομοθεσία δεν απαιτεί κάποια γνωστοποίηση, παρά μόνο οι ελεγκτές ενδεχομένως να προβούν σε σχετική παρατήρηση στο Πιστοποιητικό Ελέγχου.⁸

2.6 ΔΛΠ 11 – ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ

2.6.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.

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

⁸ www.taxheaven.gr

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

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

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

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

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

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, οι μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας την μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου ή με βάση την μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου. Η συνήθης, όμως, μέθοδος λογιστικοποίησης είναι η αναγνώριση του εσόδου με βάση τις τιμολογήσεις, οι οποίες ακολουθούν τις αντίστοιχες πιστοποιήσεις. Το κόστος καταχωρείται στη χρήση στην οποία πραγματοποιείται, ενώ τυχόν μελλοντικές ζημίες δεν αναγνωρίζονται.⁹

2.7 ΔΛΠ 12 : ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

2.7.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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

⁹ www.taxheaven.gr

από συναλλαγές της τρέχουσας περιόδου που έχουν αναγνωρισθεί 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 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. Το σκεπτικό του χειρισμού αυτού στηρίζεται στο γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν αποτελούν απεικόνιση της φορολογικής συμμόρφωσης της επιχείρησης, αλλά της οικονομικής θέσης κατά συγκεκριμένη ημερομηνία και των αποτελεσμάτων της χρήσεως που έληξε κατά την ίδια ημερομηνία.

Τα «λογιστικά κέρδη» συνήθως δεν έχουν το ίδιο ύψος με τα «φορολογητέα κέρδη» μιας επιχείρησης. Αυτό βασικά οφείλεται στο ότι τα αποτελέσματα της επιχείρησης έχουν επιβαρυνθεί με έξοδα που δεν εκπίπτουν φορολογικά, περιλαμβάνουν διάφορα έσοδα από πρόβλεψη λόγω εφαρμογής της αρχής της αυτοτέλειας, τα οποία είναι φορολογητέα με την είσπραξη τους, όπως επίσης περιλαμβάνουν προβλέψεις για έξοδα, όπως επισφάλειες για συγκεκριμένους πελάτες ενώ η φορολογία εισοδήματος επιτρέπει συγκεκριμένο ποσοστό επί του συνόλου των εισπρακτέων υπολοίπων. Τέλος, ένας ακόμη λόγος, είναι ότι έχουν λάβει χώρα φορολογικές ελαφρύνσεις για επενδύσεις σε πάγια περιουσιακά στοιχεία, οι οποίες είναι πιθανόν να υπερβαίνουν και το ιστορικό κόστος των στοιχείων αυτών.

Σύμφωνα με τους λόγους που προαναφέραμε, δημιουργούν διαφορές μεταξύ των «λογιστικών κερδών» και των «φορολογητέων κερδών» μιας επιχείρησης, με αποτέλεσμα η φορολογική υποχρέωση που προκύπτει να είναι υψηλότερη ή χαμηλότερη από ότι εάν αυτή είχε υπολογιστεί με βάση τα λογιστικά κέρδη της επιχείρησης. Οι διαφορές αυτές χωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες, τις «μόνιμες» και τις «προσωρινές». Η διάκριση αυτή στηρίζεται στη «διαφορά της διάρκειας χρόνου διαγραφής» ενός εξόδου από τα «λογιστικά κέρδη» και από τα «φορολογητέα κέρδη». Αν ένα έξοδο, με βάση την ακολουθούμενη λογιστική αρχή της επιχείρησης θα διαγραφεί από τα αποτελέσματα της εντός 15 ετών, ενώ για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος θα διαγραφεί εντός 7 ετών, αυτό δημιουργεί «διαφορά διάρκειας χρόνου διαγραφής» και έτσι η διαφορά που δημιουργείται είναι «διαφορά χρόνου». Παράδειγμα «μόνιμης διαφοράς» αποτελούν τα διάφορα πρόστιμα που δεν εκπίπτουν φορολογικά και η διαφορά που δημιουργείται αποτελείται εξ ολοκλήρου από

το ποσό που την έχει δημιουργήσει και επηρεάζει μόνο την περίοδο μέσα στην οποία έχει εντοπιστεί.

Οι «προσωρινές διαφορές» αποτελούν τη διαφορά μεταξύ του λογιστικού υπολοίπου των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού που εμφανίζονται στον ισολογισμό μιας επιχείρησης και της «φορολογικής βάσης» του εν λόγω υπολοίπου.

- Ως «φορολογική βάση» ενός στοιχείου ενεργητικού θεωρείται το ποσό εκείνο που εκπίπτει φορολογικά από τα οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν μέσα από την ανάκτηση, πραγματοποίηση ή ρευστοποίηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού.

- Ως «φορολογική βάση» ενός στοιχείου παθητικού θεωρείται το λογιστικό υπόλοιπο του στοιχείου αυτού μειωμένο με το ποσό εκείνο που εκπίπτει φορολογικά από τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν μέσα από την αξία του στοιχείου αυτού. Έτσι, η φορολογική βάση εσόδων που έχουν προεισπραχθεί, ισούται με το λογιστικό υπόλοιπο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μειωμένο με οποιοδήποτε ποσό θα εκπέσει φορολογικά στο μέλλον.

Οι «προσωρινές διαφορές» διαχωρίζονται σε «φορολογητέες» και «εκπεστέες», ανάλογα με την επίδραση που μπορεί να έχουν στον προσδιορισμό μελλοντικών φορολογικών υποχρεώσεων. Λαμβάνοντας υπόψη τον γενικό κανόνα, ότι όλες οι «διαφορές λόγω χρόνου» αποτελούν και «προσωρινές διαφορές», ενώ όλες οι «προσωρινές διαφορές» δεν προέρχονται πάντοτε από «διαφορές λόγω χρόνου», μπορούμε να συμπεράνουμε ότι όλες οι «διαφορές λόγω χρόνου» και οι «προσωρινές διαφορές» δημιουργούν αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού.

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»).

Οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές προέρχονται από περιπτώσεις, κατά τις οποίες, το «λογιστικό υπόλοιπο» ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη «φορολογική του βάση», με αποτέλεσμα τα φορολογητέα οφέλη που θα προκύψουν να είναι υψηλότερα από τα εκπιπτόμενα, γεγονός το οποίο αναμένεται να αυξήσει τις μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Έτσι, η αναμενόμενη αύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης θεωρείται ως «αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση». Η δημιουργία των «προσωρινών φορολογητέων διαφορών» εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τις φορολογικές ρυθμίσεις και τους κανονισμούς που ισχύουν σε κάθε κράτος και βασίζεται κατά πρώτον στο διαχωρισμό των εξόδων που εκπίπτουν ή δεν εκπίπτουν φορολογικά και κατά δεύτερον στους παράγοντες που καθορίζουν το χρόνο, κατά τον οποίο τα εκπιπτόμενα έξοδα αναγνωρίζονται ως φορολογικές ελαφρύνσεις.

Στις εκπιπόμενες προσωρινές διαφορές, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις που προέρχονται από τις διαφορές αυτές θα πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα, με την προϋπόθεση ότι θα υπάρχουν επαρκή φορολογητέα κέρδη για την απορρόφηση τους. Οι αναβαλλόμενοι καθώς και οι τρέχοντες φόροι θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδο ή έσοδο στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης, εκτός κι αν προέρχονται από συναλλαγές που έχουν αναγνωριστεί άμεσα στην καθαρή θέση της επιχείρησης ή από ενοποίηση από εξαγορά μιας επιχείρησης.

Για να βγάλουμε ένα σωστό συμπέρασμα, στον ισολογισμό της επιχείρησης, οι τρέχοντες φόροι, απαιτήσεις ή υποχρεώσεις, θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά από τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις δεν θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις τρέχουσες υποχρεώσεις ή στο κυκλοφορούν ενεργητικό αντιστοίχως.

Εφαρμόζοντας αυτό το πρότυπο επιδιώκεται η ισομερής κατανομή του απολογισμού των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχείρησης, έτσι ώστε οποιαδήποτε προσωρινή διαφορά προκύψει, είτε όταν ένα έξοδο εκπίπτει για λογιστικούς και φορολογικούς λόγους αλλά το ποσοστό κατά το οποίο εκπίπτει για την κάθε περίπτωση διαφέρει και τότε δημιουργείται θέμα διαφοράς χρόνου ολικής διαγραφής, είτε όταν ένα συγκεκριμένο έξοδο εκπίπτει τόσο για λογιστικούς όσο και για φορολογικούς λόγους αλλά εντός διαφορετικών οικονομικών

χρήσεων για την κάθε περίπτωση, να κατανεμηθεί με βάση την αυτοτέλεια των χρήσεων που επηρεάζονται.

Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν ανάλυση των σημαντικότερων ποσών βάσει των οποίων έχει προσδιοριστεί το έξοδο της φορολογίας, μερικά εκ των οποίων είναι:

- Οποιοιδήποτε διακανονισμοί έχουν γίνει κατά την διάρκεια του έτους επί της τρέχουσας φορολογίας και πιθανόν να αφορούσαν και προηγούμενες χρήσεις.
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου που προήλθε από αλλαγή του φορολογικού συντελεστή.
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου που δημιουργήθηκε στην τρέχουσα χρήση ή αφορούσε διαγραφή εξόδου, που δημιουργήθηκε σε προηγούμενες χρήσεις.
- Το τρέχον έξοδο της φορολογίας
- Πληροφορίες σχετικά με την επίδραση τυχόν αλλαγής του φορολογικού συντελεστή.
- Το ύψος του οφέλους που προέκυψε από φορολογικές ζημιές ή ελαφρύνσεις προηγούμενων ετών και δεν είχε αναγνωριστεί παρά μόνο στο τρέχον έτος,
- Το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών που σχετίζονται με επενδύσεις ή συμφέροντα σε εξαρτημένες ή συνδεδεμένες επιχειρήσεις και κοινοπραξίες, για τις οποίες δεν έχει δημιουργηθεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.
- Το ύψος των φορολογικών ζημιών ή ελαφρύνσεων προηγούμενων ετών που έχει αναγνωριστεί στο τρέχον έτος για τη μείωση του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου.
- Το ύψος του φορολογικού εξόδου που αναλογεί στην επίδραση επί των λογιστικών αποτελεσμάτων από αλλαγές στις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές ή θεμελιώδη λάθη.
- Το συνολικό ποσό της τρέχουσας ή αναβαλλόμενης φορολογίας που επηρεάζει την καθαρή θέση της επιχείρησης.

-Το ύψος των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, φορολογικών ζημιών ή ελαφρύνσεων, που δεν έχουν αξιοποιηθεί και για τις οποίες δεν δημιουργήθηκε «αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση».

-Εκτακτα έσοδα και έξοδα.

2.7.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΔΛΠ 12

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.

Κάτω από το πρίσμα του λογισμού και απεικόνισης τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος σε προσωρινές και μόνιμες, με βάση τα ΔΛΠ, τίθενται θέματα επαναθεώρησης του τρόπου υπολογισμού, δήλωσης και απόδοσης του φόρου εισοδήματος. Δηλαδή, προκύπτει ζήτημα επαναριοθέτησης της βάσης υπολογισμού του φόρου, Π.χ. στην περίπτωση που θα λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα πριν από την επιβάρυνση (ή επαύξηση) με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (ή απαίτηση) αντίστοιχα.

Επιπλέον, τίθεται θέμα διάκρισης των λογιστικών διαφορών σε προσωρινές και μόνιμες. Κάτι τέτοιο θα συνεπάγεται ενδεχομένως από πρακτικής πλευράς:

- Διαφορετική διαδικασία ελέγχου στοιχείων από τις φορολογικές αρχές.
- Διαμόρφωση κατάλληλων, επεξηγηματικών και πληροφοριακών συνοδευτικών εντύπων και καταστάσεων.

- Διαφορετικό χρόνο και διαδικασία υποβολής στοιχείων προς τις φορολογικές αρχές.
- Διαφορετική επεξεργασία των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος προκειμένου να παρέχεται τελικά, λεπτομερής και διακριτή απεικόνιση των λογιστικών διαφορών και της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης απαίτησης.

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία, ο φόρος δεν διαμορφώνει το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα, αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης. Προκειμένου δε να προσδιορισθεί το σχετικό ποσό φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνεται ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσης, πλέον ή μείον τις σχετικές λογιστικές διαφορές (δηλ. ποσά εξόδων/εσόδων που με βάση τους φορολογικούς κανόνες θα πρέπει να αντιμετωπισθούν διαφορετικά από ότι με βάση τους λογιστικούς κανόνες).

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 ο φόρος εισοδήματος συνιστά δαπάνη που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία ο φόρος εισοδήματος δεν συνιστά έξοδο και επομένως δεν διαμορφώνει το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως, αλλά αποτελεί συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό.

Κατά το ΔΛΠ 12 ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο, ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία δεν γίνεται καμία τέτοια διάκριση.

Επίσης, κατά το ΔΛΠ 12 η ζημία χρήσεως, η οποία μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσεως, εγκλείει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην επόμενη χρήση που θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός.

Η απαίτηση αυτή καταχωρείται όταν είναι βέβαιο και εκτός πάσης αμφιβολίας ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει κέρδη στο μέλλον, ώστε να καταστεί εφικτός ο συμψηφισμός της απαίτησης. Από την άλλη, κατά τα ΕΛΠ δεν εξετάζεται ούτε καταγράφεται λογιστικά το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέο ζημίες.

2.8 ΔΛΠ 14: ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΚΑΤΑ ΚΛΑΔΟ Ή ΤΟΜΕΑ

2.8.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.

Οι πληροφορίες αυτές θεωρούνται σημαντικές, γιατί παρέχουν πρόσθετες αναλύσεις και επεξηγήσεις για τους διάφορους τύπους των προϊόντων και υπηρεσιών που παρέχει μια επιχείρηση καθώς επίσης και για το εύρος της διασποράς των λειτουργιών της σε διάφορες περιοχές, που βρίσκονται είτε εντός είτε εκτός της χώρας στην οποία εδρεύει.

Σύμφωνα με τις γενικές οδηγίες του προτύπου αυτού, θα εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις επιχειρήσεων, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες ή βρίσκονται σε διαδικασία εισαγωγής στο χρηματιστήριο, αλλά και στις επιχειρήσεις που ενώ δεν είναι υποχρεωμένες για την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, επιθυμούν όμως να εφαρμόσουν το πρότυπο αυτό εθελοντικά, με την προϋπόθεση να συμμορφώνονται πλήρως στις απαιτήσεις του.

Ακόμη, το πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που εκδίδουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Οι πληροφορίες που θα πρέπει να παρέχονται ανά κλάδο ή τομέα θα πρέπει να καλύπτουν τα έσοδα και τα έξοδα, τα αποτελέσματα, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις κατά κλάδο ή τομέα.

Τα έξοδα ανά κλάδο ή τομέα περιλαμβάνουν τα λειτουργικά έξοδα που ανήκουν αποκλειστικά στον αντίστοιχο κλάδο ή τομέα. Δεν περιλαμβάνουν έκτακτα έξοδα, χρηματοοικονομικά έξοδα, ζημιές από πώληση επενδύσεων ή μερίδιο ζημιών που προέρχεται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κοινοπραξίες ή από άλλες επενδύσεις.

Τα έσοδα κατά κλάδο πρέπει να περιλαμβάνουν όλα τα έσοδα που εμφανίζονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων του κάθε κλάδου και να διαχωρίζονται σε έσοδα από πωλήσεις προς τρίτους ή από πωλήσεις προς άλλους κλάδους ή τομείς. Δεν πρέπει όμως, να περιλαμβάνουν έκτακτα έσοδα, έσοδα από τόκους ή μερίσματα, εκτός και αν αποτελούν μέρος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, καθώς και κέρδη από πώληση επενδύσεων. Τα αποτελέσματα ανά κλάδο ή τομέα αντιπροσωπεύουν στην ουσία το καθαρό ποσό που προκύπτει από τα προαναφερόμενα έσοδα και έξοδα του κλάδου, πριν από κάθε προσαρμογή για τα συμφέροντα μειοψηφίας.

Στις αναφορές αυτές θα πρέπει να περιλαμβάνεται ανάλυση των «περιουσιακών στοιχείων του κλάδου» που χρησιμοποιούνται για τις καθημερινές λειτουργικές δραστηριότητες ενός τομέα και τα οποία απασχολούνται είτε άμεσα και αποκλειστικά είτε εν μέρει και περιστασιακά από τον εν λόγω κλάδο.

Επίσης, θα πρέπει να περιλαμβάνουν και πληροφορίες σχετικά με τις «υποχρεώσεις του κλάδου», οι οποίες προκύπτουν μέσα από τις συνήθεις δραστηριότητες του κλάδου και είναι άμεσα συνδεδεμένες με τον αντίστοιχο κλάδο ή τομέα. Στην ανάλυση αυτή δεν περιλαμβάνονται υποχρεώσεις από φόρους, χρηματοδοτικές μισθώσεις ή αγορά παγίων αλλά και οποιαδήποτε υποχρέωση δημιουργήθηκε για χρηματοπιστωτικούς σκοπούς και όχι για λειτουργικούς.

Στις περισσότερες περιπτώσεις, οι αναφορές ανά κλάδο ή τομέα μπορεί να προκύπτουν από τη δομή της όλης επιχείρησης και βασικά μέσα από την δομή της Διοικητικής Πληροφόρησης. Συνήθως οι πληροφορίες που παρέχονται από τις αναφορές της διοικητικής

πληροφόρησης καλύπτουν θέματα που ενδιαφέρουν τη διοίκηση για την καλύτερη παρακολούθηση των λειτουργιών της επιχείρησης, ως προς την αποδοτικότητα, κερδοφορία και, γενικά, ως προς την αξιολόγηση της επίτευξης των στόχων που έχουν τεθεί. Επιπλέον, μέσα από τις αναφορές αυτές παρέχεται ανάλυση σχετικά με την κάλυψη των διαφόρων κινδύνων.

Η επιλογή των πληροφοριών θα πρέπει να αποβλέπει στην παροχή ποιοτικής πληροφόρησης μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις. Χαρακτηριστικά της ποιοτικής πληροφόρησης αποτελούν η σχετικότητα, η αξιοπιστία και η δυνατότητα σύγκρισης των πληροφοριών που παρέχονται μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις, ούτως ώστε να διευκολύνεται η αξιολόγηση των κινδύνων και της αποδοτικότητας της επιχείρησης σαν σύνολο.

