



**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΚΡΗΤΗΣ**

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Θέμα πτυχιακής: **Τα Διεθνή Πρότυπα
Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και οι επιπτώσεις
τους στις επιχειρήσεις στην Ελλάδα**

Έτος υποβολής: 2009

Επιβλέπων καθηγητής: Τριάρχης Δημήτρης

Κασιπάνος Σπυρίδων

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ.
1.ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	5

2.ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (IFRS)	
2.1. Εισαγωγή.....	6
2.2. Η Δημιουργία των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS).....	7
2.3. Η δομή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS).....	8
2.4. Διαδικασία υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα.....	9
3.ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	12
3.1. Εισαγωγή	12
3.2. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις στην Ελλάδα.....	12
3.3. Οι προκλήσεις.....	13
3.3.1. Ανταγωνιστικότητα.....	13
3.3.2. Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση Φορολογία ~ Αντιστοιχίες.....	14
3.3.3. Αλλαγή νοοτροπίας.....	16
3.4. Το IASB δημοσιεύει προσχέδιο Δ.Π.Χ.Π. για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις (ΜΜΕ).....	17
3.4.1. Δημοσίευση.....	17
3.4.2. Σχετικά με το Έγγραφο Διαβούλευσης (Ε.Δ.).....	19
3.4.3. Συχνότητα αναβάθμισης του Δ.Π.Χ.Π. για Μ.Μ.Ε.....	21
4. ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΩΝ ΚΥΡΙΟΤΕΡΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΟΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	23
5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ: (ΔΛΠ 2).....	24
5.1. Εισαγωγή.....	24
5.2. Εννοιολογική Προσέγγιση.....	25
5.3. Κόστος απόκτησης των αποθεμάτων.....	25
5.4. Κόστος αγοράς.....	26
5.5. Κόστος μετατροπής.....	26
5.6. Λοιπά κόστη.....	27
5.7. Κόστος αποθεμάτων επιχειρήσεων παροχή υπηρεσιών.....	28
5.8. Κοστολόγηση αποθεμάτων – Αποτίμηση.....	28

5.8.1. Κοστολογικές μέθοδοι.....	28
5.8.2. Καθαρή Ρευστοποιήσιμη αξία.....	29
5.9. Αναγνώριση του εξόδου.....	31
5.10. Γνωστοποιήσεις.....	32
5.11. Σύγκριση με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.....	32
6. ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ (ΔΛΠ 16) ΚΑΙ ΠΑΓΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	
6.1. Εισαγωγή.....	34
6.2. Πεδίο εφαρμογής και εννοιολογική προσέγγιση.....	34
6.2.1. Έννοιες - ορισμοί.....	34
6.3. Αρχική Αποτίμηση/Επιμέτρηση Παγίων.....	36
6.3.1. Αναγνώριση των ενσώματων πάγιων στοιχείων.....	36
6.3.2. Αποτίμηση στο κόστος κτήσης (Αρχική καταχώρηση).....	37
6.4. Αποτίμηση παγίων μετά την αρχική καταχώρηση (Μεταγενέστερη καταχώρηση).....	38
6.5. Λογιστική Απεικόνιση της Αναπροσαρμογής.....	41
6.6. Λογιστική των αποσβέσεων.....	44
6.6.1. Αποσβέσεις στο Δ.Λ.Π. 16.....	44
6.6.2. Σύγκριση με τα ελληνικά πρότυπα.....	35
6.7. Λογιστική των Πωλήσεων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.....	45
6.7.1. Σύγκριση με τα ελληνικά πρότυπα.....	34
6.8. Αποζημίωση για ζημιές ή Απομείωση της Αξίας των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων.....	46
6.9. Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις και Αναβαλλόμενη Φορολογία.....	46
6.9.1. Διαφορά στις αποσβέσεις.....	47
6.9.2. Διαφορά στην αναπροσαρμογή της αξίας.....	47
6.9.3. Σύγκριση με τα ελληνικά πρότυπα.....	48
6.10. Γνωστοποιήσεις.....	48
6.11. Βασικές διαφορές με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.....	49
7. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32.....	51