Οι αναφορές κατά κλάδο ή τομέα μιας επιχείρησης διαχωρίζονται σε πρωτεύουσες και δευτερεύουσες. Ο διαχωρισμός αυτός εξαρτάται από την προέλευση των κινδύνων και την αποδοτικότητα ή αποτελεσματικότητα του κλάδου ή τομέα. Εάν οι κίνδυνοι ή η αποδοτικότητα της επιχείρησης επηρεάζονται, κατά κύριο λόγο, από την διαφοροποίηση των παρεχομένων προϊόντων ή υπηρεσιών, τότε η αναφορά κατά κλάδο θα πρέπει να θεωρείται η πρωτεύουσα αναφορά της επιχείρησης και η αναφορά κατά τομέα ως η δευτερεύουσα. Εάν όμως οι κίνδυνοι και η αποτελεσματικότητα της επιχείρησης στηρίζονται στο γεγονός ότι οι λειτουργίες της είναι διεσπαρμένες σε διάφορες χώρες ή διάφορα απομακρυσμένα σημεία μεταξύ τους, τότε η αναφορά κατά γεωγραφικό τομέα θεωρείται σημαντικότερη και θα πρέπει να έχει πρωτεύουσα θέση, ενώ δευτερεύουσα θα πρέπει να είναι η αναφορά κατά κλάδο.

Μετά την λήψη της απόφασης ως προς το πού θα στηρίζεται η πρωτεύουσα αναφορά, θα πρέπει να επιλεγθούν οι κλάδοι ή τομείς για τους οποίους θα δοθεί αναφορά στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. Τα κριτήρια επιλογής των κλάδων αυτών βασίζονται στους εξής παράγοντες: όταν το σύνολο των εσόδων από πωλήσεις είναι ίσο ή μεγαλύτερο του 10% των συνολικών εσόδων όλων των κλάδων, ή όταν τα αποτελέσματα χρήσεως του κλάδου / τομέα, ανεξάρτητα του αν είναι κέρδη ή ζημιές, είναι τουλάχιστον ίσα ή μεγαλύτερα από το 10% του συνόλου των κερδοφόρων ή ζημιογόνων κλάδων, ή τέλος, όταν τα στοιχεία του ενεργητικού του κλάδου / τομέα είναι ίσα ή μεγαλύτερα του 10% του συνολικού ποσού των στοιχείων ενεργητικού όλων των κλάδων / τομέων.

Εάν ένας τομέας αναφοράς δεν πληρούσε τα παραπάνω κριτήρια τα προηγούμενα έτη και ως εκ τούτου δεν περιλαμβανόταν σε αναφορά αυτής της μορφής, οπότε και θα πρέπει να αναφερθεί για πρώτη φορά, τότε ανεξάρτητα από το παρελθόν θα πρέπει να δοθούν συγκριτικά στοιχεία και για το προηγούμενο έτος. Η πρωταρχική αναφορά ανά κλάδο ή τομέα θα πρέπει να περιέχει πληροφορίες που αφορούν: τα έσοδα κατά κλάδο, τα οποία θα πρέπει να είναι διαχωρισμένα μεταξύ πωλήσεων σε τρίτους και πωλήσεων σε άλλους κλάδους, τα μεικτά αποτελέσματα κατά κλάδο, τα περιουσιακά στοιχεία κατά κλάδο, τις υποχρεώσεις κατά κλάδο, τις κεφαλαιουχικές δαπάνες κατά κλάδο ή τομέα που είχαν γίνει κατά τη διάρκεια του έτους, το σύνολο της πρόβλεψης αποσβέσεων για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία του αντίστοιχου κλάδου ή τομέα και οποιαδήποτε άλλη πληροφόρηση θεωρείται ότι θα ήταν χρήσιμη στους αναλυτές των οικονομικών καταστάσεων, τους επενδυτές και τους τυχόν επίδοξους επενδυτές.

Εάν η πρωταρχική αναφορά της επιχείρησης κατά κλάδο ή τομέα βασίζεται επί των στοιχείων των διαφόρων κλάδων, τότε η δευτερεύουσα θα πρέπει να περιλαμβάνει: την γεωγραφική ταξινόμηση των εσόδων της επιχείρησης με βάση το κριτήριο του 10%, την γεωγραφική ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων του κάθε τομέα και πάλι με βάση το κριτήριο του 10% και το σύνολο των κεφαλαιουχικών δαπανών κατά τη διάρκεια της χρήσεως κατά γεωγραφικό τομέα.

2.8.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 14

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.

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

2.9.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.

Οι μέθοδοι αυτοί είναι:

- ▶ Τρέχον κόστος.

Η βάση των υπολογισμών με τη μέθοδο αυτή στηρίζεται στην αξία αντικατάστασης με την προϋπόθεση ότι αυτή δεν είναι υψηλότερη από την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία και την τρέχουσα αξία. Εάν η αξία αντικατάστασης είναι μεγαλύτερη από αυτές τις δύο τότε εφαρμόζεται η μεταξύ τους υψηλότερη.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η αντιστοίχιση με παρόμοια καινούργια ή μεταχειρισμένα περιουσιακά στοιχεία δεν είναι δυνατή τότε το τρέχον κόστος μπορεί να υπολογιστεί με βάση τους ισχύοντες δείκτες τιμών. Οποιαδήποτε επίδραση υπάρχει επί των παγίων περιουσιακών στοιχείων τότε θα πρέπει να γίνεται πρόβλεψη για αντίστοιχη επίδραση επί της πρόβλεψης για απόσβεση. Με την εφαρμογή του προτύπου αυτού απαιτείται στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων να παρέχονται πληροφορίες για το ποσό της συνολικής επίδρασης επί της πρόβλεψης για απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, για το συνολικό ποσό της τακτοποίησης του κόστους των πωλήσεων, για οποιοδήποτε ποσό τακτοποίησης μετρητών ή ποσών που μπορούν να μετατραπούν εύκολα σε μετρητά, την επίδραση επί των υπολοίπων ταμείων ή των συμφερόντων επί των ιδίων κεφαλαίων, ειδικά στις περιπτώσεις που οι τακτοποιήσεις αυτές έχουν ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και για τη συνολική επίδραση επί των αποτελεσμάτων χρήσεως από όλες τις προαναφερόμενες διορθώσεις όπως και οποιαδήποτε άλλα ποσά που προέρχονται από τις αλλαγές των τιμών.

Ακόμη, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες με την περιγραφή της μεθόδου που εφαρμόστηκε για τον υπολογισμό και τον προσδιορισμό των πληροφοριών που αναφέρονται παραπάνω, σημειώνοντας όπου χρειάζεται τους δείκτες που χρησιμοποιήθηκαν.

► Γενική αγοραστική δύναμη.

Με τη μέθοδο αυτή τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης μετατρέπονται με βάση το γενικό δείκτη τιμών και διαφοροποιείται η μονάδα μέτρησης ενός ποσού και όχι η βάση επί της οποίας έχει υπολογιστεί. Ακόμη, τα έσοδα από πωλήσεις της επιχείρησης, το κόστος των πωλήσεων και οποιαδήποτε ποσά υψηλής ρευστότητας, όπως είναι αυτά που αφορούν σε υπόλοιπα ταμείου, πελάτες, πιστωτές και άλλα, μετατρέπονται με βάση τις αλλαγές στο δείκτη τιμών και οποιαδήποτε διαφορά προκύψει, είτε κέρδος είτε ζημία, μεταφέρεται στην καθαρή θέση των ιδιοκτητών της επιχείρησης, αφού προηγουμένως αυτή έχει διαφοροποιηθεί με βάση το δείκτη των αλλαγών στο δείκτη τιμών.

2.9.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 15

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.

2.10 ΔΛΠ 16: ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

2.10.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται μέσα από τα αποθέματα της επιχείρησης, λόγω του ότι παράγονται από αυτήν, θα πρέπει να αναγνωρίζονται στα βιβλία της, σε αξία κτήσεως ίση με το κόστος παραγωγής τους και όχι με την τιμή της πώλησης τους στην αγορά. Αυτό έχει ως συνέπεια τη διαγραφή οποιουδήποτε εμπορικού κέρδους επιβαρύνει το κόστος παραγωγής των εν λόγω προϊόντων. Επιπρόσθετα, θα πρέπει να διαγράφεται οποιοδήποτε εσωτερικό κέρδος δημιουργείται κατά τα διάφορα διαδοχικά στάδια παραγωγής. Όσον αφορά την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, που προέρχεται μέσα από ανταλλαγή ανόμοιων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με τη δίκαιη αξία του πάγιου στοιχείου που αποκτήθηκε, πλέον οποιασδήποτε καταβολής χρηματικού ποσού έχει γίνει για την ολοκλήρωση της συναλλαγής.

Στην περίπτωση ανταλλαγής όμοιων περιουσιακών στοιχείων, ως τιμή κτήσεως του νέου στοιχείου θεωρείται η υπολειμματική αξία αυτού που δόθηκε σε ανταλλαγή. Εάν η δίκαιη αξία του νέου στοιχείου που αποκτήθηκε, είναι πολύ χαμηλότερη της υπολειμματικής αξίας αυτού που δόθηκε, τότε η δίκαιη αξία του τελευταίου είναι χαμηλότερη της υπολειμματικής του αξίας. Οποιαδήποτε ζημία προκύψει από την εν λόγω συναλλαγή με αυτή τη μορφή, θεωρείται σαν μέρος του κόστους ή της αξίας κτήσεως του νέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου.

Τα έξοδα που επεκτείνουν την αποδοτικότητα ενός πάγιου πέραν του αρχικού αναμενόμενου επιπέδου, θεωρούνται ως προσθήκη στο πάγιο αυτό στοιχείο και κεφαλαιοποιούνται. Ως έξοδα αυτής της μορφής θεωρούνται αυτά που παρατείνουν την ωφέλιμη περίοδο χρήσης και βελτιώνουν την αποδοτικότητα του παγίου, όσα έξοδα που επιφέρουν αναβάθμιση του μηχανήματος για τη βελτίωση της ποιότητας παραγωγής του και όσα επιφέρουν αναβάθμιση του μηχανήματος για σκοπούς μείωσης του κόστους λειτουργίας του. Αυτά τα έξοδα θεωρούνται ως κεφαλαιουχικές δαπάνες και αυξάνουν το λογιστικό υπόλοιπο της αξίας ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου.

Ο γενικός κανόνας του προτύπου αυτού καθορίζει ότι το κάθε περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναγνωρίζεται και να εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης με

την αρχική του αξία μειωμένη με τις οποιεσδήποτε συσσωρευμένες αποσβέσεις ή ζημιές μπορεί να υπάρχουν. Εξαίρεση στον κανόνα αυτό αποτελεί η παρουσίαση ενός περιουσιακού στοιχείου στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με αναθεωρημένη αξία, η οποία πιθανόν να είναι υψηλότερη ή χαμηλότερη από την αρχική αναγνώριση, λόγω επανεκτίμησης της αξίας του. Η εξαίρεση αυτή σκοπό έχει την παρουσίαση του εν λόγω στοιχείου στην αληθή και δίκαιη αξία του.

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 ζημία 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.

Η επανεκτίμηση της αξίας ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου δεν θα πρέπει να περιορίζεται μόνο στο συγκεκριμένο πάγιο, αλλά θα πρέπει να επεκτείνεται και σε όλα τα υπόλοιπα πάγια που εντάσσονται στην ίδια κατηγορία. Έτσι, αν γίνει επανεκτίμηση ενός οικοπέδου, τότε θα πρέπει να γίνει επανεκτίμηση όλων των οικοπέδων ή τεμαχίων γης που ανήκουν στην επιχείρηση. Παράλληλα με την επανεκτίμηση της αξίας ενός

περιουσιακού στοιχείου, θα πρέπει να αναθεωρείται και το ύψος των συσσωρευμένων αποσβέσεων μέχρι τη στιγμή της επανεκτίμησης. Στις περιπτώσεις αυτές, η συσσωρευμένη πρόβλεψη για απόσβεση μπορεί να διαγραφεί πλήρως από την αξία του στοιχείου, το λογιστικό υπόλοιπο του οποίου θα τακτοποιηθεί ως προς το αποτέλεσμα της επανεκτίμησης.

Δηλαδή, το υπόλοιπο της συσσωρευμένης πρόβλεψης για αποσβέσεις μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του παγίου που επανεκτιμήθηκε και στη συνέχεια το μεταφερόμενο υπόλοιπο διαμορφώνεται ανάλογα, είτε αυξανόμενο είτε μειούμενο, ώστε να αντιπροσωπεύει την επανεκτιμημένη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, μπορεί να μεταβάλλεται ανάλογα με την τροποποίηση της αξίας του παγίου που προέρχεται από την επανεκτίμηση, έτσι ώστε η καθαρή αξία βιβλίων να αντιπροσωπεύει την αξία του παγίου, έτσι όπως προέκυψε μέσα από την επανεκτίμηση.

Ο ισολογισμός της επιχείρησης, είτε είναι ενοποιημένος είτε όχι, θα πρέπει να εμφανίζει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία στο σύνολο της καθαρής μεταφερόμενης αξίας ή της λογιστικής τους αξίας και οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να παρέχουν πληροφορίες που αφορούν στη τιμή κτήσεως ή στην επανεκτιμημένη αξία των παγίων, όπου θα αναφέρονται το αρχικό υπόλοιπο, οι προσθήκες που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια του έτους, οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων που πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση, το αποτέλεσμα επανεκτίμησης των παγίων, τα πάγια που αποκτήθηκαν από συγχώνευση ή εξαγορά, η διαγραφή ζημιών, μετά από επανεκτίμηση που έχουν επιβαρύνει τα αποτελέσματα, τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που μπορεί να προκύψουν από την ενσωμάτωση πάγιων επιχειρηματικής μονάδας εγκατεστημένης στο εξωτερικό και το συνολικό ποσό της τιμής κτήσεως ή της αξίας που προκύπτει από την επανεκτίμηση των στοιχείων ανά ομάδα, όπως αυτή διαμορφώνεται στο τέλος του έτους.

Η πρόβλεψη για απόσβεση ανά ομάδα περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να αναλύεται σε πρόβλεψη για απόσβεση που έχει υπολογιστεί για την τρέχουσα χρήση, σε τυχόν πρόβλεψη για απόσβεση που έχει διαγραφεί λόγω επανεκτίμησης περιουσιακών στοιχείων, σε πρόβλεψη που έχει διαγραφεί λόγω πώλησης περιουσιακών στοιχείων, σε συσσωρευμένη πρόβλεψη για απόσβεση στην αρχή της χρήσεως, όπως εμφανίζεται στα

λογιστικά βιβλία της επιχείρησης και σε συσσωρευμένη πρόβλεψη για απόσβεση στο τέλος της χρήσεως.

Επιπλέον θα πρέπει να αναφέρονται οι λογιστικές αρχές που εφαρμόστηκαν, όσον αφορά την ισχύουσα μέθοδο απόσβεσης και την αναμενόμενη ωφέλιμη χρήση των παγίων ή τους συντελεστές απόσβεσης που εφαρμόστηκαν. Θα πρέπει επίσης, να παρέχεται οποιαδήποτε πληροφορία αφορά τη φύση και επίδραση των αλλαγών σε λογιστικούς υπολογισμούς, οι οποίοι μπορεί να έχουν σημαντική επίδραση επί των αποτελεσμάτων της τρέχουσας ή των μελλοντικών οικονομικών καταστάσεων και τα οποία μπορεί να προέρχονται από την υπολειμματική αξία του παγίου, την αλλαγή στην αναμενόμενη ωφέλιμη χρήση του στοιχείου και την αλλαγή στη μέθοδο υπολογισμού πρόβλεψης για απόσβεση.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες κάποια πάγια εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις με αξία που προήλθε μετά από επανεκτίμηση, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τη βάση ή τη μέθοδο επί της οποίας έγινε η επανεκτίμηση του παγίου, την ημερομηνία που έγινε η εν λόγω επανεκτίμηση, εάν έγινε από ανεξάρτητο εκτιμητή, εάν βασίστηκε στην τιμή αντικατάστασης, που σε αυτήν την περίπτωση θα πρέπει να αναφερθούν οι δείκτες που εφαρμόστηκαν για τον υπολογισμό.

Ακόμη, θα παρέχονται πληροφορίες για τη λογιστική αξία της κάθε ομάδας παγίων που θα είχαν συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις με βάση τις γενικές αρχές του προτύπου αυτού, δηλαδή, το ιστορικό κόστος, καθώς και οποιουσδήποτε ,περιορισμούς υπάρχουν ως προς τη διανομή του πλεονάσματος από επανεκτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων προς τους μετόχους.

Επίσης, πληροφορίες που θα πρέπει να αναφέρονται επί των σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων είναι τα περιουσιακά στοιχεία που είναι είτε προσωρινά είτε μόνιμα εκτός χρήσης ή λειτουργίας, τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια που είναι ακόμη σε λειτουργία και τα πλήρως απαξιωμένα περιουσιακά στοιχεία.

Τέλος, στις περιπτώσεις καταστροφής ή απώλειας παγίου, που καλύπτεται από οποιαδήποτε μορφή αποζημίωσης, το γεγονός αυτό θα πρέπει να αναφέρεται στις σημειώσεις επί των

οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένα κάτω από την επικεφαλίδα «Πάγια περιουσιακά στοιχεία»

2.10.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 16

Το ΕΓΛΣ και ο Ν. 2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης και να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 100/98, που ορίζει τους μέγιστους επιτρεπούς 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.

2.11 ΔΛΠ 17 : ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

2.11.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Στο πρότυπο αυτό αναφέρονται οι μακροπρόθεσμες μισθώσεις πάγιων 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 καταστάσεων¹⁰.

Ειδικότερα, αναφέρεται στη μεταφορά του δικαιώματος χρήσης περιουσιακού στοιχείου από τον εκμισθωτή προς τον μισθωτή, ανεξαρτήτως του αν ο πρώτος είναι υπεύθυνος για τη συντήρηση του εν λόγω στοιχείου ή όχι. Το πρότυπο αυτό, όμως, δεν αναφέρεται στις συμβάσεις υπηρεσιών, στις οποίες δεν μεταφέρεται το δικαίωμα χρήσης του παγίου από τον μισθωτή.

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 περιουσιακά στοιχεία είναι έτοιμα προς χρήση χωρίς σημαντικές αλλαγές, καθώς επίσης, στις

¹⁰ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ. (2008), ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΑΘΗΝΑ, 1^Η ΕΚΔΟΣΗ

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.