7.1. Εισαγωγή	51
7.2 Πεδίο εφαρμογής και Εννοιολογικής Προσέγγισης	52
7.3 Ταξινόμηση Χρηματοοικονομικών Μέσων	55
7.4. Παρουσίαση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης	56
7.5. Απόκτηση Ιδίων Μέσων	56
7.6. Συμψηφισμός Χρηματοοικονομικών Απαιτήσεων και Υποχρεώσεων.....	56
7.7. Αποτίμηση Χρηματοοικονομικών Μέσων	57
7.7.1. Αρχική Αναγνώριση Χρηματοοικονομικών Μέσων	57
7.7.2. Μεταγενέστερη Αποτίμηση Χρηματοοικονομικών Στοιχείων του Ενεργητικού	57
7.7.3. Μεταγενέστερη Αποτίμηση Χρηματοοικονομικών Υποχρεώσεων	58
7.8. Γνωστοποιήσεις	58
8. ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38.....	61
8.1. Εισαγωγή.....	61
8.2. Εννοιολογική προσέγγιση.....	61
8.3. Αρχική καταχώρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	62
8.4. Μεμονωμένη κτήση άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	63
8.5. Απόκτηση μέσω ενοποιήσεις επιχειρήσεων.....	63
8.6. Απόκτηση μέσω κρατικών επιχορηγήσεων.....	64
8.7. Απόκτηση με ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων.....	64
8.8.Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία (ιδιοπαραγωγή).....	65
8.8.1. Στάδιο έρευνας.....	65
8.8.2. Στάδιο ανάπτυξης.....	66
8.9. Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων μετά την αρχική Καταχώρηση.....	67
8.10. Απόσβεση άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	67
8.11. Διαφορές με τα ελληνικά πρότυπα.....	68
8.12. Λοιπά θέματα άυλων περιουσιακών στοιχείων.....	69
8.12.1. Αναθεώρηση της περιόδου απόσβεσης και της μεθόδου απόσβεσης.....	69
8.12.2. Ανακτησιμότητα της λογιστικής αξίας – Ζημίες από μειώσεις.....	69
8.12.3. Αποσύρσεις και διαθέσεις.....	70
8.13. Γνωστοποιήσεις.....	70

9.ΣΥΝΕΠΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	72
9.1.Εισαγωγή.....	72
9.2.Τρία χρόνια Δ.Λ.Π.....	77

1. ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εργασία αυτή εκπονήθηκε προκειμένου να εντοπιστούν οι διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, που

αποτελούν τους νέους κανόνες κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Η εργασία παρουσιάζει και αναλύει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που επηρεάζουν σε μεγαλύτερο βαθμό τις επιχειρήσεις.

Συγκεκριμένα, στην αρχή της παρούσας εργασίας γίνεται μια σύντομη ιστορική ανασκόπηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε όλο τον κόσμο, καθώς και της διαδικασίας που υιοθετήθηκε προκειμένου να εφαρμοστούν. Επίσης γίνεται παράθεση των συνεπειών που έχουν τα Δ.Λ.Π. για τις λογιστικές καταστάσεις και των ωφελειών που θα προκύψουν για τους χρήστες αυτών των καταστάσεων.

Στη συνέχεια παρουσιάζονται με όσο πιο κατανοητό τρόπο ορισμένα άρθρα των Δ.Λ.Π. Τα άρθρα που αναλύονται είναι τα παρακάτω:

- ✓ Λογιστική των Αποθεμάτων (ΔΛΠ 2)
- ✓ Ενσώματα Πάγια (ΔΛΠ 16)
- ✓ Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση (ΔΛΠ 32)
- ✓ Άυλα περιουσιακά στοιχεία (ΔΛΠ 38)
- ✓ Επενδύσεις σε ακίνητα (ΔΛΠ40)

2. ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ

ΠΡΟΤΥΠΩΝ (IFRS)

2.1. Εισαγωγή

Η παγκοσμιοποίηση των χρηματιστηριακών αγορών και οι υπερατλαντικές δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων, δημιούργησαν την ανάγκη υιοθέτησης ενός ενιαίου λογιστικού πλαισίου, προκειμένου να καταστεί εφικτή η συγκρισιμότητα και η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων των χωρών.