Στην περίπτωση των λειτουργικών μισθώσεων, το μίσθωμα που καταβάλλεται στον εκμισθωτή θεωρείται ως έξοδο που επιβαρύνει τη χρήση εντός της οποίας έλαβε χώρα η καταβολή. Έτσι, εδώ, η καταβολή των μισθωμάτων θεωρείται ως έξοδο έναντι των εσόδων και το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού στο τέλος της χρήσεως μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Στην περίπτωση των χρηματοδοτικών μισθώσεων, ο λογιστικός χειρισμός είναι περισσότερο πολύπλοκος. Με βάση τις απαιτήσεις του προτύπου αυτού, τα πάγια που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση θα πρέπει να θεωρούνται ως πάγια της επιχείρησης επί των οποίων θα πρέπει να υπολογίζεται και πρόβλεψη για απόσβεση. Έτσι, στην προκειμένη περίπτωση, ο πλήρης λογιστικός χειρισμός των χρηματοδοτικών μισθώσεων απαιτεί το άνοιγμα τριών διαφορετικών λογαριασμών, οι οποίοι είναι ο λογαριασμός εκμισθωτή που πιστώνεται με το σύνολο της υποχρέωσης που δημιουργείται προς τον εκμισθωτή και χρεώνεται με τις περιοδικές καταβολές των μισθωμάτων, ο λογαριασμός του πάγιου στοιχείου και ο λογαριασμός δικαιωμάτων εκμίσθωσης, που χρεώνεται με όλα τα έξοδα με τα οποία ο εκμισθωτής επιβαρύνει την τιμολογιακή αξία του παγίου για την κάλυψη χρηματοδοτικών εξόδων και τα οποία υπολογίζονται καθ' όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

2.11.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 17

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.

Συγκεκριμένα, η ελληνική νομοθεσία προβλέπει τη διενέργεια αποσβέσεων επί των μισθωμένων παγίων από την εκμισθώτρια εταιρεία leasing στη βάση της διάρκειας της μίσθωσης, ενώ με βάση τους κανόνες του προτύπου αυτού, τις αποσβέσεις επί του μισθωμένου παγίου διενεργεί ο μισθωτής στη βάση της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Ακόμη, με βάση τα ΔΛΠ, ως έσοδο του εκμισθωτή και έξοδο του μισθωτή αναγνωρίζεται το μέρος εκείνο του μισθώματος που αφορά αποπληρωμή τόκου, ενώ σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, τα μισθώματα που καταβάλει ο μισθωτής στον εκμισθωτή αποτελούν ολόκληρα λειτουργικές του δαπάνες (και έσοδο για τον εκμισθωτή) που αναγνωρίζονται προς φορολογική έκπτωση.

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

2.12.ΔΛΠ 18 : ΕΣΟΔΑ

2.12.1 Η ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΟΥ ΔΛΠ 18

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.

Όσον αφορά τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών, οι ακριβείς υπολογισμοί ως προς το ύψος της παρεχόμενης υπηρεσίας είναι δυνατό να γίνουν κάτω από τις προϋποθέσεις, που ορίζει το πρότυπο αυτό, σύμφωνα με τις οποίες, οι συμβατικές υποχρεώσεις όλων των μερών του έργου πρέπει να έχουν εκτελεστεί πλήρως, το τελικό τίμημα να έχει συμφωνηθεί εκ των προτέρων και ο τρόπος και οι όροι εξόφλησης να έχουν επίσης συμφωνηθεί.

Οι τόκοι, τα δικαιώματα και τα μερίσματα, δηλαδή τα έσοδα που προέρχονται από την χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους έναντι ανταλλάγματος, αναγνωρίζονται ως έσοδα μόνο αν τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη πιστεύεται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και αν το ύψος των αναμενόμενων εσόδων μπορεί να υπολογιστεί με αξιοπιστία.

Η βάση υπολογισμού των εσόδων αυτών διαφέρει αναλόγως της μορφής του και μπορεί να αναλυθεί ως ακολούθως:

- Δικαιώματα : υπολογίζονται βάσει της συμφωνίας που έχει συναφθεί για την χρήση τους από τρίτους.
- Τόκοι : υπολογίζονται με βάση τη διάρκεια της χρονικής περιόδου καθώς και με το ύψος του επιτοκίου.
- Μερίσματα : υπολογίζονται βάσει του ποσοστού που προτείνεται, του αριθμού των μετοχών που κατέχει η επιχείρηση καθώς επίσης και της καθορισμένης ημερομηνίας πληρωμής.

Με βάση τους κανόνες του προτύπου αυτού, στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες, σχετικά με τα έσοδα της, για την λογιστική αρχή που εφαρμόστηκε για τον υπολογισμό των εσόδων, σε περιπτώσεις εσόδων από έργα θα πρέπει να αναφέρεται η μέθοδος με την οποία καθορίστηκε το επίπεδο αποπεράτωσης του έργου ή των διαφόρων σταδίων αυτού, να γίνεται ανάλυση της προέλευσης των διαφόρων εσόδων από όλες τις κατηγορίες καθώς επίσης να δίνεται και το ύψος των εσόδων από ανταλλαγή αγαθών ή υπηρεσιών που αντιστοιχεί στην κάθε μια από τις κατηγορίες εσόδων.

2.12.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 18

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.

2.13 ΔΛΠ 19 – ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

2.13.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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

Οι παροχές σε εργαζόμενους χωρίζονται σε 5 κατηγορίες:

- 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.
- Μακρόχρονες παροχές που λήγουν στο σύνολό τους μετά την πάροδο 12 μηνών.
- Παροχές μετά την απασχόληση που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης.
- 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.
- 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.

Ανάλυση των 5 κατηγοριών των παροχών προς τους εργαζόμενους

-Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους

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

-Παροχές μετά την απασχόληση

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

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

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

-Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους

Οι παροχές αυτές περιλαμβάνουν:

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

2.13.2.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 19 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ¹¹

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.

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

2.14.1.ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.

Για την λογιστική παρακολούθηση των κρατικών επιχορηγήσεων υπάρχουν δύο λογιστικοί χειρισμοί, οι οποίοι αντιπαρατίθενται στην

¹¹ www.taxheaven.gr

πράξη, την καταχώρηση της επιχορήγησης απευθείας σε πίστωση του λογαριασμού Ιδίων Κεφαλαίων και η καταχώρηση σε πίστωση λογαριασμού αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων χρήσεων.

- Απεικόνιση της επιχορήγησης απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια

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

- Οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν ένα είδος χρηματοδότησης και, επομένως πρέπει να εμφανίζονται στον Ισολογισμό, χωρίς να περνούν από το λογαριασμό αποτελεσμάτων και να συμψηφίζουν τις δαπάνες τις οποίες χρηματοδοτούν. Εφόσον δεν προβλέπεται επιστροφή τους, οι επιχορηγήσεις αυτές πρέπει να φέρονται απ' ευθείας σε πίστωση λογαριασμού των Ιδίων Κεφαλαίων.
- Δεν είναι ορθό να λογίζονται οι κρατικές επιχορηγήσεις σε λογαριασμό αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δεν αποτελούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο, που παρέχεται από το κράτος, χωρίς αντίστοιχες δαπάνες της επιχείρησης.

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

2.14.2 Διαφορές ΔΛΠ 20 και Ελληνικής Νομοθεσίας

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

Κατά το ΔΛΠ 20 οι επιχορηγήσεις για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού καταχωρούνται είτε στην πίστωση του λογαριασμού έσοδα επομένων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των επιχορηγούμενων στοιχείων ενεργητικού, ενώ δεν επιτρέπεται η απευθείας καταχώρηση 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 καταχώρησης της επιχορήγησης στην πίστωση των επιχορηγούμενων στοιχείων.

2.15 ΔΛΠ 21 – ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΞΕΝΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

2.15.1. ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι η λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα, ο προσδιορισμός της συναλλαγματικής ισοτιμίας που πρέπει να χρησιμοποιηθεί και ο τρόπος καταχώρησης στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής επίδρασης των μεταβολών των ισοτιμιών¹².

2.15.2. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 21 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

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,

¹² ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ. (2008), ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΑΘΗΝΑ, 1^Η ΕΚΔΟΣΗ

οπότε μετά την είσπραξη των απαιτήσεων και την εξόφληση των υποχρεώσεων, από την αποτίμηση των οποίων προήλθαν, μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

2.16 ΔΛΠ 23 – ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

2.16.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.

Το κόστος δανεισμού λογίζεται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται, ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων.¹³

¹³ GRANT THORNTON, (2006), ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ – ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ, ΔΕΥΤΕΡΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΑΘΗΝΑ

2.16.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 23 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

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.¹⁴

¹⁴ www.taxheaven.gr

2.17 ΔΛΠ 24 – ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

2.17.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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 περισσότερων 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.

2.17.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 24 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

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.

2.18 ΔΛΠ 27 – ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ

2.18.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν περιλαμβάνονται θυγατρικές:

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

- Εταιρείες που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση

- Διάφορες εταιρείες

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

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

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

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

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

- η λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής σε κάθε θυγατρική και η αναλογία της μητρικής απαλείφονται.
- τα δικαιώματα μειοψηφίας στο καθαρό εισόδημα των ενοποιημένων θυγατρικών για την παρουσιάζομενη χρήση πρέπει να προσδιορίζονται και να αφαιρούνται από το εισόδημα του ομίλου, ώστε να μένει το καθαρό εισόδημα που είναι για τους μετόχους ή εταίρους της μητρικής.
- τα δικαιώματα μειοψηφίας στην καθαρή περιουσία των ενοποιημένων θυγατρικών, πρέπει να προσδιορίζονται και να παρουσιάζονται στον Ισολογισμό ξεχωριστά από τις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια των μετόχων της μητρικής.
- τα διεταιρικά υπόλοιπα και οι διεταιρικές συναλλαγές καθώς και τα κέρδη που προκύπτουν θα πρέπει να απαλείφονται. Το ίδιο ισχύει και για απραγματοποίητες ζημιές που προκύπτουν από διεταιρικές συναλλαγές εκτός εάν το κόστος τους δεν μπορεί να ανακτηθεί.

- όταν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που ενοποιούνται έχουν καταρτιστεί με διαφορετικές ημερομηνίες κλεισίματος, πρέπει να γίνονται διορθώσεις των επιδράσεων σημαντικών συναλλαγών ή άλλων γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ των παραπάνω ημερομηνιών και της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων της μητρικής.
- οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται με ομοιόμορφες λογιστικές μεθόδους για όμοιες συναλλαγές. Όταν αυτό δεν γίνεται το γεγονός θα πρέπει να γνωστοποιείται.
- Τα αποτελέσματα των εργασιών μιας μητρικής που πωλείται θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην ενοποιημένη κατάσταση αποτελεσμάτων μέχρι την ημερομηνία κατά την οποία η μητρική σταματάει να έχει τον έλεγχο της θυγατρικής.
- Μια επένδυση σε επιχείρηση θα πρέπει να απεικονίζεται από την ημερομηνία που παύει να εμπίπτει στον ορισμό της θυγατρικής και δεν καθίσταται συγγενής. Η λογιστική αξία της επένδυσης κατά την ημερομηνία αυτή θα θεωρείται κόστος.
- Αν μια θυγατρική έχει συσσωρευμένες υποχρεώσεις από προνομιούχες μετοχές, οι οποίες ανήκουν εκτός του ομίλου, η μητρική θα υπολογίζει το μερίδιό της στα κέρδη ή στις ζημιές μετά την αφαίρεση των μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών της θυγατρικής, είτε έχει αναγγελθεί διανομή μερισμάτων είτε όχι.

2.18 ΔΛΠ 28 – ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

2.18.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.¹⁵

2.18.2.Ελληνική νομοθεσία και διαφορές με το πρότυπο 28

Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο η διαδικασία εμφάνισης των συγγενών επιχειρήσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ορίζεται από το άρθρο 106 του Ν. 2190/1920. Το άρθρο αυτό ορίζει η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσεως, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο στοιχείο και αποσβένεται, (εφάπαξ είτε εντός πενταετίας), είτε αφαιρετικά (στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς) των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού. Οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας των συγγενών επιχειρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα.

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

¹⁵ Ντζανάτος Δ.(2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα, 1η έκδοση

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».

2.19 ΔΛΠ 29 – ΈΚΔΟΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΥΠΟ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ

2.19.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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%.

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

Η αναπροσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το πρότυπο απαιτεί την εφαρμογή ορισμένων διαδικασιών καθώς και ορθή κρίση. Η εφαρμογή αυτών των

διαδικασιών είναι περισσότερο σημαντική από την ακρίβεια των ποσών που προκύπτουν και συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

2.20 ΔΛΠ 31 – ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

2.20.1.ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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 οποίο δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο,

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

2.20.3. ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 31

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

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

Σε αντιπαράθεση με τα ορισμένα από το Δ.Λ.Π. 31, δεν υπάρχει κάτι σχετικό στο Ελληνικό Δίκαιο. Η έννοια της κοινοπραξίας που γίνεται αντιληπτή από τα Δ.Λ.Π. είναι λεπτομερέστερη σε σχέση με αυτήν που αναγνωρίζεται από την εσωτερική νομοθεσία επί του παρόντος.

2.21 ΔΛΠ 32 – ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

2.21.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.

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

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

2.22 ΔΛΠ 33 : ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ

2.22.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.

Στην περίπτωση κατά την οποία μια επιχείρηση εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που συνοδεύονται από τις καταστάσεις της ίδιας, τότε ο δείκτης αυτός μπορεί να υπολογιστεί και να γνωστοποιηθεί μόνο για τις ενοποιημένες καταστάσεις.

Τα έσοδα ανά μετοχή καθορίζονται με δύο διαφορετικές μεθόδους, ενώ το αποτέλεσμα που προκύπτει έχει διαφορετική σημασία ανάλογα με τη μέθοδο βάσει της οποίας υπολογίζονται αυτά.

Οι μέθοδοι αυτές είναι:

1. Βασική μέθοδος, με τη μέθοδο αυτή, τα καθαρά κέρδη ή οι ζημίες της περιόδου που εξετάζουμε και που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών, διαιρούνται με το μέσο σταθμικό αριθμό των κοινών μετοχών που υπήρχαν κατά τη διάρκεια του έτους. Για τον υπολογισμό των εσόδων ανά μετοχή, λαμβάνονται υπόψη τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης μετά την αφαίρεση του μερίσματος που δικαιούνται οι κάτοχοι προνομιούχων μετοχών οποιασδήποτε μορφής.

Το καθαρό κέρδος που αναφέρεται, προκύπτει μετά την αφαίρεση όλων των εξόδων, συμπεριλαμβανομένων και του φόρου εισοδήματος, τα έκτακτα οργανικά και ανόργανα έξοδα και έσοδα, τα δικαιώματα μειοψηφίας, τις διορθώσεις θεμελιωδών σφαλμάτων και τα μερίσματα προνομιούχων μετοχών. Για τον υπολογισμό του μέσου σταθμικού αριθμού των κοινών μετοχών που υπήρχαν κατά τη διάρκεια του έτους, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οποιεσδήποτε μετοχές έχουν εκδοθεί χωρίς καμία αλλαγή των οικονομικών πόρων της επιχείρησης. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν, βασικά, έκδοση μετοχών χωρίς διακίνηση μετρητών, όπως είναι η έκδοση δωρεάν μετοχών, η κατάτμηση μετοχών και η ενοποίηση μετοχών.

2. Μέθοδος μειωμένων εσόδων ανά μετοχή. Για τον υπολογισμό των εσόδων ανά μετοχή, θα πρέπει ο υπολογισμός του μέσου σταθμικού αριθμού των μετοχών να προσαρμοστεί έτσι, ώστε να περιλαμβάνονται και όλοι οι τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, η μετατροπή των οποίων θα επιφέρει μειωμένα έσοδα ανά μετοχή. Για το λόγω αυτό, τα έσοδα ανά μετοχή ονομάζονται «μειωμένα έσοδα ανά μετοχή». Για τον υπολογισμό των μειωμένων εσόδων ανά μετοχή, τα καθαρά κέρδη μετά φόρων και μερισμάτων προς τους κατόχους προνομιούχων μετοχών θα πρέπει να αυξηθούν με οποιαδήποτε μερίσματα ή τόκους έχουν αναγνωριστεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως ως οφειλόμενα προς τους δικαιούχους τίτλων που μπορούν να μετατραπούν σε κοινές μετοχές.

2.23 ΔΛΠ 34 : ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

2.23.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.

Οι ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές, όπως και οι τακτικές ετήσιες, θα πρέπει να περιέχουν, τον ισολογισμό, τη κατάσταση αποτελεσμάτων, την κατάσταση μεταβολής ιδίων συμφερόντων, την κατάσταση διακίνησης μετρητών και τις ακολουθούμενες λογιστικές

αρχές και επιπρόσθετες πληροφορίες. Η έκδοση ολοκληρωμένων οικονομικών καταστάσεων δεν απαγορεύεται από τα ΔΛΠ, με την προϋπόθεση ότι αυτές εκδίδονται με βάση των προβλέψεων για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Εάν όμως, εκδίδονται σε περιληπτική μορφή, θα πρέπει να περιέχουν τουλάχιστον όλες τις σημειώσεις που περιέχουν οι λεπτομερείς οικονομικές καταστάσεις, ως επικεφαλίδες.

Στις προσωρινές οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιέχονται όλες οι σημαντικές συναλλαγές ή τα σημαντικά γεγονότα από την ημερομηνία των τελευταίων καταστάσεων, όπως οι τυχόν έκτακτες και ανόργανες συναλλαγές, η φύση και το ύψος τυχόν αλλαγών σε λογιστικούς υπολογισμούς, πληροφορίες για πληρωμή μερισμάτων ανά είδος μετοχών.

Ακόμη, θα πρέπει να δηλώνεται ότι δεν υπήρξε αλλαγή στις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές, όπου αυτό είναι πραγματικότητα, να γίνονται επεξηγήσεις για την εποχικότητα των λειτουργιών της επιχείρησης, σε περίπτωση που υπάρχει το φαινόμενο αυτό. Επιπλέον, θα πρέπει να περιέχονται τα έσοδα και τα αποτελέσματα ανά τμήμα ή τομέα, όπως αναλύονται και στις τακτικές καταστάσεις, τα σημαντικά γεγονότα ή συναλλαγές μετά την ημερομηνία των προσωρινών οικονομικών καταστάσεων, οι τυχόν αλλαγές στην οργάνωση / σύνθεση της επιχείρησης, όπως οι συγχωνεύσεις και οι εξαγορές και, τέλος, να αναφέρονται οι διαφοροποιήσεις στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Εκτός όλων των παραπάνω, στις τρέχουσες προσωρινές καταστάσεις, πρέπει να περιλαμβάνονται οι διαφορές υπολογισμών προηγούμενων περιόδων και να μην γίνονται αναδρομικές διορθώσεις. Τα περιστασιακά ή εποχιακά έσοδα πρέπει να αναγνωρίζονται πλήρως μέσα στην περίοδο που αποκτήθηκαν και να μην κατανέμονται με οποιοδήποτε τρόπο στην υπόλοιπη περίοδο χρήσης του οικονομικού έτους της επιχείρησης.

Ωστόσο, τα έξοδα που κατανεμήθηκαν ανισομερώς κατά τη διάρκεια μιας οικονομικής χρήσεως της επιχείρησης πρέπει να αναγνωρίζονται μέσα στην περίοδο κατά την οποία έχουν επιτευχθεί, εκτός και αν επιτρέπεται η ισομερής κατανομή τους στο τέλος της οικονομικής περιόδου. Η αναγνώριση της ανισομερούς κατανομής τους επιτρέπεται για το λόγο ότι τα έσοδα της επιχείρησης πιθανόν να είναι εποχιακά.

2.23.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 34

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.

2.24 ΔΛΠ 35: ΣΤΑΔΙΑΚΗ ΔΙΑΚΟΠΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ

2.24.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.

Μέσα από τα στοιχεία αυτά, που θα αφορούν τη σταδιακή διακοπή συγκεκριμένης λειτουργίας ή λειτουργιών, αυτά τα πρόσωπα θα είναι σε θέση να προβλέψουν τις μελλοντικές χρηματικές ροές της επιχείρησης, τη δυνατότητα μελλοντικής δημιουργίας εσόδων και τη μελλοντική οικονομική θέση της.

Η σταδιακή διακοπή λειτουργίας αναφέρεται πάντοτε στο επιχειρηματικό ή λειτουργικό μέρος μιας επιχείρησης ή ενός οργανισμού, το οποίο μπορεί να διακριθεί από μόνο του, τόσο λειτουργικά όσο και για λόγους οικονομικής αναφοράς. Τέτοια λειτουργικά μέρη, για τους σκοπούς του προτύπου, κατέχουν ίδια στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, τα οποία είναι άμεσα αναγνωρίσιμα, τα έσοδα που προέρχονται από τα μέρη αυτά είναι άμεσα αναγνωρίσιμα και τα έξοδα λειτουργίας τους είναι άμεσα αποδόσιμα.

2.25 ΔΛΠ 36 : ΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

2.25.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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 κάθε επιχείρηση θα πρέπει να εξετάζει μέσα από κάθε ισολογισμό το ενδεχόμενο ύπαρξης στοιχείων ενεργητικού, των οποίων η πιθανή ανακτήσιμη αξία μπορεί να είναι σημαντικά χαμηλότερη της μεταφερόμενης αξίας τους.

Η ανακτήσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου θεωρείται ως η μεγαλύτερη της καθαρής πραγματοποιήσιμης αξίας και της αξίας χρήσης του. Η έκφραση «ενός περιουσιακού στοιχείου» αναφέρεται πάντοτε σε μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών είτε αυτή αποτελείται από ένα είτε από περισσότερα περιουσιακά στοιχεία. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η αξία χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου δεν θεωρείται ότι διαφέρει σημαντικά από την καθαρή τιμή πώλησης του, τότε η ανακτήσιμη αξία του μπορεί να θεωρηθεί ως η καθαρή τιμή πώλησης του. Η καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία αναφέρεται στο καθαρό έσοδο από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου που προκύπτει μέσα από την τιμή πώλησης του μειωμένη με όλα τα έξοδα που είναι απαραίτητα για την εν λόγω συναλλαγή.

Η επανεκτίμηση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου δεν θεωρείται αναγκαία όταν, η ανακτήσιμη αξία του είναι σημαντικά μεγαλύτερη από τη μεταφερόμενη αξία του, ο συντελεστής προεξόφλησης δεν έχει μεταβληθεί από την προηγούμενη επανεκτίμηση. Συνήθως, αλλαγές στα επιτόκια βραχυπρόθεσμων συναλλαγών δεν επηρεάζουν τον εν λόγω συντελεστή. Ακόμη, δεν είναι αναγκαία όταν, η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν είναι σημαντικά χαμηλότερη από την μεταφερόμενη αξία του, η μείωση της ανακτήσιμης αξίας δεν προβλέπεται να επιφέρει σημαντική διαφοροποίηση της ζημίας, στην περίπτωση κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης σε ανακτήσιμη αξία, λόγω ζημίας από επανεκτίμηση που αναγνωρίστηκε σε προηγούμενες χρήσεις.

Εάν η ανακτήσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι χαμηλότερη της υπολειμματικής του αξίας, τότε αυτή πρέπει να μειωθεί στην ανακτήσιμη αξία και η ζημιά να μεταφερθεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Η ζημιά που αναγνωρίζεται από την επανεκτίμηση του στοιχείου μεταφέρεται στο λογαριασμό «αποθεματικό πλεόνασμα επανεκτίμησης», υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω ζημιά δεν είναι μεγαλύτερη από το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού αποθεματικού που υπάρχει ήδη λόγω προηγούμενης επανεκτίμησης του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, κατά την οποία προέκυψε πλεόνασμα. Μετά την επανεκτίμηση ενός περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει παράλληλα να διαμορφωθεί και η ετήσια πρόβλεψη για

απόσβεση, έτσι ώστε η νέα μεταφερόμενη αξία του να αποσβεστεί κατά την διάρκεια της υπολειπόμενης ωφέλιμης χρήσης του.

Η μεταφερόμενη αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών περιλαμβάνει τη μεταφερόμενη αξία όλων των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν τη μονάδα αυτή ή είναι άμεσα συνδεδεμένα με αυτήν. Δεν περιλαμβάνει όμως οποιεσδήποτε υποχρεώσεις είναι συνδεδεμένες με τη μονάδα, εκτός και αν η ανακτήσιμη αξία του δεν μπορεί να υπολογιστεί διαφορετικά.

Αντιστροφή της ζημίας που προέρχεται από τη μείωση της αξίας συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου, επιτρέπεται μόνο εάν υπήρξε αλλαγή στον τρόπο υπολογισμού της ανακτήσιμης αξίας του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία αναγνώριση παρόμοιας ζημίας. Η αυξημένη μεταφερόμενη αξία ενός στοιχείου δεν πρέπει να υπερβαίνει το μεταφερόμενο ποσό που θα είχε εάν η αξία του δεν είχε μειωθεί λόγω αναγνωρισμένης ζημίας σε προηγούμενα έτη. Η ανάκτηση οποιασδήποτε υποτίμησης του παρελθόντος, θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως έσοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων εντός της περιόδου που προέκυψε.

Μετά την ανάκτηση οποιασδήποτε υποτίμησης ενός περιουσιακού στοιχείου, που έγινε στο παρελθόν, θα πρέπει να γίνει αναθεώρηση των μελλοντικών προβλέψεων για απόσβεση με βάση τη νέα μεταφερόμενη αξία του στοιχείου. Η ανάκτηση οποιασδήποτε υποτίμησης μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών θα πρέπει να κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία που την αποτελούν, πρώτα κατ' αναλογία στη μεταφερόμενη αξία όλων των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας κι έπειτα στη φήμη και πελατεία που αντιστοιχεί στην μονάδα. Η μεταφερόμενη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μετά την κατανομή της ανάκτησης οποιασδήποτε υποτίμησης δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερη της χαμηλότερης ανακτήσιμης αξίας ή της μεταφερόμενης αξίας εάν δεν είχε γίνει αναγνώριση υποτίμησης στο παρελθόν¹⁶.

¹⁶ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ Δ. (2008), ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΑΘΗΝΑ, 1^Η ΕΚΔΟΣΗ

2.25.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 36

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.

2.26 ΔΛΠ 37 : ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ

2.26.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.

Ακόμη ενδεχόμενη υποχρέωση είναι υποχρέωση που δεν έχει αναγνωριστεί, είτε γιατί πιθανόν να μην χρειαστεί να γίνει οποιαδήποτε εκροή οικονομικών ωφελημάτων για την εξόφληση της εν λόγω υποχρέωσης, είτε γιατί το τελικό ποσό της υποχρέωσης δεν μπορεί να υπολογιστεί με επαρκή ακρίβεια.

Η πρόβλεψη για ενδεχόμενα στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού δεν αναγνωρίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, διότι δεν μπορεί να είναι γνωστό ούτε το ύψος των ενδεχόμενων αυτών στοιχείων ούτε και το αν αυτά θα προκύψουν. Το πρότυπο αυτό κάνει διαχωρισμό μεταξύ προβλέψεων και ενδεχόμενων υποχρεώσεων για διάφορους λόγους, ο βασικότερος εκ των οποίων είναι το γεγονός ότι προβλέψεις μπορούν να γίνουν για την αναγνώριση υφισταμένων υποχρεώσεων, το ύψος των οποίων μπορεί να υπολογιστεί με σχετική ακρίβεια.

Οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις αφορούν περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν είναι βέβαιο εάν θα προκύψει οποιαδήποτε υποχρέωση ή όχι και το τελικό τους ύψος δεν μπορεί να καθοριστεί,

οπότε και είναι αδύνατη η αναγνώριση τους. Πρόβλεψη και αναγνώριση υποχρεώσεων μπορεί να γίνει μόνο, αν υπάρχει συγκεκριμένη υποχρέωση, νομική ή συμβατική, που δημιουργήθηκε στο παρελθόν, αν πρόκειται για υποχρεώσεις που θα πρέπει να εξοφληθούν μέσω διαφόρων οικονομικών πόρων και εάν το ύψος των υποχρεώσεων αυτών είναι δυνατό να υπολογιστεί με επαρκή ακρίβεια.

Ακόμη, το πρότυπο, αναφέρεται σε προβλέψεις για υποχρεώσεις που πιθανόν να δημιουργηθούν στο μέλλον λόγω ενεργειών του παρελθόντος, ανεξάρτητα από τις μελλοντικές δραστηριότητες ή ενέργειες της επιχείρησης. Για τον υπολογισμό μιας πρόβλεψης θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όλοι οι κίνδυνοι και τα σημεία αβεβαιότητας, τα οποία πιθανόν να επηρεάσουν το αποτέλεσμα και θα πρέπει να δοθεί μεγάλη προσοχή, έτσι ώστε το αποτέλεσμα να μην είναι υπερβολικά μεγαλύτερο από ότι θα μπορούσε να είναι. Για την επίτευξη της ακρίβειας του υπολογισμού μιας πρόβλεψης συνιστάται η εφαρμογή της αρχής της «συντηρητικότητας».

Εάν μια πρόβλεψη που προκύπτει, είναι σημαντική και από πλευράς ύψους αλλά και από πλευράς χρόνου, τότε θα πρέπει να προεξοφληθεί στην παρούσα αξία της, με την εφαρμογή συντελεστή προεξόφλησης προ φόρων και να μην περιλαμβάνει οποιαδήποτε πρόβλεψη για κινδύνους. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα συγκεκριμένο έξοδο ή μέρος αυτού πρόκειται να επιστραφεί στην επιχείρηση, τότε πρόβλεψη για την επιστροφή δεν πρέπει να γίνεται, παρά μόνο αν είναι βέβαιο ότι θα υπάρξει επιστροφή με την εξόφληση της υποχρέωσης που δημιουργήθηκε.

Αν δημιουργηθεί πρόβλεψη για αυτήν την επιστροφή, θα πρέπει να αναγνωριστεί σε ξεχωριστό λογαριασμό ως στοιχείο ενεργητικού. Το ποσό της πρόβλεψης δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό της αναμενόμενης επιστροφής. Οι προβλέψεις που έχουν δημιουργηθεί για τη σύνταξη συγκεκριμένου ισολογισμού θα πρέπει να εξετάζονται ως προς την επάρκεια ή ακόμη και την αναγκαιότητα αναγνώρισης τους και το υπόλοιπο τους να διαμορφώνεται ανάλογα. Αντίθετα, πρόβλεψη για μελλοντικές λειτουργικές ζημιές δεν πρέπει να γίνεται, γιατί η υποχρέωση για την οποία θα γίνει πρόβλεψη δεν αφορά γεγονότα του παρελθόντος για τα οποία αναμένεται εκροή οικονομικών πόρων. Επιπλέον, προβλέψεις αυτής της μορφής δεν εμπίπτουν στα κριτήρια για αναγνώριση.

Εάν μια επιχείρηση σχετίζεται με κάποια άλλη με «επαχθή σύμβαση», τότε πρέπει να δημιουργήσει πρόβλεψη όλων των υποχρεώσεων που πηγάζουν μέσα από τη σύμβαση αυτή μέχρι το στάδιο της ολοκληρωτικής εκτέλεσης της. Στις περιπτώσεις των επαχθών συμβάσεων τα αντισυμβαλλόμενα μέρη έχουν εκτελέσει, από την πλευρά του το κάθε ένα, το μέρος της συμβατικής του υποχρέωσης. Τότε, γίνεται πρόβλεψη για όλα τα έξοδα που θεωρούνται αναγκαία για να μπορέσει το ένα μέρος να αποδεσμευτεί από τις συμβατικές του υποχρεώσεις, πλέον οποιωνδήποτε άλλων εξόδων που αφορούν αποζημιώσεις για την επίτευξη του στόχου.

Αναγνώριση και εκτίμηση προβλέψεων επιβάλλεται να γίνεται και στις περιπτώσεις αναδιοργάνωσης μιας επιχείρησης. Η πρόβλεψη για αναδιοργάνωση θα πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα άμεσα έξοδα που μπορεί να προέρχονται από την αναδιοργάνωση αυτή, όπως έξοδα τα οποία έγιναν συνεπεία της αναδιοργάνωσης και έξοδα που δεν σχετίζονται με την συνέχιση των λειτουργιών της επιχείρησης.

Ωστόσο δεν περιλαμβάνει έξοδα που θεωρούνται συνδεδεμένα με τη λειτουργία της επιχείρησης, όπως έξοδα εκπαίδευσης ή επανεγκατάστασης του παραμένου προσωπικού, έξοδα σχετιζόμενα με την εμπορία των προϊόντων ή επενδύσεις σε νέα συστήματα λειτουργίας.

Για κάθε πρόβλεψη που σχηματίζεται, η επιχείρηση θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες, στις οικονομικές της καταστάσεις, για το ύψος του μεταφερόμενου υπολοίπου στην αρχή και στο τέλος του έτους, για το ποσό της επιπλέον πρόβλεψης που δημιουργήθηκε κατά τη διάρκεια του έτους, τα ποσά των προβλέψεων που διαγράφηκαν κατά τη διάρκεια του έτους λόγω πραγματοποίησης, τα ποσά των προβλέψεων που διαγράφηκαν και δεν θεωρούνταν πλέον αναγκαία, τυχόν διαφοροποιήσεις στις προεξοφλήσεις των ποσών των προβλέψεων.

Ακόμη, θα πρέπει να αναφέρει σύντομη περιγραφή της μορφής της υποχρέωσης και των συντελεστών της αβεβαιότητας, το αναμενόμενο ποσό των υποχρεώσεων που πιθανό να προκύψει από τις αβεβαιότητες, το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα εξόφλησης των εν λόγω προβλεπόμενων υποχρεώσεων καθώς και το αναμενόμενο ύψος τυχόν αποζημιώσεων και εάν έχει ήδη γίνει οποιαδήποτε αναγνώριση. Η παροχή συγκριτικών πληροφοριών δεν θεωρείται αναγκαία εάν η πιθανότητα εξόφλησης ενδεχόμενης υποχρέωσης αποτελεί γεγονός χρονολογικά απομακρυσμένο. Τότε, για κάθε τέτοια υποχρέωση θα πρέπει να παρέχεται

σύντομη περιγραφή της μορφής της υποχρέωσης, εκτίμηση της οικονομικής επίδρασης που μπορεί να έχει, περιγραφή των αβεβαιοτήτων που καλύπτουν την κάθε περίπτωση, τους λόγους που καθορίζουν την αβεβαιότητα ως προς το χρόνο δημιουργίας της υποχρέωσης ή εξόφλησης της και την πιθανότητα ανάκτησης οποιουδήποτε ποσού υπό μορφή αποζημιώσεως.

Όλα αυτά ισχύουν και για τις προβλέψεις που αφορούν στοιχεία ενεργητικού. Εάν, για οποιοδήποτε λόγο, αυτές οι απαιτήσεις του προτύπου δεν είναι δυνατό να εφαρμοστούν, τότε θα πρέπει να υπάρχει σημείωση επί των οικονομικών καταστάσεων αναφορικά με το γεγονός αυτό. Η παρουσίαση του θέματος των ενδεχομένων υποχρεώσεων μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης δεν είναι δύσκολο, με τον τρόπο που θα γίνει, να επηρεάσει την έκβαση του αποτελέσματος της διαφοράς με τα αντιδικούντα μέρη. Για το λόγο αυτό η παρουσίαση θα πρέπει να γίνει με πάρα πολύ μεγάλη προσοχή ως προς τον τρόπο διατύπωσης της. Σε τέτοιες περιπτώσεις η επιχείρηση μπορεί να περιλάβει περιγραφή της φύσης της αντιδικίας, τα γεγονότα και τους λόγους για τους οποίους δεν έχει περιληφθεί επιπλέον πληροφόρηση ή πρόβλεψη, αποφεύγοντας οποιεσδήποτε εκτιμήσεις.

2.26.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 37

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.

2.27 ΔΛΠ 38 : ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

2.27.1 ΓΕΝΙΚΑ 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.

Στις περιπτώσεις όπου ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο αποτελείται από ενσώματα και ασώματα μέρη τότε εξετάζεται η σημαντικότητα της συνλειτουργίας τους. Εάν τα δύο αυτά μέρη δεν αποτελούν το ένα αναπόσπαστο μέρος του άλλου, τότε το άυλο μέρος θεωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο. Διαφορετικά το άυλο μέρος θεωρείται ως μέρος του παγίου περιουσιακού στοιχείου και αναγνωρίζεται μαζί με το ενσώματο μέρος βάσει των οδηγιών του ΔΛΠ 16. Για να μπορεί ένα περιουσιακό στοιχείο να αναγνωριστεί ως άυλο, θα πρέπει να έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά και να ικανοποιεί τις ακόλουθες προϋποθέσεις :

Χαρακτηριστικά:

→ «Δυνατότητα αναγνώρισης». Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται ότι μπορεί να αναγνωριστεί ως ανεξάρτητο, όταν είναι δυνατό να διαχωριστεί από τη φήμη και πελατεία. Η

ανεξαρτησία αυτή πηγάζει και από το γεγονός ότι το περιουσιακό αυτό στοιχείο μπορεί να πωληθεί ή να μισθωθεί αυτοτελώς, με αντάλλαγμα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, χωρίς να μετεβιβασθεί σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία της επιχείρησης. Ωστόσο, η ανεξαρτησία ενός άυλου στοιχείου δεν αποτελεί πάντοτε την αναγκαία συνθήκη για την ύπαρξη της δυνατότητας αναγνώρισης του στοιχείου αυτού.

→ «Έλεγχος επί των εξόδων». Μια επιχείρηση εξασκεί έλεγχο πάνω σε συγκεκριμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο εάν έχει την δυνατότητα ελέγχου των οικονομικών ωφελημάτων που πηγάζουν από αυτό και μπορεί να εξασκήσει έλεγχο πρόσβασης στο στοιχείο αυτό.

→ «Υπαρξη μελλοντικών οικονομικών ωφελημάτων». Αυτά μπορεί να περιλαμβάνουν έσοδα από την πώληση προϊόντων ή υπηρεσιών που θεωρούνται αποτέλεσμα της τεχνογνωσίας για την ανάπτυξη του εν λόγω άΟλου περιουσιακού στοιχείου. Οικονομικά οφέλη που προέρχονται από ειδικά εκπαιδευμένο προσωπικό δεν θεωρούνται άυλα στοιχεία. εκτός και εάν αυτά είναι κατοχυρωμένα με νομικά δικαιώματα.