Επιπλέον, αδιαμφισβήτητο γεγονός είναι η κρίση εμπιστοσύνης των επενδυτών προς τις χρηματιστηριακές αγορές, η οποία οφείλεται σε μεγάλο βαθμό από τα επιχειρηματικά σκάνδαλα (παραποίηση στοιχείων, κ.α.) που παρουσιάστηκαν τόσο στις Η.Π.Α. όσο και στην Ευρώπη. Μέχρι σήμερα κάθε χώρα είχε τη δική της νομοθεσία, που ρύθμιζε τον τρόπο αποτίμησης των εταίρων, με αποτέλεσμα να υπάρχουν διαφορές τόσο τύπου όσο και περιεχομένου μεταξύ των λογιστικών προτύπων των περισσότερων χωρών. Αυτές οι διαφορές οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών, οικονομικών και νομικών συνθηκών καθώς και στο γεγονός ότι κάθε χώρα λαμβάνει υπόψη της τις ανάγκες των κατοίκων της, όταν θεσπίζει εθνικές διατάξεις.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση κατέστησε υποχρεωτικό, όλες οι **κοινοτικές** επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να καταρτίζουν υποχρεωτικά τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) με αφετηρία τη χρήση του έτους 2005. Η προσπάθεια αυτή έχει ως σκοπό την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων όλων των επιχειρήσεων βάσει κοινών λογιστικών αρχών και κανόνων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών και κανόνων (παραδοχών, βάσεων αποτίμησης, μεθόδων και τύπων) που θα πρέπει να εφαρμόζονται για τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και απευθύνονται κυρίως στους εξωτερικούς χρήστες αυτών (επενδυτές, μετόχους, πιστωτές, εργαζόμενους, δημόσιο τομέα κ.α.). Παρουσιάζουν, επίσης, τον τρόπο σύμφωνα με τον οποίο πρέπει να απεικονίζονται συγκεκριμένες οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα, έτσι ώστε η συμμόρφωση με αυτούς τους κανόνες να θεωρείται αναγκαία για την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων¹

¹ Grant Thornton, ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, Εκδ. Grant Thornton, Δεκέμβριος 2004

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες εταιρίες στη Χρηματιστηριακή Αγορά, αντιμετωπίστηκε ως ένας ιδανικός τρόπος εξυγίανσης, με την προϋπόθεση ότι θα αναπτύσσονταν και η ανάλογη με την εφαρμογή αυτή, κρατική επίβλεψη.

Διανύοντας το οικονομικό έτος 2009 και έχοντας περάσει ικανοποιητικό διάστημα από την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είναι ενδιαφέρον να ερευνηθεί τι σήμαινε στην πράξη, για την ελληνική λογιστική πρακτική αυτή η μετάβαση στο σύστημα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, έτσι όπως προκύπτει από τα στοιχεία που δημοσιεύονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων εταιριών.

2.2. Η Δημιουργία των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS)

Οι πρώτες προσπάθειες για τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας ξεκίνησαν την δεκαετία του 1930 στις ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, που είχαν τότε νωπές της μνήμες, απ την μεγάλη χρηματιστηριακή κρίση του 1929. Η έλλειψη λογιστικών προτύπων να μεν δεν θεωρήθηκε αιτία της κρίσης είχε όμως ριζώσει σε όλους βαθιά η πεποίθηση πως η καθιέρωση αρχών και κανόνων λογιστικής ήταν από τις απαραίτητες προϋποθέσεις, για την απόκτηση και αποτελεσματική λειτουργία του χρηματοπιστωτικού ιδρύματος. Χρειαζόταν, λοιπόν, ένα όργανο που θα εξασφάλιζε την ομαλή λειτουργία της αγοράς και θα έθετε κανόνες για την αξιοπιστία και συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Δημιουργήθηκαν γι 'αυτό το λόγο διάφορα σχήματα υπεύθυνα για τη λογιστική τυποποίηση που ανήκει στον ιδιωτικό τομέα που κράτησαν μέχρι το 1973. Αδυναμίες, όσον αφορά τη λειτουργία και τους σκοπούς των σχημάτων αυτών οδήγησαν τελικά στη δημιουργία το 1972 το FASB (Financial Accounting Standards Board), που παρέμεινε μέχρι και σήμερα το κύριο όργανο λογιστικής τυποποίησης στις Η.Π.Α.

Η προσπάθεια για τη δημιουργία προτύπων που θα ίσχυαν σε παγκόσμια κλίμακα, εκτός Η.Π.Α., άρχισε το 1973, όταν αντιπρόσωποι επαγγελματικών οργανώσεων από την Αυστραλία, Καναδά, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο – Ιρλανδία και Ηνωμένες Πολιτείες ήρθαν σε συμφωνία και ίδρυσαν την

Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC).

Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε τον Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC. Η IASC λειτούργησε από το 1973 μέχρι το 2001 χωρίς διακοπή και εξέδωσε συνολικά 41 πρότυπα εκ των οποίων ορισμένα έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί από τα άλλα. Τα πρότυπα αυτά που εξέδωσε η IASC λέγονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και είναι γνωστά ως IAS (International Accounting Standards).²

Η IASC, ακολουθώντας το πρότυπο του αμερικάνικου FASB, άλλαξε ριζικά την οργανωτική της δομή και μετονομάστηκε τον Απρίλιο του έτους 2001 σε Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB), τα πρότυπα δε που θα εκδίδονται στο εξής από το IASB, θα φέρουν την ονομασία Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards – IFRS).