Μετά την αρχική του αναγνώριση, το στοιχείο θα πρέπει να απεικονίζεται στη δίκαιη αξία του μειωμένη με την αντίστοιχη πρόβλεψη για απόσβεση. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της αρχικής και της δίκαιης αξίας του αποτελεί διαφορά επανεκτίμησης, η οποία θα πρέπει να αναγνωρίζεται άμεσα. Η επανεκτίμηση των στοιχείων αυτών θα πρέπει να επαναλαμβάνεται τακτικά, έτσι ώστε η μεταφερόμενη αξία τους να μην διαφοροποιηθεί σημαντικά από αυτή που θα προέκυπτε μέσα από τη δίκαιη αξία τους.

Στη περίπτωση επανεκτίμησης ενός άυλου στοιχείου θα πρέπει να γίνεται επανεκτίμηση και των υπολοίπων άυλων στοιχείων της ίδιας κατηγορίας για τα οποία δεν έχει γίνει άλλη επανεκτίμηση στο παρελθόν, το πλεόνασμα που προκύπτει από την επανεκτίμηση μεταφέρεται στη πίστωση του λογαριασμού «αποθεματικό επανεκτίμησης», εκτός και αν σε προηγούμενη επανεκτίμηση προέκυψε ζημία, οπότε το πλεόνασμα μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά την έκταση της ζημιάς που προέκυψε. Η μείωση που προκύπτει από την επανεκτίμηση αναγνωρίζεται ως έξοδο και μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως της επιχείρησης, εκτός και αν από προηγούμενη επανεκτίμηση προέκυψε πλεόνασμα, οπότε η μείωση μεταφέρεται στο λογαριασμό «αποθεματικό επανεκτίμησης» κατά την έκταση του αποθεματικού που υπάρχει.

Το κάθε άυλο στοιχείο θα πρέπει να αποσβένεται συστηματικά κατά την διάρκεια της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του. Η περίοδος αυτή δεν πρέπει να υπερβαίνει συνολικά τα 20 χρόνια από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο. Αναγνώριση της απόσβεσης του στοιχείου θα πρέπει πάντοτε να υπολογίζεται ανεξάρτητα από το αν έχει γίνει επανεκτίμηση του στοιχείου ή όχι. Εάν έχει γίνει επανεκτίμηση, τότε διαφοροποιείται το ποσό της ετήσιας συστηματικής απόσβεσης και όχι η διάρκεια της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του.

Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η ωφέλιμη χρήση ενός άυλου στοιχείου μπορεί να ξεπεράσει τα 20 έτη είναι πολύ περιορισμένες και σπάνιες και σχετίζονται βασικά με την εξαγορά αποκλειστικών δικαιωμάτων εκμετάλλευσης για χρονική περίοδο πέραν των 20 ετών. Στις περιπτώσεις αυτές μια επιχείρηση, θα πρέπει να αποσβένει το στοιχείο συστηματικά κατά την αναμενόμενη διάρκεια της ωφέλιμης χρήσης του, να γίνεται ετήσια επανεκτίμηση της ανακτήσιμης αξίας του για τυχόν απώλειες και να δίνεται επεξήγηση των λόγων που οδήγησαν στον υπολογισμό της ωφέλιμης χρήσης του πέραν των 20 ετών, όπως και των παραγόντων που συνέτειναν σε αυτό.

Η προτεινόμενη μέθοδος απόσβεσης των άυλων στοιχείων είναι η ετήσια διαγραφή βάσει σταθερού συντελεστή μέσα από το λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Άλλες μέθοδοι που μπορεί να εφαρμοστούν είναι η μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης ή η βάση των παραγόμενων μονάδων ως προς την αναμενόμενη συνολική ποσότητα.

Οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης αναφορικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, θα πρέπει να αναφέρουν την αναμενόμενη περίοδο της ωφέλιμης χρήσης τους, το ύψος της μεικτής μεταφερόμενης αξίας τους, το ύψος της συσσωρευμένης πρόβλεψης για απόσβεση, τα ποσά της ετήσιας απόσβεσης που περιλαμβάνονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

2.27.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 38

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.

2.28 ΔΛΠ 39 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ - ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

2.28.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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.

Στην περίπτωση κατά την οποία η δίκαιη αξία στηρίζεται στις τιμές της αγοράς, οι οποίες δεν είναι δυνατό να καθοριστούν με αξιοπιστία και ακρίβεια τότε ως δίκαιη αξία του τιμήματος υπολογίζεται το συνολικό ποσό των αναμενόμενων μελλοντικών εισπράξεων ή πληρωμών, προεξοφλημένων με τα αντίστοιχα επιτόκια που βρίσκονται σε ισχύ στην αγορά, με την προϋπόθεση ότι το αποτέλεσμα θα ήταν σημαντικά διαφορετικό εάν εφαρμοζόταν συντελεστές που χρησιμοποιούνται σε παρόμοιες περιπτώσεις.

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.

Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία παθητικού θα πρέπει μετά την αρχική τους αναγνώριση να αποτιμώνται με βάση το αναπόσβεστο κόστος τους, εκτός από τα παράγωγα υποχρεώσεων και τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται για εμπορικούς λόγους, τα οποία θα πρέπει να αποτιμώνται στη δίκαιη αξία τους. Παράγωγα υποχρεώσεων που θα πρέπει να εξοφληθούν με την παράδοση τίτλων συμμετοχής, με τους οποίους είναι συνδεδεμένα και δεν είναι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο, θα πρέπει να αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία, για το λόγο ότι δεν μπορεί να καθοριστεί με ακρίβεια και αξιοπιστία η δίκαιη αξία τους.

Το κέρδος ή ζημία που προέρχεται από χρηματοοικονομικά μέσα που έχουν αναγνωρισθεί στα βιβλία της επιχείρησης σε τιμές κόστους, θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης. Το κέρδος ή ζημία περιπτώσεις αυτές πιθανόν να προέρχεται από την πλήρη εξόφληση ή είσπραξη του εν λόγω μέσου, ή λόγω ζημίας από μείωση της αξίας του.

Στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης θα πρέπει να περιέχονται όλα τα στοιχεία και πληροφορίες όπως καθορίζονται και για το πρότυπο 32. Μαζί με τις υπόλοιπες λογιστικές αρχές που δηλώνεται ότι ακολουθούνται από την επιχείρηση, θα πρέπει

να περιλαμβάνονται όλες οι σημαντικές προϋποθέσεις και μέθοδοι που εφαρμόστηκαν για τον καθορισμό της δίκαιης αξίας των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού. Θα πρέπει να αναφέρουν εάν τα κέρδη ή οι ζημίες που προέκυψαν από την αλλαγή της δίκαιης αξίας των διαθεσίμων προς πώληση έχουν μεταφερθεί στην καθαρή θέση της επιχείρησης και αν οι αγορές και πωλήσεις για κάθε μία από τις τρεις βασικές κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων έχουν αναγνωρισθεί κατά την ημερομηνία αγοράς ή εξόφλησης τους.

Όσον αφορά τα αντισταθμιστικά μέτρα, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιέχουν περιγραφή των στόχων και της πολιτικής της διαχείρισης των χρηματοοικονομικών κινδύνων για κάθε σημαντική συναλλαγή, όπως φύση του κινδύνου, χρονική διάρκεια κάλυψης και το αναμενόμενο ποσοστό του διασφαλιζόμενου μέσου. Για το κέρδος ή τη ζημία που προέκυψε από χρηματοοικονομικά μέσα διαθέσιμα προς πώληση και έχουν αναγνωρισθεί στην αναγνωρισθεί και οποιοδήποτε ποσό έχει μεταφερθεί από την καθαρή θέση στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της χρήσεως. Ακόμη, θα πρέπει να αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους δεν ήταν δυνατή η αποτίμηση στη δίκαιη αξία, των χρηματοοικονομικών μέσων που εμφανίζονται στην αποσβεσμένη μεταφερόμενη αξία τους.

Πέραν αυτών, θα πρέπει να περιέχεται ειδική αναφορά για «σημαντικά» έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημίες που προέκυψαν κατά την διάρκεια του έτους και περιλαμβάνονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων ή στην καθαρή θέση, αναφέροντας, το συνολικό ποσό των εσόδων και των εξόδων ξεχωριστά και τα πραγματοποιηθέντα ή μη κέρδη ή ζημίες από χρηματοοικονομικά μέσα που είναι διαθέσιμα προς πώληση και προέρχονται από αποτίμηση της δίκαιης αξίας τους ή από αναίρεση αναγνώρισης και περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα της επιχείρησης. Εάν η αποτίμηση ενός μέσου διαφοροποιήθηκε στην μεταφερόμενη αξία του από την δίκαιη, τότε θα πρέπει να δοθούν επεξηγήσεις για τους λόγους που οδήγησαν στην απόφαση αυτή.

Οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που συνάπτει δάνειο θα πρέπει να παρέχουν τη μεταφερόμενη αξία των μέσων που δόθηκαν ως εγγύηση, όπως και οποιουσδήποτε σημαντικούς όρους και συνθήκες σχετιζόμενες με την εγγύηση. Οι οικονομικές καταστάσεις του δανειστή πρέπει να αναφέρουν τη δίκαιη αξία των εγγυήσεων που έγιναν αποδεκτές και αν είναι διαπραγματεύσιμες χωρίς την ύπαρξη οποιασδήποτε παράβασης από πλευράς δανειζόμενου, τη δίκαιη αξία των εγγυήσεων που πωλήθηκαν ή διαπραγματεύτηκαν και οποιουσδήποτε σημαντικούς όρους ή συνθήκες περιέχονται στις εγγυήσεις.

2.28.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 39

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.

2.29 ΔΛΠ 40: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

2.29.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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 επιχείρησης¹⁷.

Επίσης, το πρότυπο, εφαρμόζεται σε θέματα αποτίμησης επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης ή αποτίμησης επενδύσεων σε ακίνητα που παραχωρούνται από εκμισθωτές βάσει λειτουργικής μίσθωσης. Ωστόσο, το πρότυπο, δεν αναφέρεται σε επενδύσεις σε ακίνητα που κατέχονται για σκοπούς ιδιόχρησης ή για πώληση εντός των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Στην περίπτωση κατά την οποία τα ακίνητα χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης χαρακτηρίζονται ως χρησιμοποιούμενα για ιδιόχρηση. Εάν όμως, μέρος που χρησιμοποιείται για ιδιόχρηση αποτελεί πολύ μικρό μέρος του συνολικού ωφέλιμου χώρου, τότε δεν θεωρείται ότι κατέχεται για ιδιόχρηση, αλλά για επένδυση. Εάν μια επιχείρηση έχει έσοδα από συγκεκριμένο ακίνητο, τότε τα βασικά

¹⁷ ΜΑΡΚΑΖΟΣ Κ., (2005), ΤΑ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΗΝ ΔΙΕΘΝΗ ΘΕΩΡΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΞΗ, ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

κριτήρια διάκρισης της επένδυσης αυτής, σε ιδιόχρηση και επένδυση, αποτελούν η φύση και το ύψος των εσόδων αυτών ως προς τα συνολικά εισοδήματα από το ακίνητο.

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.

Τα περιουσιακά στοιχεία που πωλούνται ή αποσύρονται πλήρως από την ενεργή χρήση λόγω έλλειψης μελλοντικών οικονομικών ωφελημάτων, θα πρέπει να διαγράφονται από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Τα κέρδη ή οι ζημίες που προκύπτουν θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδο ή έξοδο στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης κατά την χρήση που αναγνωρίστηκαν.

Στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, για τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν βάσει μίσθωσης θα πρέπει να παρέχονται οι πληροφορίες που αναφέρονται στο ΔΛΠ 17, ενώ για τα υπόλοιπα στοιχεία, ανεξάρτητα από τη μέθοδο αποτίμησής τους, πρέπει να αναφέρονται τα κριτήρια βάσει των οποίων έγινε η διάκριση των στοιχείων σε στοιχεία προς επένδυση ή προς ιδιόχρηση, η μέθοδος και οι προϋποθέσεις που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στη δίκαιη αξία τους.

2.29.2 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΜΕ ΤΟ ΔΛΠ 40

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

Όταν ένα πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει κατηγοριοποίηση, θα πρέπει να επιλέγεται και να εφαρμόζεται πάγια η καταλληλότερη μέθοδος για κάθε κατηγορία. Όταν έχει αρχικά επιλεγεί η κατάλληλη μέθοδος, κάθε αλλαγή αυτής θα πρέπει να γίνεται με βάση τις διατάξεις του ΔΛΠ 8 και να εφαρμόζεται σε όλα τα είδη ή κατηγορίες ειδών. Σημειώσεις: Με βάση το ΔΛΠ 40, τα βιολογικά στοιχεία κατά την κτήση τους αποτιμώνται σε εύλογες αξίες μείον τα προβλεπόμενα κόστη διάθεσης. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. αυτά τα στοιχεία είτε αποτελούν πάγια ή αποθέματα, κατά την κτήση τους αποτιμώνται στο κόστος.

2.30 ΔΛΠ 41 : ΓΕΩΡΓΟΚΤΗΝΟΤΡΟΦΙΑ

2.30.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

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 στοιχεία¹⁸.

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.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο καθορισμός της δίκαιης αξίας ενός βιολογικού στοιχείου δεν είναι εφικτός για διάφορους λόγους, τότε αυτό θα πρέπει να αποτιμηθεί σε τιμή κόστους και να διατηρηθεί σε αυτή την αξία, μείον οποιαδήποτε πρόβλεψη για απόσβεση μέχρι να είναι δυνατός ο εντοπισμός και καθορισμός της δίκαιης αξίας του. Αυτό είναι πολύ πιθανό να δημιουργηθεί κατά την αρχική αναγνώριση του βιολογικού στοιχείου στα βιβλία της επιχείρησης, όμως δεν μπορεί να συμβαίνει και μετά την αρχική αναγνώριση, γιατί έχει ήδη εντοπιστεί και καθοριστεί η δίκαιη αξία του.

¹⁸ ΜΑΡΚΑΖΟΣ Κ., (2005), ΤΑ ΔΛΠ ΑΠΟ ΤΗΝ ΔΙΕΘΝΗ ΘΕΩΡΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΞΗ, ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Το κέρδος ή η ζημία που μπορεί να προκύψει από την αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα στα αποτελέσματα της επιχείρησης μέσα στη χρήση που έχουν εντοπιστεί. Οι κρατικές παροχές και χορηγήσεις για βιολογικά στοιχεία, που έχουν αποτιμηθεί στη δίκαιη αξία τους και που έχουν παραχωρηθεί χωρίς περιορισμούς, θα πρέπει να αναγνωριστούν στα αποτελέσματα της επιχείρησης ως έσοδο της χρήσεως εντός της οποίας έχει δημιουργηθεί η απαίτηση. Εάν η κρατική χορηγία έχει παραχωρηθεί κάτω από συγκεκριμένους όρους και προϋποθέσεις, τότε θα πρέπει να αναγνωριστεί ως έσοδο της επιχείρησης εντός της χρήσεως κατά την οποία έχουν λήξει οι όροι ή προϋποθέσεις. Εάν η κρατική χορηγία έχει παραχωρηθεί για βιολογικά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί στην τιμή κόστους, εφαρμόζονται οι οδηγίες του προτύπου 20 σχετικά με τις κρατικές χορηγίες.

Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να εμφανίζονται ως ξεχωριστό στοιχείο του ισολογισμού μιας επιχείρησης παρέχοντας περιγραφή της κάθε ξεχωριστής ομάδας στην οποία είναι πιθανό να υπάγονται. Ακόμη, στις οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να εμφανίζεται το κέρδος ή τη ζημία που προκύπτει κατά τη διάρκεια μιας χρήσης από την διαφοροποίηση της δίκαιης αξίας των βιολογικών στοιχείων.

Οι σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να περιλαμβάνουν περιγραφή των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και της κάθε κατηγορίας των βιολογικών στοιχείων, την μέθοδο προσδιορισμού των ποσοτήτων της κάθε κατηγορίας στοιχείων που υπήρχαν κατά το τέλος του έτους καθώς και της παραγωγής που επιτεύχθηκε κατά τη διάρκεια του έτους, τη μέθοδο προσδιορισμού της δίκαιης αξίας των στοιχείων ανά κατηγορία και των προϊόντων που προέκυψαν από αυτά.

Ακόμη, θα πρέπει να αναφέρονται η συνολική αξία των στοιχείων για τα οποία ο τίτλος ιδιοκτησίας είναι δεσμευμένος ως εγγύηση για χρηματοοικονομικές διευκολύνσεις, το ύψος δέσμευσης της επιχείρησης για την απόκτηση νέων βιολογικών στοιχείων, περιγραφή της στρατηγικής της διαχείρισης των χρηματοοικονομικών κινδύνων που σχετίζονται με την γεωκτηνοτροφική δραστηριότητα και τέλος, κατάσταση μεταβολής των βιολογικών στοιχείων μεταξύ του λογιστικού υπολοίπου που υπήρχε στην αρχή και στο τέλος της χρήσεως.

Τέλος, όσον αφορά διαφορές μεταξύ του προτύπου αυτού με τις ελληνικές λογιστικές αρχές, θα πρέπει να αναφέρουμε ότι δεν υπάρχουν, αφού δεν υπάρχουν σχετικές διατάξεις επί του θέματος στο ελληνικό δίκαιο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

3.1 ΔΠΧΠ1:ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

Σκοπός

Ο σκοπός του παρόντος Δ.Π.Χ.Α. είναι να εξασφαλίσει ότι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. και οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις, περιέχουν υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που:

(α) παρέχει διαφάνεια στους χρήστες και είναι συγκρίσιμη για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται, (β) παρέχει ένα κατάλληλο σημείο εκκίνησης για τη λογιστική σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), και(γ) μπορεί να παραχθεί με κόστος το οποίο δεν υπερβαίνει τα οφέλη¹⁹.

Πεδίο εφαρμογής

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Α. αυτό:

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

Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. είναι οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οικονομική οντότητα υιοθετεί τα Δ.Π.Χ.Α. με ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωσή της σε αυτές για τη

¹⁹ ΜΑΡΚΑΖΟΣ Κ.(2006 Β). ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ, ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

συμμόρφωσή της με αυτά. Οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. συνιστούν τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. μιας οικονομικής οντότητας, αν, για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα:

(α) παρουσίασε τις πιο πρόσφατες προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις της:

- (i) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν συμφωνούν από κάθε άποψη με τα Δ.Π.Χ.Α.
- (ii) σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. από κάθε άποψη, με μόνη εξαίρεση ότι οι καταστάσεις δεν περιείχαν τη ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση συμμόρφωσης προς τα Δ.Π.Χ.Α.,
- (iii) στις οποίες περιείχε τη ρητή δήλωση για συμμόρφωση με κάποια, αλλά όχι με όλα τα Δ.Π.Χ.Α.,
- (iv) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις οι οποίες δεν είναι συνεπείς προς τα Δ.Π.Χ.Α. με την εφαρμογή ορισμένων Δ.Π.Χ.Α. για τη οριστικοποίηση στοιχείων για τα οποία δεν υφίσταντο εθνικές διατάξεις, ή
- (v) σύμφωνα με εθνικές απαιτήσεις με συμφωνία ορισμένων ποσών με τα ποσά που προκύπτουν με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.,

(β) κατάρτισε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. αποκλειστικά για εσωτερική χρήση, χωρίς να τεθούν στη διάθεση των ιδιοκτητών της οικονομικής οντότητας ή άλλων χρηστών εκτός της οικονομικής οντότητας,

(γ) κατάρτισε ένα πακέτο αναφοράς σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. για σκοπούς ενοποίησης, χωρίς να καταρτίσει πλήρεις οικονομικές καταστάσεις όπως ορίζεται στο Δ.Λ.Π. 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (όπως τροποποιήθηκε το 2007), ή

(δ) δεν παρουσίασε οικονομικές καταστάσεις για τις προηγούμενες περιόδους.

4.2 ΔΠΧΠ 2 ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

Σκοπός

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

Πεδίο αναφοράς

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

- α) συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους, όπου η οικονομική οντότητα λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες ως αντάλλαγμα για συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας (συμπεριλαμβανομένων μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης)
- β) συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται σε μετρητά, όπου η οικονομική οντότητα αποκτά αγαθά και υπηρεσίες αναλαμβάνοντας υποχρεώσεις έναντι αυτού που παρέχει εκείνα τα αγαθά και υπηρεσίες για ποσά που βασίζονται στην τιμή (ή την αξία) των μετοχών της οικονομικής οντότητας ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας, και
- γ) συναλλαγές όπου η οικονομική οντότητα λαμβάνει ή αποκτά αγαθά ή υπηρεσίες και οι όροι της συμφωνίας παρέχουν τη δυνατότητα είτε στην οικονομική οντότητα είτε στον προμηθευτή εκείνων των αγαθών και υπηρεσιών να επιλέξει αν η οικονομική οντότητα θα διακανονίσει τοις μετρητοίς (ή με άλλα περιουσιακά στοιχεία) ή μέσω της έκδοσης συμμετοχικών τίτλων

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

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

4.3 ΔΠΧΠ3:ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Σκοπός

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

α) αναγνωρίζει και επιμετρά στις οικονομικές του καταστάσεις τα αναγνωρίσιμα αποκτώμενα περιουσιακά στοιχεία, τις αναληφθείσες υποχρεώσεις καθώς και τυχόν μη ελέγχουσες συμμετοχές στον αποκτώμενο,

β) αναγνωρίζει και επιμετρά την υπεραξία που αποκτήθηκε στη συνένωση επιχειρήσεων ή το κέρδος μιας αγοράς ευκαιρίας και

γ) προσδιορίζει ποιες πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιήσει ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν τη δυνατότητα να αξιολογήσουν τη φύση και τη χρηματοοικονομική επίδραση της συνένωσης επιχειρήσεων²⁰.

Πεδίο εφαρμογής

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

²⁰ ΠΡΩΤΟΨΑΛΤΗΣ, Ν. ΚΑΙ ΚΕΡΑΜΟΝΤΕ, Γ. (2007) «ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ, ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ», ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ.

4.4 ΔΠΧΠ 4 ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ

Σκοπός

Ο σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να προδιαγράψει τη χρηματοοικονομική αναφορά για ασφαλιστήρια συμβόλαια από οποιαδήποτε οικονομική οντότητα εκδίδει τέτοια συμβόλαια (περιγράφεται στο παρόν ΔΠΧΑ ως ο ασφαλιστής), μέχρι να ολοκληρώσει το συμβούλιο τη δεύτερη φάση της εργασίας του για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια. Ειδικότερα, το παρόν ΔΠΧΑ απαιτεί²¹:

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.

Πεδίο εφαρμογής

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΑ αυτό σε:

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

²¹ ΞΕΝΟΣ, Χ ΚΑΙ ΞΕΝΟΣ, Π. (2013) ΔΙΑΡΚΗΣ ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ, Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ, ΣΟΛ.

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

Σκοπός

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 επιμετρώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης και η απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων αυτών να παύσει και,β) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην όψη του ισολογισμού και τα αποτελέσματα των διακοπειών δραστηριοτήτων να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων²².

Πεδίο εφαρμογής

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

Τα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 *Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων* (καθώς αναθεωρήθηκε το 2003) δεν ανακατατάσσονται ως κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία μέχρι να ικανοποιήσουν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ

²² ΞΕΝΟΣ, Χ ΚΑΙ ΞΕΝΟΣ, Π. (2013) ΔΙΑΡΚΗΣ ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ, Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ, ΣΟΛ.

Περιουσιακά στοιχεία μιας κατηγορίας που η οικονομική οντότητα κανονικά θα θεωρούσε ότι είναι μη κυκλοφορούντα στοιχεία που αποκτώνται αποκλειστικά με την προοπτική να επαναπωληθούν δεν κατατάσσονται ως κυκλοφορούντα εκτός αν πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΑ.

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

4.6 ΔΠΧΠ 6 ΈΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΟΡΥΚΤΩΝ ΠΟΡΩΝ

Σκοπός

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

των μελλοντικών ταμιακών ροών από τα αναγνωρισθέντα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση.

Πεδίο εφαρμογής

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

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

Επιμέτρηση κατά την αναγνώριση

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

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

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

α) η απόκτηση του δικαιώματος έρευνας

β) οι τοπογραφικές, γεωλογικές, γεωχημικές και γεωφυσικές μελέτες

γ) οι δοκιμαστικές γεωτρήσεις

δ) η εκσκαφή κατά ερευνητικά ορύγματα

ε) η δειγματοληψία και

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

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

4.7 ΔΠΧΠ 7 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Σκοπός

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

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

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

Οι αρχές του παρόντος ΔΠΧΑ συμπληρώνουν τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών

υποχρεώσεων του ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση και του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση.

Πεδίο εφαρμογής

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.8 ΔΠΧΠ 8 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΙ ΤΟΜΕΙΣ

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

Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται:

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

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

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

4.9 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. Πιο κάτω επισημαίνονται μερικά από τα ζητήματα που χρήζουν προσδιορισμού και εξέτασης.

Ορισμός αθέτησης: Για τον υπολογισμό των αναμενόμενων ζημιών είναι απαραίτητη η εκτίμηση της πιθανότητας αθέτησης για κάθε χορήγηση. Επομένως, είναι σημαντικό να προσδιοριστεί και να καταγραφεί ένας ενιαίος ορισμός αθέτησης (με ελάχιστη απαίτηση τις 90 μέρες σε καθυστέρηση) που θα χρησιμοποιείται από κοινού για σκοπούς διαχείρισης κινδύνου, παραχώρησης χορηγήσεων, ρυθμίσεων χορηγήσεων και υπολογισμού ζημιών από απομειώσεις χορηγήσεων.

Καθορισμός της έννοιας της σημαντικής αύξησης στον πιστωτικό κίνδυνο και χαμηλού πιστωτικού κινδύνου. Το πρότυπο απαιτεί όπως τα πιστωτικά ιδρύματα είναι σε θέση να αναγνωρίζουν χορηγήσεις οι οποίες έχουν υποστεί σημαντική αύξηση στον πιστωτικό κίνδυνο από την ημερομηνία παραχώρησής τους και να εφαρμόζουν πιο συντηρητικές μεθόδους υπολογισμού των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, που θα καλύπτουν τη διάρκεια ζωής της χορήγησης.

Καθώς το πρότυπο δε διευκρινίζει περαιτέρω τι θεωρεί σημαντική αύξηση στον πιστωτικό κίνδυνο εναπόκειται στο κάθε πιστωτικό ίδρυμα να το προσδιορίσει με βάση τα χαρακτηριστικά του χαρτοφυλακίου του. Αυτό προϋποθέτει, μια αναδρομική ανάλυση των χορηγήσεων από την παραχώρησή τους ως σήμερα και εξέταση του πιστωτικού τους κινδύνου. Σε πολλές περιπτώσεις, αυτό θα απαιτεί τη χρήση εργαλείων ή συστημάτων βαθμονόμησης κινδύνου όπως σκοροκάρτες, ή άλλων εργαλείων πιστωτικής παρακολούθησης.

Ανάγκες σε δεδομένα: Το νέο πρότυπο προνοεί τη χρήση κατά των υπολογισμών των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών, όλων των δεδομένων που μπορούν να γίνουν διαθέσιμα χωρίς αδικαιολόγητο κόστος ή προσπάθεια (π.χ. οικονομικές καταστάσεις). Επιπλέον, με δεδομένη την ανάγκη υπολογισμού των αναμενόμενων πιστωτικών ζημιών για τη διάρκεια ζωής των χορηγήσεων, δημιουργείται η ανάγκη συλλογής και ανάλυσης μακροοικονομικών δεδομένων για προβολή των σημερινών παραμέτρων του χαρτοφυλακίου της τράπεζας σε μελλοντικές περιόδους.

Ενσωμάτωση του νέου τρόπου υπολογισμού σε διαδικασίες, πολιτικές και εργαλεία: Η εφαρμογή του νέου τρόπου υπολογισμού θα έχει αντίκτυπο σε ολόκληρη την πιστωτική διαδικασία και στρατηγική των πιστωτικών ιδρυμάτων. Για το σκοπό αυτό όλες οι υφιστάμενες πολιτικές και διαδικασίες που αφορούν την παραχώρηση και παρακολούθηση χορηγήσεων θα πρέπει να αναθεωρηθούν, έτσι ώστε να καλυφθούν οι σχετικές πρόνοιες του ΔΠΧΑ 9.

Με βάση τα πιο πάνω, είναι σημαντικό τα πιστωτικά ιδρύματα να εξετάσουν το νέο πρότυπο και να προετοιμαστούν για την εφαρμογή του. Το ΔΠΧΑ 9 θα ισχύει από 1 Ιανουαρίου, 2018. Η περίοδος μέχρι τότε, θα πρέπει να αξιοποιηθεί πλήρως από τα πιστωτικά ιδρύματα για να εκτιμηθούν πιθανές σημαντικές μεταβολές στα επίπεδα ζημιών απομείωσης, μέσω της

παράλληλης εφαρμογής του ΔΠΧΑ 9 και του υφιστάμενου υπολογισμού. Η έγκαιρη προετοιμασία είναι απαραίτητη έτσι ώστε να δοθεί χρόνος να αξιολογηθούν οι πιθανές συνέπειες από την εφαρμογή του προτύπου, τόσο για τα ίδια τα πιστωτικά ιδρύματα όσο και για την οικονομία²³.

4.10 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.

Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εξετάζει τις λογιστικές απαιτήσεις για τις συνενώσεις επιχειρήσεων και τις επιπτώσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων (βλέπε ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων).

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η οικονομική οντότητα που είναι η μητρική παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για όλες τις οικονομικές οντότητες, εκτός από τις ακόλουθες:

²³ ΞΕΝΟΣ, Χ ΚΑΙ ΞΕΝΟΣ, Π. (2013) ΔΙΑΡΚΗΣ ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ, Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ, ΣΟΛ.

α) η μητρική εταιρεία δεν χρειάζεται να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις εφόσον πληροί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

(i) είναι εξολοκλήρου ή εν μέρει θυγατρική άλλης οικονομικής οντότητας ή κατέχεται εξολοκλήρου ή μερικώς από άλλη οικονομική οντότητα και οι λοιποί ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι η μητρική εταιρεία δεν θα καταρτίσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού·

(ii) οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι της μητρικής εταιρείας δεν διαπραγματεύονται δημόσια (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά που συμπεριλαμβάνει τοπικές και περιφερειακές αγορές)·

(iii) δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεών της σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη διοικητική αρχή προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά, και

(iv) η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρεία καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που είναι διαθέσιμες για δημόσια χρήση και συμμορφώνονται με τα ΔΠΧΑ.

β) προγράμματα παροχών μετά την υπηρεσία ή άλλα μακροπρόθεσμα προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Η μητρική εταιρεία συντάσσει τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές πολιτικές για όμοιες συναλλαγές και άλλα συμβάντα σε όμοιες συνθήκες.

Η ενοποίηση μιας εκδότριας αρχίζει από την ημερομηνία που ο επενδυτής αποκτά τον έλεγχο της και παύει όταν ο επενδυτής χάσει τον έλεγχο της.

Μη ελέγχουσες συμμετοχές

Μια μητρική εταιρεία θα παρουσιάζει τις μη ελέγχουσες συμμετοχές στην ενοποιημένη κατάσταση της οικονομικής θέσης στα ίδια κεφάλαια, ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια των ιδιοκτητών της μητρικής εταιρείας.

Μεταβολές στα δικαιώματα ιδιοκτησίας μιας μητρικής σε μια θυγατρική, τα οποία δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια ελέγχου, λογίζονται ως συναλλαγές ιδίων κεφαλαίων (δηλαδή συναλλαγές με ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες).

Απώλεια ελέγχου

Εάν μια μητρική εταιρεία απωλέσει τον έλεγχο θυγατρικής, τότε αυτή:

α) παύει να αναγνωρίζει τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της πρώην θυγατρικής στην ενοποιημένη κατάσταση της οικονομικής θέσης.

β) αναγνωρίζει τυχόν επενδύσεις που διακρατούνται στην πρώην θυγατρική στην εύλογη αξία τους κατά τον χρόνο απώλειας του ελέγχου και στη συνέχεια τις λογιστικοποιεί μαζί με οποιαδήποτε ποσά που οφείλονται από ή προς την πρώην θυγατρική σύμφωνα με τα σχετικά ΔΠΧΑ. Η εύλογη αξία αυτή θα θεωρείται ως η εύλογη αξία κατά την αρχική αναγνώριση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού, σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 ή, κατά περίπτωση, το κόστος κατά την αρχική αναγνώριση μιας επένδυσης σε μια συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία.

γ) αναγνωρίζει το κέρδος ή τη ζημία που συνδέεται με την απώλεια του ελέγχου που αναλογεί στην πρώην ελέγχουσα συμμετοχή.

4.11 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.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες που συμμετέχουν σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο.

ΣΧΗΜΑΤΑ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΈΛΕΓΧΟ

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

Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο παρουσιάζει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

α) Τα μέρη δεσμεύονται από μια συμβατική ρύθμιση (βλ. παράγραφοι Β2–Β4).

β) Η συμβατική ρύθμιση παρέχει σε δύο ή περισσότερα από τα εν λόγω μέρη κοινό έλεγχο του σχήματος

Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι είτε μια κοινή επιχείρηση είτε μια κοινοπραξία.

Κοινός έλεγχος

Κοινός έλεγχος είναι ο συμβατικός συμφωνηθείς επιμερισμός του ελέγχου ενός σχήματος, ο οποίος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών στα οποία επιμερίζεται ο έλεγχος.

Μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε ένα σχήμα εκτιμά κατά πόσον η συμβατική ρύθμιση παρέχει σε όλα τα μέρη ή σε μια ομάδα των μερών τον έλεγχο του σχήματος συλλογικά. Όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών ελέγχουν το σχήμα συλλογικά όταν πρέπει να δράσουν από κοινού για να διευθύνουν τις δραστηριότητες που επηρεάζουν σημαντικά την απόδοση του σχήματος (δηλαδή τις συναφείς δραστηριότητες).

Εφόσον διαπιστωθεί ότι όλα τα μέρη ή μια ομάδα των μερών ελέγχουν το σχήμα συλλογικά, κοινός έλεγχος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών που ελέγχουν το σχήμα συλλογικά.

Σε ένα επιχειρηματικό σχήμα, κανένα μεμονωμένο μέρος δεν ελέγχει το επιχειρηματικό σχήμα από μόνο του. Ένα μέρος με κοινό έλεγχο ενός σχήματος μπορεί να εμποδίσει οποιοδήποτε από τα άλλα μέρη ή μια ομάδα των μερών να ελέγξουν τη ρύθμιση.

Ένα επιχειρηματικό σχήμα μπορεί να είναι σχήμα υπό κοινό έλεγχο, ακόμη κι αν δεν έχουν όλα τα μέρη του κοινό έλεγχο του σχήματος. Το παρόν ΔΠΧΑ κάνει διάκριση ανάμεσα στα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο σχήματος υπό κοινό έλεγχο (συμμετέχοντες σε κοινή επιχείρηση ή κοινοπρακτούντες) και τα μέρη που συμμετέχουν σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο, αλλά δεν έχουν κοινό έλεγχο του σχήματος.

Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να επιδεικνύει κριτική ικανότητα όταν αξιολογεί κατά πόσον όλα τα μέρη ή μια ομάδα μερών έχουν τον κοινό έλεγχο ενός επιχειρηματικού σχήματος. Μια οικονομική οντότητα κάνει αυτήν την αξιολόγηση λαμβάνοντας υπόψη όλα τα πραγματικά περιστατικά και τις περιστάσεις

Αν τα πραγματικά περιστατικά και οι συνθήκες αλλάξουν, μια οικονομική οντότητα επανεκτιμά κατά πόσον εξακολουθεί να έχει τον κοινό έλεγχο του σχήματος.

Τύποι σχημάτων υπό κοινό έλεγχο

Μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο στον οποίο συμμετέχει. Η ταξινόμηση ενός σχήματος υπό κοινό έλεγχο ως κοινής επιχείρησης ή κοινοπραξίας εξαρτάται από τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των μερών του σχήματος.

Κοινή επιχείρηση είναι ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο όπου τα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο διαθέτουν δικαιώματα επί των περιουσιακών στοιχείων και ευθύνες επί των υποχρεώσεων, έναντι του σχήματος. Τα εν λόγω μέρη ονομάζονται συμμετέχοντες σε κοινή επιχείρηση.

Κοινοπραξία είναι ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο όπου τα μέρη που έχουν κοινό έλεγχο διαθέτουν δικαιώματα επί των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του σχήματος. Τα εν λόγω μέρη ονομάζονται κοινοπρακτούντες.