2.3. Η δομή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS)

Το IASB, δεν υπάγεται στη δικαιοδοσία κάποιου κράτους, αλλά είναι υπερεθνικό όργανο που εδρεύει στη Μεγάλη Βρετανία, σκοπός του δε είναι η έκδοση υψηλού επιπέδου και γενικής αποδοχής λογιστικών προτύπων.

Ο αριθμός των μελών του Συμβουλίου είναι 14, προέρχονται από το λογιστικό και ελεγκτικό επάγγελμα, την ακαδημαϊκή κοινότητα, την πλευρά των χρηστών κ.λ.π.

Για να εξασφαλίσει πλήρως την ανεξαρτησία του και τη δυνατότητά του να εκφράζει ελεύθερα και ανεπηρέαστα τη γνώμη του, το IASB με βάση τη νέα οργανωτική δομή του και ακολουθώντας την οργάνωση του αντίστοιχου αμερικάνικου FASB, υπάγεται σε ίδρυμα που φέρει την ονομασία Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC Foundation).

Υπεύθυνοι για την αναζήτηση και εξεύρεση πόρων για το ίδρυμα είναι οι Επίτροποι.

² Εμμ. Σακέλλης, ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, εκδ. Ε. ΣΑΚΕΛΛΗ, 2002

Οι Επίτροποι είναι 19 σε αριθμό, προέρχονται από διάφορες χώρες και διαφορετικές επαγγελματικές τάξεις (Ορκωτοί ελεγκτές, Πανεπιστημιακοί κ.λ.π.)

Οι Επίτροποι επιπλέον έχουν τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

- a) Διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, του Συμβουλευτικού οργάνου (SAC) και της Επιτροπής Διερμηνειών (IFRIC)
- b) Παρακολουθούν το έργο του Συμβουλίου
- c) Χωρίς να υπεισέρχονται σε τεχνικά θέματα, φροντίζουν για την επίτευξη του αντικειμενικού στόχου του Ιδρύματος, που είναι η αυστηρή εφαρμογή των προτύπων
- d) Εγκρίνουν τον ετήσιο προϋπολογισμό
- e) Εγκρίνουν τροποποιήσεις του καταστατικού του Ιδρύματος

Το Συμβουλευτικό Όργανο για τα Πρότυπα (Standards Advisory Council – SAC) αποτελείται από 50 περίπου μέλη. Αποτελεί το σύνδεσμο του Συμβουλίου με τις επιτροπές λογιστικής τυποποίησης σε κάθε χώρα, καθώς και τους οργανισμούς και ιδιώτες που επιδεικνύουν ενδιαφέρον σε θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ακόμη προτείνει στο Συμβούλιο θέματα για συζήτηση και επίλυση και καθορίζει την προτεραιότητα για κάθε θέμα. Τέλος είναι ο τεχνικός σύμβουλος του IASB στη λήψη αποφάσεων.

Γενικά, μέχρι σήμερα έχουν εκδοθεί συνολικά 29 Διεθνή λογιστικά Πρότυπα, 8 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και 18 Διερμηνείες.

2.4. Διαδικασία υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών προτύπων στην Ελλάδα

Όσον αφορά την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων από τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και επομένως και την Ελλάδα, έγινε μια πρώτη προσπάθεια τη δεκαετία του 1980 με την έκδοση της 4^{ης} και 7^{ης} κοινοτικής οδηγίας, περί ετησίων και ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, αντίστοιχα.

Οι παραπάνω οδηγίες ενσωματώθηκαν στο ελληνικό δίκαιο και συγκεκριμένα στον εταιρικό νόμο 2190/1920.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση στη συνέχεια με κείμενο της στις 13 Ιουνίου 2000, προτείνει την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IAS), που εκδίδονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC και μετέπειτα IASB), ως

βάση σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιριών το αργότερο μέχρι το 2005.

Σε υλοποίηση των παραπάνω στις 19 Ιουλίου 2002 στην επίσημη εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L243 / 1/11.9.2002) δημοσιεύτηκε ο Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου για τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών προτύπων με κύριο σκοπό την υιοθέτηση και την εφαρμογή τους.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση στην επιδίωξη της να ενισχύσει την ομοιομορφία, συγκρισιμότητα και αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο, ανακοίνωσε την υποχρέωση όλων των εισηγμένων επιχειρήσεων στις κεφαλαιαγορές των χωρών – μελών να ακολουθήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για της χρήσεις που θα αρχίζουν μετά την 1.1.2005.