Μια οικονομική οντότητα επιδεικνύει κριτική ικανότητα όταν αξιολογεί κατά πόσον ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι κοινή επιχείρηση ή κοινοπραξία. Μια οικονομική οντότητα προσδιορίζει τον τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο συμμετέχει λαμβάνοντας υπόψη τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της που απορρέουν από τη ρύθμιση. Μια οικονομική οντότητα αξιολογεί τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της λαμβάνοντας υπόψη τη δομή και τη νομική μορφή του σχήματος, τους όρους που έχουν συμφωνηθεί από τα μέρη στη συμβατική ρύθμιση και, κατά περίπτωση, άλλα γεγονότα και περιστάσεις

Μερικές φορές τα μέρη δεσμεύονται από μια συμφωνία-πλαίσιο που καθορίζει τους γενικούς συμβατικούς όρους για την ανάληψη μίας ή περισσότερων δραστηριοτήτων. Η συμφωνία-πλαίσιο θα μπορούσε να ορίζει ότι τα μέρη δημιουργούν διαφορετικά σχήματα υπό κοινό έλεγχο για την ανάληψη συγκεκριμένων δραστηριοτήτων που αποτελούν μέρος της συμφωνίας. Παρόλο που τα εν λόγω σχήματα συνδέονται με την ίδια συμφωνία-πλαίσιο, ο τύπος τους θα μπορούσε να είναι διαφορετικός, αν τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των μερών διαφέρουν όταν αναλαμβάνουν τις διαφορετικές δραστηριότητες που αντιμετωπίζονται στη συμφωνία-πλαίσιο. Ως εκ τούτου, κοινές επιχειρήσεις και κοινοπραξίες μπορούν να συνυπάρχουν, όταν τα μέρη αναλαμβάνουν διαφορετικές δραστηριότητες που αποτελούν μέρος της ίδιας συμφωνίας-πλαισίου.

Αν τα γεγονότα και οι συνθήκες αλλάξουν, η οικονομική οντότητα επανεκτιμά κατά πόσον έχει αλλάξει ο τύπος σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο συμμετέχει.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕΡΩΝ ΣΧΗΜΑΤΟΣ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΈΛΕΓΧΟ

Κοινές επιχειρήσεις

Ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση αναγνωρίζει σε σχέση με τη συμμετοχή του σε μια κοινή επιχείρηση:

α) τα περιουσιακά του στοιχεία, συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου του σε οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία του ανήκουν από κοινού·

β) τις υποχρεώσεις του, συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου του σε οποιασδήποτε υποχρεώσεις τον βαρύνουν από κοινού·

γ) τα έσοδά του από την πώληση του μεριδίου του από την παραγωγή που προκύπτει από την κοινή επιχείρηση·

δ) το μερίδιό του στα έσοδα από την πώληση της παραγωγής από την κοινή επιχείρηση· και

ε) τις δαπάνες του, συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου του σε οποιασδήποτε δαπάνες που τον βαρύνουν από κοινού.

Ένας συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση λογιστικοποιεί τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα που σχετίζονται με τη συμμετοχή του σε μια κοινή επιχείρηση, σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ που ισχύουν για τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα.

Η λογιστική για συναλλαγές όπως η πώληση, η εισφορά ή η αγορά περιουσιακών στοιχείων ανάμεσα σε μια οικονομική οντότητα και μια κοινή επιχείρηση στην οποία είναι συμμετέχων σε κοινή επιχείρηση καθορίζεται στις παραγράφους B34–B37.

Κοινοπραξίες

Ένα μέλος κοινοπραξίας αναγνωρίζει τη συμμετοχή του σε μια κοινοπραξία ως επένδυση και λογιστικοποιεί την εν λόγω επένδυση χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες, εκτός αν η

οικονομική οντότητα απαλλάσσεται από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης, όπως ορίζεται στο εν λόγω πρότυπο.

Ένα μέρος που συμμετέχει σε μια κοινοπραξία, αλλά δεν έχει τον κοινό της έλεγχο, λογιστικοποιεί τη συμμετοχή του στο επιχειρηματικό σχήμα σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα, εκτός αν έχει σημαντική επιρροή στην κοινοπραξία, περίπτωση στην οποία τη λογιστικοποιεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011).

4.12 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.

Επίτευξη του σκοπού

Για να επιτευχθεί ο σκοπός της παραγράφου 1, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

- α) τις σημαντικές παραδοχές και υποθέσεις που έκανε κατά τον καθορισμό της φύσης της συμμετοχής της σε μια άλλη οικονομική οντότητα ή επιχειρηματικό σχήμα και κατά τον καθορισμό του τύπου του σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποία έχει συμμετοχή· και
- β) πληροφορίες σχετικά με τις συμμετοχές της σε:
 - (i) θυγατρικές·
 - (ii) σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις και
 - (iii) δομημένες οικονομικές οντότητες που δεν ελέγχονται από την οικονομική οντότητα (μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες) .

Αν οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το παρόν ΔΠΧΑ, μαζί με γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από άλλα ΔΠΧΑ, δεν επιτύχουν τον σκοπό της παραγράφου 1, μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί οποιεσδήποτε πρόσθετες πληροφορίες είναι απαραίτητες για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού.

Μια οικονομική οντότητα λαμβάνει υπόψη το επίπεδο λεπτομερειών που είναι απαραίτητο για να ικανοποιήσει τον σκοπό της γνωστοποίησης και πόση έμφαση πρέπει να δίνεται σε καθεμία από τις απαιτήσεις αυτού του ΔΠΧΑ. Συναθροίζει ή διαχωρίζει γνωστοποιήσεις με τρόπο ώστε οι χρήσιμες πληροφορίες να μην επισκιάζονται είτε από τη συμπερίληψη μεγάλης ποσότητας ασήμαντων λεπτομερειών, είτε από τον συνυπολογισμό στοιχείων που έχουν διαφορετικά χαρακτηριστικά .

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται από μια οικονομική οντότητα που έχει συμμετοχή σε οποιοδήποτε από τα ακόλουθα:

- α) θυγατρικές
- β) σχήματα υπό κοινό έλεγχο (δηλαδή κοινές επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες)
- γ) συγγενείς επιχειρήσεις
- δ) μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες.

6 Αυτό το ΔΠΧΑ δεν εφαρμόζεται:

α) σε προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ή άλλα μακροπρόθεσμα προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους.

β) στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΛΠ 27 Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις. Ωστόσο, αν μια οικονομική οντότητα έχει συμμετοχές σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες και καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως μοναδικές της οικονομικές καταστάσεις,

κατά την κατάρτιση των εν λόγω ατομικών οικονομικών καταστάσεων, εφαρμόζει τις απαιτήσεις των παραγράφων 24–31.

γ) μια συμμετοχή που διατηρείται από μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο, αλλά δεν έχει κοινό έλεγχό της, εκτός αν η εν λόγω συμμετοχή έχει ως αποτέλεσμα σημαντική επιρροή στο επιχειρηματικό σχήμα ή συμμετοχή σε μια δομημένη οικονομική οντότητα.

δ) μια συμμετοχή σε μια άλλη οικονομική οντότητα που αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά Μέσα. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτό το ΔΠΧΑ:

(i) όταν η εν λόγω συμμετοχή είναι συμμετοχή σε συγγενή επιχείρηση ή σε κοινοπραξία που, σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις και Κοινοπραξίες, επιμετράται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων· ή

(ii) όταν η εν λόγω συμμετοχή είναι συμμετοχή σε μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα.

ΣΗΜΑΝΤΙΚΕΣ ΚΡΙΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ

Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες σχετικά με σημαντικές κρίσεις και παραδοχές που έχει πραγματοποιήσει (και τροποποιήσεις των εν λόγω κρίσεων και παραδοχών) όταν προσδιορίζεται:

α) ότι έχει τον έλεγχο άλλης οντότητας, δηλαδή μιας εκδότριας εταιρείας, όπως περιγράφεται στις παραγράφους 5 και 6 του ΔΠΧΑ 10 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις·

β) ότι έχει κοινό έλεγχο ενός επιχειρηματικού σχήματος ή σημαντική επιρροή σε άλλη οικονομική οντότητα· και

γ) ο τύπος σχήματος υπό κοινό έλεγχο (π.χ. κοινή επιχείρηση ή κοινοπραξία), όταν το επιχειρηματικό σχήμα έχει δομηθεί μέσω χωριστού φορέα.

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ

Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των ενοποιημένων οικονομικών της καταστάσεων τη δυνατότητα:

α) να κατανοούν:

(i) τη σύνθεση του ομίλου· και

(ii) τη συμμετοχή που έχουν μη ελέγχουσες συμμετοχές στις δραστηριότητες του ομίλου και τις ταμειακές ροές και

β) να αξιολογούν:

(i) τη φύση και την έκταση σημαντικών περιορισμών στην ικανότητά της να έχει πρόσβαση ή να χρησιμοποιεί στοιχεία ενεργητικού και να ρυθμίζει στοιχεία παθητικού του ομίλου

(ii) τη φύση και τις αλλαγές των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες

(iii) τις συνέπειες των αλλαγών στα δικαιώματα ιδιοκτησίας της σε μια θυγατρική που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου (παράγραφος 18)· και

(iv) τις συνέπειες της απώλειας του ελέγχου μιας θυγατρικής κατά την περίοδο αναφοράς

Όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας θυγατρικής που χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ισχύει από ημερομηνία ή για περίοδο που είναι διαφορετική από εκείνη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της εν λόγω θυγατρικής· και

β) τον λόγο για τον οποίο χρησιμοποιείται διαφορετική ημερομηνία ή περίοδος.

Η συμμετοχή που έχουν μη ελέγχουσες συμμετοχές στις δραστηριότητες του ομίλου και τις ταμειακές ροές

Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί για κάθε μία από τις θυγατρικές της που έχουν μη ελέγχουσες συμμετοχές που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οικονομική οντότητα:

α) την επωνυμία της θυγατρικής,

β) την κύρια εγκατάστασή της (και τη χώρα συγκρότησης σε εταιρεία, αν είναι διαφορετική από την κύρια εγκατάσταση) της θυγατρικής.

γ) το ποσοστό των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας που κατέχονται από μη ελέγχουσες συμμετοχές.

δ) το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από μη ελέγχουσες συμμετοχές, αν είναι διαφορετικό από το ποσοστό των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας που κατέχονται.

ε) το κέρδος ή την απώλεια που κατανέμεται σε μη ελέγχουσες συμμετοχές της θυγατρικής εταιρείας κατά την περίοδο αναφοράς.

στ) συσσωρευμένες μη ελέγχουσες συμμετοχές της θυγατρικής κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς.

ζ) περιληπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με την θυγατρική (βλ. παράγραφο B10).

Η φύση και η έκταση σημαντικών περιορισμών

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:

α) σημαντικούς περιορισμούς (π.χ. νομοθετικούς, συμβατικούς και κανονιστικούς περιορισμούς) όσον αφορά την ικανότητά της να έχει πρόσβαση ή να χρησιμοποιεί τα στοιχεία ενεργητικού και να εξοφλήσει στοιχεία παθητικού του ομίλου, όπως:

(i) εκείνοι που περιορίζουν την ικανότητα της μητρικής ή των θυγατρικών της να μεταφέρουν μετρητά ή άλλα στοιχεία ενεργητικού σε (ή από) άλλες οικονομικές οντότητες εντός του ομίλου.

(ii) εγγυήσεις ή άλλες απαιτήσεις που ενδέχεται να περιορίζουν τα μερίσματα και άλλες διανομές κεφαλαίου που καταβάλλονται ή δάνεια και προκαταβολές που καταβάλλονται ή επιστρέφονται σε (ή από) άλλες οικονομικές οντότητες εντός του ομίλου.

β) τη φύση και την έκταση στην οποία δικαιώματα προστασίας μη ελεγχουσών συμμετοχών μπορούν να περιορίσουν σημαντικά την ικανότητα της οικονομικής οντότητας να έχει

πρόσβαση ή να χρησιμοποιεί τα στοιχεία ενεργητικού και να τακτοποιεί τα στοιχεία παθητικού του ομίλου (όπως όταν μια μητρική είναι υποχρεωμένη να ρυθμίζει στοιχεία παθητικού της θυγατρικής πριν ρυθμίσει τα δικά της στοιχεία παθητικού ή απαιτείται έγκριση μη ελεγχουσών συμμετοχών είτε για την πρόσβαση στα στοιχεία ενεργητικού, είτε για τη ρύθμιση των στοιχείων παθητικού μιας θυγατρικής).

γ) τις λογιστικές αξίες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των στοιχείων ενεργητικού και των στοιχείων παθητικού για τα οποία ισχύουν αυτοί οι περιορισμοί.

Φύση των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της οικονομικής οντότητας σε ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες

Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τους όρους οποιωνδήποτε συμβατικών ρυθμίσεων που θα μπορούσαν να απαιτήσουν από τη μητρική ή τις θυγατρικές της να παράσχουν οικονομική στήριξη σε μια ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα, συμπεριλαμβανομένων γεγονότων ή συνθηκών που θα μπορούσαν να εκθέσουν την αναφέρουσα οντότητα σε απώλεια (π.χ. ρυθμίσεις ρευστότητας ή πυροδοτήσεις αξιολόγησης της πιστοληπτικής ικανότητας που συνδέονται με υποχρεώσεις για την αγορά στοιχείων ενεργητικού της δομημένης οικονομικής οντότητας ή για την παροχή οικονομικής στήριξης).

Αν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια μητρική ή οποιαδήποτε από τις θυγατρικές της έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα (π.χ. αγοράζοντας στοιχεία ενεργητικού ή τίτλους εκδοθέντες από τη δομημένη οικονομική οντότητα), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τον τύπο και το ποσό της στήριξης που παρασχέθηκε, συμπεριλαμβανομένων των καταστάσεων όπου η μητρική ή οι θυγατρικές της βοήθησαν τη δομημένη οικονομική οντότητα να λάβει οικονομική στήριξη· και

β) τους λόγους παροχής της στήριξης.

Αν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, μια μητρική ή οποιαδήποτε από τις θυγατρικές της έχει παράσχει, χωρίς να έχει συμβατική υποχρέωση να το πράξει, οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια προηγουμένως μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα και η εν λόγω παροχή στήριξης είχε ως αποτέλεσμα η οικονομική οντότητα να ελέγχει τη δομημένη

οικονομική οντότητα, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί μια επεξήγηση των σχετικών παραγόντων στη λήψη αυτής της απόφασης.

Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τυχόν τρέχουσες προθέσεις της να παράσχει οικονομική ή άλλη στήριξη σε μια ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα, περιλαμβανομένων των προθέσεων να βοηθήσει την δομημένη οικονομική οντότητα να λάβει οικονομική στήριξη.

Συνέπειες των αλλαγών στα δικαιώματα ιδιοκτησίας μιας μητρικής σε μια θυγατρική που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου

Μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει ένα χρονοδιάγραμμα που δείχνει τις επιπτώσεις όσον αφορά καθαρή θέση που αποδίδονται στους ιδιοκτήτες της μητρικής για τυχόν αλλαγές των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας της σε μια θυγατρική που δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια του ελέγχου.

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΣΧΗΜΑΤΑ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΈΛΕΓΧΟ ΚΑΙ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Μια οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών τους καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογούν:

α) τη φύση, την έκταση και τις οικονομικές επιπτώσεις των συμμετοχών της σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένης της φύσης και των επιπτώσεων της συμβατικής σχέσης της με τους άλλους επενδυτές με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις και

β) τη φύση και τις αλλαγές των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις .

Φύση, έκταση και οικονομικές επιπτώσεις των συμμετοχών μιας οικονομικής οντότητας σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:

α) για κάθε σχήμα υπό κοινό έλεγχο και συγγενή επιχείρηση που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οντότητα:

(i) την επωνυμία του επιχειρηματικού σχήματος ή της συγγενούς επιχείρησης.

(ii) τη φύση της σχέσης της οικονομικής οντότητας με σχήμα υπό κοινό έλεγχο ή τη συγγενή επιχείρηση (περιγράφοντας, για παράδειγμα, τη φύση των δραστηριοτήτων του σχήματος υπό κοινό έλεγχο ή της συγγενούς επιχείρησης και αν είναι στρατηγικής σημασίας για τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας).

(iii) την κύρια εγκατάστασή της (και τη χώρα ίδρυσης, αν εφαρμόζεται και είναι διαφορετική από την κύρια εγκατάσταση) του σχήματος υπό κοινό έλεγχο ή της συγγενούς επιχείρησης.

(iv) το ποσοστό του δικαιώματος ιδιοκτησίας ή μετοχής με δικαίωμα μερίσματος που κατέχεται από την οικονομική οντότητα και, εφόσον διαφέρει, το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που κατέχεται (αν εφαρμόζεται).

β) για κάθε κοινοπραξία και συγγενή επιχείρηση που είναι ουσιώδεις για την αναφέρουσα οντότητα:

(i) αν η επένδυση στην κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση επιμετράται με χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης ή στην εύλογη αξία.

(ii) συνοπτικές οικονομικές πληροφορίες σχετικά με την κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση,

(iii) αν η κοινοπραξία ή η συγγενής επιχείρηση αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η εύλογη αξία της επένδυσής της στην κοινοπραξία ή τη συγγενή επιχείρηση, αν υπάρχει καθορισμένη αγοραία τιμή για την επένδυση.

γ) οικονομικές πληροφορίες, σχετικά με τις επενδύσεις της οικονομικής οντότητας σε κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις που δεν είναι ουσιώδεις ατομικά:

(i) συνολικά για όλες τις επουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση κοινοπραξίες και, χωριστά,

(ii) συνολικά για όλες τις επουσιώδεις σε μεμονωμένη βάση συγγενείς επιχειρήσεις.

Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί επίσης:

α) τη φύση και την έκταση οποιωνδήποτε σημαντικών περιορισμών (π.χ. που προκύπτουν από συμφωνίες δανείων, κανονιστικές απαιτήσεις ή συμβατικές ρυθμίσεις ανάμεσα σε επενδυτές με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε μια κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση) στην ικανότητα των κοινοπραξιών ή συγγενών επιχειρήσεων να μεταφέρουν κονδύλια στην οικονομική οντότητα με τη μορφή μερισμάτων σε μετρητά ή να εξοφλούν δάνεια ή προκαταβολές που έχουν δοθεί από την οικονομική οντότητα.

β) όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης ισχύουν από ημερομηνία ή για περίοδο που είναι διαφορετική από εκείνη της οικονομικής οντότητας:

(i) την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς των οικονομικών καταστάσεων της εν λόγω κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης· και

(ii) τον λόγο για τον οποίο χρησιμοποιείται διαφορετική ημερομηνία ή περίοδος.

γ) το μη αναγνωρισμένο μερίδιο των ζημιών μια κοινοπραξίας ή συγγενούς επιχείρησης, τόσο για την περίοδο αναφοράς όσο και σωρευτικά, αν η οικονομική οντότητα έχει σταματήσει να αναγνωρίζει το μερίδιό της στις ζημίες της κοινοπραξίας ή της συγγενούς επιχείρησης κατά την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης.

Κίνδυνοι που σχετίζονται με τις συμμετοχές μιας οικονομικής οντότητας σε κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις

Η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί τα εξής:

α) τις δεσμεύσεις που έχει σε σχέση με τις κοινοπραξίες της χωριστά από το ποσό των άλλων δεσμεύσεων

β) σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, εκτός αν η πιθανότητα ζημίας είναι απομακρυσμένη, ενδεχόμενες υποχρεώσεις που προκύπτουν σε σχέση με τις συμμετοχές της σε κοινοπραξίες ή συγγενείς εταιρίες (συμπεριλαμβανομένου του μεριδίου της σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις που

αναλήφθηκαν από κοινού με άλλους επενδυτές με κοινό έλεγχο ή σημαντική επιρροή στις κοινοπραξίες ή συγγενείς επιχειρήσεις), χωριστά από το ποσό άλλων ενδεχόμενων υποχρεώσεων.

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΜΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΔΟΜΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ

Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων τη δυνατότητα:

α) να κατανοούν τη φύση και την έκταση των συμμετοχών της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες και

β) να αξιολογούν τη φύση και τις αλλαγές των κινδύνων που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες

Φύση των συμμετοχών

Μια οικονομική οντότητα γνωστοποιεί ποιοτικές και ποσοτικές πληροφορίες σχετικά με τις συμμετοχές της σε μη ενοποιημένες δομημένες οικονομικές οντότητες που περιλαμβάνουν, όχι όμως περιοριστικά, τη φύση, τον σκοπό, το μέγεθος και τις δραστηριότητες της δομημένης οικονομικής οντότητας και τον τρόπο χρηματοδότησης της δομημένης οικονομικής οντότητας.

Αν μια οικονομική οντότητα έχει δώσει χορηγία σε μια μη ενοποιημένη δομημένη οικονομική οντότητα για την οποία δεν παρέχει τις πληροφορίες (π.χ. διότι δεν έχει συμμετοχή στην οικονομική οντότητα κατά την ημερομηνία αναφοράς), η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί:

α) τον τρόπο με τον οποίο έχει καθορίσει σε ποιες δομημένες οικονομικές οντότητες έχει δώσει χορηγία:

β) το εισόδημα από τις εν λόγω δομημένες οικονομικές οντότητες κατά την περίοδο αναφοράς, συμπεριλαμβανομένης μιας περιγραφής των τύπων εισοδήματος που παρουσιάζονται και

γ) τη λογιστική αξία (κατά τον χρόνο της μεταβίβασης) όλων των στοιχείων ενεργητικού που μεταβιβάζονται στις εν λόγω δομημένες οικονομικές οντότητες κατά την περίοδο αναφοράς.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ - ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ – ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥΣ

Η εφαρμογή των ΔΛΠ και των ΔΠΧΠ επηρεάζει την ανάλυση της χρηματοοικονομικής πορείας και απόδοσης των επιχειρήσεων, την ποιότητα και σύνθεση της λογιστικής πληροφόρησης, όπως αυτή εκφράζεται μέσα από τις λογιστικές καταστάσεις και την επικοινωνία μεταξύ επιχειρήσεων, αναλυτών και επενδυτών.

Τα ΔΠΧΠ επηρεάζουν συνολικά κάθε πλευρά της επιχειρηματικής δραστηριότητας, την παραγωγική διαδικασία, την κοστολογική και τιμολογιακή πολιτική, τη διαμόρφωση της επενδυτικής στρατηγικής, την αντιστάθμιση των χρηματοοικονομικών κινδύνων, το δανεισμό, την κερδοφορία και φορολόγηση των επιχειρήσεων, το λογιστικό έλεγχο αυτών, τις συγχωνεύσεις και εξαγορές επιχειρήσεων, καθώς και το χαρακτήρα της διοίκησης των επιχειρήσεων γενικότερα.

Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένα ζητήματα, που ανακύπτουν από την υιοθέτηση και εφαρμογή των ΔΛΠ και των ΔΠΧΠ και τα οποία απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή, προκειμένου να γίνει ομαλά και χωρίς προβλήματα η μετάβαση στο διεθνές λογιστικό σύστημα.

Το κόστος εκμάθησης και κατανόησης των διατάξεων των ΔΛΠ - ΔΠΧΠ, αλλά και της εκ βάθρων αλλαγής του εγχώριου λογιστικού συστήματος από την απλή παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων έως τον υπολογισμό και την καταγραφή των διαφόρων λογιστικών μεγεθών και γεγονότων είναι τεράστιο τόσο σε χρόνο όσο και σε πόρους.

Η εκπαίδευση του υπαλληλικού προσωπικού, η σε βάθος κατανόηση των διαφορών των ΔΛΠ με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και των σχετικών επιπτώσεων στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων και κυρίως η αλλαγή των λογιστικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ θα επιβαρύνουν σημαντικά την καθαρή θέση των επιχειρήσεων.

Η σύγκριση όμως του κόστους με το όφελος που προκύπτει δείχνει ότι το τελευταίο υπερβαίνει κατά πολύ το πρώτο ιδιαίτερα σε μακροπρόθεσμη βάση. Η κύρια δύναμη πίσω από τη δημιουργία των ΔΠΧΠ είναι η παγκοσμιοποίηση των αγορών κεφαλαίου. Καθώς οι επενδυτές επιδιώκουν όλο και περισσότερο τη διεθνή διαφοροποίηση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου τους και οι επιχειρήσεις προσβλέπουν στην άντληση κεφαλαίου από εγχώριες και διεθνείς κεφαλαιαγορές, γίνεται φανερό πόσο σημαντική και αναγκαία είναι η εφαρμογή ενός διεθνούς λογιστικού συστήματος που θα περιορίζει τα κόστη και θα φέρνει επενδυτές και επιχειρήσεις κοντά. Η επιδίωξη από τους επενδυτές να προβλέψουν τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων τείνει να δημιουργεί ένα κλίμα αβεβαιότητας και αστάθειας στην κεφαλαιαγορά.

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

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

Άλλη εστία ανησυχίας για τους επενδυτές και προβληματισμού για τις επιχειρήσεις είναι η ενδεχόμενη αλλαγή των όρων και συνθηκών του επιχειρηματικού σκηνικού, δηλαδή το πώς

θα επηρεαστούν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των επιχειρήσεων, το μερίδιο αγοράς που κατέχουν, η βιωσιμότητά τους, καθώς και η αντίδραση και συμπεριφορά των ανταγωνιστών.

Τα ΔΛΠ επηρεάζουν όλες τις επιχειρήσεις και ιδιαίτερα εκείνες που είναι μεγάλου μεγέθους συγκριτικά με τις μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις, καθώς οι επιλογές τους γίνονται σε μεγαλύτερο βαθμό αντικείμενο κριτικής από επενδυτές και ελεγκτές και ευκολότερα έλκουν την προσοχή των εποπτικών αρχών. Το ερώτημα που προβάλλει είναι κατά πόσο οι επιχειρήσεις έχουν συνειδητοποιήσει τη σημαντικότητα και τη βαρύτητα των ΔΛΠ, καθώς τα τελευταία θα οδηγήσουν σε επαναπροσδιορισμό τα διάφορα λογιστικά μεγέθη, συμπεριλαμβανομένων και των δεικτών αποδοτικότητας.

Ενδεχόμενη καθυστέρηση από τις επιχειρήσεις να προετοιμαστούν για την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να δημιουργήσει ακόμη και προβλήματα ανεπάρκειας πόρων στις ελεγκτικές εταιρείες, εξαιτίας της υψηλής ζήτησης που θα υπάρξει για παροχή συμβουλευτικών και καθοδηγητικών υπηρεσιών σχετικά με τη λογιστική των ΔΠΧΠ. Θα ήταν αρκετά χρήσιμο να ερευνηθεί ο τρόπος με τον οποίο τα κύρια χρηματοοικονομικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων, όπως κερδοφορία, χρηματοοικονομική μόχλευση κ.λπ., συμμετέχουν στο μηχανισμό λήψης αποφάσεων των επιχειρήσεων και προς ποια κατεύθυνση θα επηρέαζαν τις τελευταίες ως προς την εφαρμογή των ΔΠΧΠ. Από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ μπορεί να προκύψουν ορισμένα ζητήματα, τα οποία προέρχονται από τις διαφορές των ΔΠΧΠ με την απερχόμενη λογιστική πρακτική.

Για παράδειγμα, διαφορετικές μέθοδοι και συνθήκες απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, που μπορεί να χρησιμοποιούνται από τα δύο λογιστικά συστήματα, μπορεί να οδηγήσουν σε μια κατάσταση όπου ενώ ένα πάγιο στοιχείο έχει αποσβεσθεί υπό το ένα σύστημα συνεχίζει να αποσβένεται υπό το άλλο.

Τέτοιου είδους ζητήματα μπορούν να προκύψουν επίσης όταν συγκεκριμένα λογιστικά μεγέθη θεωρούνται έξοδα από το ένα σύστημα, ενώ κεφαλαιοποιούνται και στη συνέχεια αποσβένονται από το άλλο. Επιπλέον, ο χρόνος αναγνώρισης μιας υποχρέωσης ή των ταμειακών εισροών/εκροών μιας επιχείρησης μπορεί να διαφέρει από το ένα σύστημα στο άλλο. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η ενημέρωση των λογαριασμών διαθεσίμων πρέπει να συνοδεύεται από πραγματική εισροή/εκροή μετρητών ή μεταβολή του αντίστοιχου τραπεζικού λογαριασμού, ενώ σε άλλες περιπτώσεις μπορεί να αρκεί μόνο η έκδοση ή

παραλαβή της εντολής πληρωμής. Ανάλογα ζητήματα μπορεί να προκύψουν και στην περίπτωση της αποτίμησης των αποθεμάτων.

Είναι απαραίτητο πριν και κατά την εφαρμογή των 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

Πιο συγκεκριμένα πολλές ερευνητικές 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 μporέσουν 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 στοιχεία²⁴.

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

²⁴ www.imerisia.gr/article.asp?catid=26519&subid=2&pubid=323239

αύξηση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων, θα συμβάλλουν στην διαμόρφωση μιας καλύτερης εταιρικής εικόνας, βελτιώνοντας την αξιοπιστία τους και την εικόνα της ελληνικής χρηματιστηριακής αγοράς και προσελκύοντας το νέο «ευρύ» κοινό.

Το σύνολο των επιχειρήσεων αναμένει αναβάθμιση της ποιότητας και της επάρκειας των παρεχόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, τη βελτίωση της θέσης τους στην αγορά, ενώ εκτιμάται ότι θα διευκολυνθεί η προσπάθεια προσέλκυσης ξένων επενδυτών. Το σύνολο των επιχειρήσεων εκτιμά ότι με την εφαρμογή των νέων προτύπων θα έχει περισσότερο διαφανείς και αξιόπιστες οικονομικές καταστάσεις.

Επιπρόσθετα, μια μεγαλύτερη αγορά στη ζώνη του ευρώ προσφέρεται για τις εταιρείες που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π. η οποία, εκτός των άλλων, παρέχει τη δυνατότητα ευκαιρέστερης άντλησης κεφαλαίων, βοηθά στη μείωση του κόστους των κεφαλαίων και στη μεγιστοποίηση της αξίας τους. Σε συνδυασμό όμως με το σωστό επιχειρησιακό προγραμματισμό, τη δυναμική τους ανάπτυξη, την εταιρική διακυβέρνηση, τη διαφάνεια στη λειτουργία τους και την έγκαιρη πληροφόρηση προς το επενδυτικό κοινό.

Τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. με την γνωστοποίηση των αρχών και των κανόνων τους πραγματοποιούν μεγάλες αλλαγές στην λογιστική εργασία, μετατρέποντας την από μια απλή μεταφορά οικονομικών γεγονότων στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης σε ένα ποιοτικότερο επίπεδο χρηματοοικονομικής εργασίας. Αποτέλεσμα αυτών των αλλαγών είναι η ουσιαστικότερη εργασία του λογιστηρίου και κατ' επέκταση των ανθρώπων της επιχείρησης συνολικά. Η συμβολή νέων ποιοτικότερων λογιστικών προτύπων στη διαδικασία ενημέρωσης των βιβλίων και της τελικής σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων είναι πολύ μεγάλη, καθώς σηματοδοτούν μια νέα εποχή για την εξέλιξη των πληροφοριακών συστημάτων τα οποία θα πρέπει να ενισχύουν τη διαδικασία αυτή αλλά και να υποστηρίζουν την διαδικασία ανάλυσης και εκτίμησης των οικονομικών γεγονότων. Επιπλέον, τα πληροφοριακά συστήματα περιλαμβάνουν μια μεγάλη ποσότητα οικονομικών πληροφοριών, τις οποίες και διοχετεύουν στα ενδιαφερόμενα μέρη με την βοήθεια των διαδικτυακών χρηματοοικονομικών εφαρμογών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^Ο ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

5.1 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.

5.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

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 τομέα²⁵.

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.

²⁵ www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/20132

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

Χωρίζονται σε²⁶:

- 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.

²⁶ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, 2015, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ

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

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.

5.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΚΑΙ ΒΑΣΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονός της που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου α- ναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς²⁷.

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.

²⁷ www.taxheaven.gr/laws/view/index/law/4308/year/2014/.../ισοζύγιο

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.

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 τηρεί²⁸:

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

²⁸ ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ Ν., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

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.

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 εισπραξη 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 αντιστρέφονται²⁹. 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.

Σε επόμενο κεφάλαιο θα παρατεθεί συγκεκριμένο λογιστικό παράδειγμα

²⁹ www.epixeirisi.gr/download.php?filepath=files/2015/...proswrinh-diafora...

Η υποχρέωση για παρακολούθηση της φορολογικής βάσης δεν αφορά μόνο έσοδα και έξοδα αλλά και στοιχεία του ισολογισμού. Μάλιστα, μεταβολές στοιχείων του ισολογισμού μπορεί να επηρεάζουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, είτε οι μεταβολές αυτές συσχετίζονται με έσοδα / έξοδα είτε όχι (π.χ. διακανονισμός του σχετικού στοιχείου του ισολογισμού όπως καταβολή αποζημίωσης προσωπικού από δημιουργημένη πρόβλεψη).

Σημαντικό είναι επίσης η οντότητα να παρακολουθεί τη φορολογική βάση της καθαρής της θέσης, και ιδίως των «κερδών εις νέο» για να γνωρίζει τα ποσά για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διανομής.

5.4 ΧΡΟΝΟΣ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ

Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής³⁰:

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

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:

³⁰ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, 2015, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ

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.

5.5 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 αυτό³¹.

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.

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.

³¹ ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Δ., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, 2015, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Δ. ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΥ

Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) 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 εκπώσεων, 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.

Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο 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) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

ια) Τον όρο «Αυτοτιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/EK ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.

ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/EK.

ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδιών, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των

μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/EK, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.

Τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Το ποσό Φ.Π.Α. του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα.

Το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών³².

Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

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.

³² www.forologikanea.gr/.../arthro-16-xronos-genesis-tis-forologikis-upoxr...

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.

5.7 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 τιμολογίου³³.

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

Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

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.

³³ www.taxheaven.gr/acforum/index.php?showtopic=97960

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 διασφαλίζει 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.

5.8 ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

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 νόμου³⁴.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων , περιλαμβάνουν³⁵:

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).

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).

³⁴ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ASTBOOKS

³⁵ www.forin.gr/.../nomos-4308-2014-ellhnika-logistika-protupa-sunafeis-r..

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).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές³⁶:

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

β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περίοδοι) 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.

³⁶ ΣΓΟΥΡΙΝΑΚΗΣ Ν., ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

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.

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 πάντως να υφίστανται. Αναστροφή γίνεται μέχρι της αξίας που θα είχε το στοιχείο, εάν δεν είχε αναγνωρισθεί 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.

5.9 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 αξία³⁷.

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

³⁷ <https://nomoi.info/ΦΕΚ-A-251-2014-σελ-14.html>

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.

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 ζημιές 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.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα εργασία ασχοληθήκαμε με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Ταυτόχρονα όμως παρουσιάσαμε και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα κάνοντας ταυτόχρονα μια λιτή αλλά ουσιαστική αναφορά και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Μέσα από την παρουσίαση των διεθνών λογιστικών προτύπων γνωρίσαμε και τις διαφορές που αυτά έχουν με το ελληνικό λογιστικό σχέδιο καλύπτοντας έτσι όλους τους λογιστικούς κανόνες και αρχές που οι ελληνικές επιχειρήσεις έχουν κατά καιρούς εφαρμόσει.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ και των ΔΠΧΠ επηρεάζει και τους εσωτερικούς αλλά και τους εξωτερικούς χρήστες των επιχειρήσεων που τα χρησιμοποιούν. Δηλαδή επηρεάζει τους λογιστές, τους οικονομικούς διευθυντές, τη διοίκηση, τους διευθυντές παραγωγής, τους διευθυντές προσωπικού, τους φοροτεχνικούς, τους επενδυτές κλπ.

Η υιοθέτηση και η εφαρμογή των ΔΛΠ – ΔΠΧΠ αποτελεί μια σημαντική διαρθρωτική αλλαγή για την διεθνή οικονομία καθώς επιφέρει σημαντικές αλλαγές στις ισχύουσες λογιστικές αρχές.

Μέσω της εφαρμογής από τις επιχειρήσεις των ΔΛΠ και των ΔΠΧΠ ενισχύεται η διαφάνεια και η συγκρισιμότητα των λογαριασμών των εταιρειών. Συνεπώς αυξάνεται η αποτελεσματικότητα της αγοράς , μειώνεται το κόστος συγκέντρωσης κεφαλαίων για τις εταιρείες και έτσι βελτιώνεται η ανταγωνιστικότητα και η ανάπτυξη.

Τα Δ.Π.Χ.Π αλλά και τα Δ.Λ.Π εφαρμόζονται σε οικονομικές καταστάσεις κάθε είδους επιχειρήσεως εμπορικής, βιομηχανικής ή παροχής.

Τα Δ.Π.Χ.Π και τα Δ.Λ.Π αποτελούν κοινούς κανόνες- πρότυπα σε εθνικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο. Μέσω της ύπαρξης ομοιομορφίας στα λογιστικά συστήματα όλες οι

εταιρείες σε παγκόσμιο επίπεδο μπορούν να παρουσιάσουν τη χρηματοοικονομική τους θέση, τις οικονομικές τους επιδόσεις και τις αλλαγές στα οικονομικά μεγέθη τους.

Μέσω των Δ.Π.Χ.Π οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αποκτούν μεγαλύτερη συνοχή, αφού η σύνταξή τους θα βασίζεται σε ένα σύνολο προτύπων και διαδικασιών μεταξύ των οποίων υπάρχει λογική συνέχεια και συνέπεια και αποφεύγονται αντιφάσεις και αντιθέσεις.

Συνεπώς τα Δ.Λ.Π και τα Δ.Π.ΧΠ.Π είναι αναγκαία για την κατ' αρχήν διευκόλυνση του ελέγχου και την εξασφάλιση της σαφήνειας, της σχετικότητας, της αξιοπιστίας και της συγκρισιμότητας των λογιστικών καταστάσεων σε εθνικό επίπεδο.

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

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

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

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