Ως προς τις μη εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο, τα κράτη – μέλη μπορεί είτε να τις υποχρεώσουν είτε να τις επιτρέψουν να εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αποφασίσθηκε ακόμη, να μην υπάρξει σταδιακή ή επιλεκτική υιοθέτηση και παράλληλο σύστημα με τα ισχύοντα σε κάθε χώρα πρότυπα, αλλά καθολική εφαρμογή τους.

Με τη ρύθμιση αυτή έγινε προσπάθεια εκ μέρους της Ελλάδας να εναρμονισθεί πλήρως με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ούτως ώστε να υπάρχει η δυνατότητα σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων με τις αντίστοιχες των ξένων επιχειρήσεων και να ενισχυθεί η εμπιστοσύνη όσων συμβουλευονται αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Στη συνέχεια με νεότερους νόμους 3148/2003 (άρθρο 21) και 3229/2004 (άρθρο 13), η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ορίστηκε για την 1.1.2005. Βασικός λόγος αυτής της επανεξέτασης του χρόνου ισχύος των Δ.Λ.Π αποτελεί η μη υιοθέτηση, από την Επιτροπή των Δ.Λ.Π. 32 και 39, τα οποία αφορούν την αποτίμηση, καταχώρηση και γνωστοποίηση χρηματοπιστωτικών μέσων. Ο τελευταίος νόμος κάνει παραπομπή στον Κανονισμό της Ε.Ε. 1725/2003 με τον οποίο υιοθετήθηκαν τα Δ.Λ.Π. σε εκτέλεση των διατάξεων του κανονισμού του Συμβουλίου 1606/2002. Ο Νόμος 3229/04 καθόρισε όλες τις λεπτομέρειες για τον τρόπο εφαρμογής των Δ.Λ.Π. και με μετέπειτα διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 13,15,27 και 32 του Ν. 3229/04. Είναι γνωστό ότι με τον

Κανονισμό 1725/2003 (L. 261/13.10.03) δεν υιοθετήθηκαν τα Δ.Λ.Π. 32 και 39³. Με απόφαση του υπουργού Οικονομίας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα άρχισαν να εφαρμόζονται από την αρχή του 2005, με τις πρώτες λογιστικές συνοπτικές καταστάσεις να καλύπτουν το πρώτο τρίμηνο του 2005, ενώ οι αναλυτικές καταστάσεις είχαν την πιστοποίηση των Ορκωτών Λογιστών εμφανίστηκαν στα τέλη του Ιουλίου.

3. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

3.1. Εισαγωγή

³ Δρ. Νικόλαος Πρωτοψάλτης, Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Εκδόσεις Σταμούλη, 2004

Η καθημερινή ενημέρωση για την επιχειρηματική πορεία στην Ελλάδα, καθιστά φανερό το γεγονός ότι ο μικρομεσαίος επιχειρηματίας και η μικρομεσαία επιχείρηση (οποιαδήποτε μορφή κι αν αυτή παίρνει) έχουν τον πρώτο λόγο στην επιχειρηματική δραστηριότητα.

Από την μία δίνονται κίνητρα με τη μορφή επιδοτήσεων από την Ευρωπαϊκή Ένωση σε μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις αγροτουρισμού αλλά και σε νέους αγρότες, και προωθούνται πρωτοβουλίες προώθησης του μικροεπιχειρηματία .

Πάντως τον κυρίαρχο ρόλο στην διεθνή οικονομία έχουν οι πολυεθνικές, τα καθημερινά δημοσιεύματα στον Διεθνή αλλά και εγχώριο τύπο απασχολούνται ως επί το πλείστον με την οικονομική πορεία των μεγάλων, εισηγμένων στο Χρηματιστήριο (ή σε Χρηματιστήρια του εξωτερικού) εταιρειών. Και στη χώρα μας, παρά της ισχυρή επικράτηση των μικρών και μικρομεσαίων επιχειρήσεων στον επιχειρηματικό τομέα, οι μεγάλες επιχειρήσεις έχουν, τον πρώτο και τον τελευταίο λόγο.

3.2. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις στην Ελλάδα

Τα Δ.Λ.Π. θα επηρεάσουν εκτός από τις μεγάλες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελληνική αλλά και σε ξένες χρηματαγορές, και τον "κόσμο" των μικρών επιχειρήσεων. Μπορεί να φαντάζουν οικονομικά ασήμαντες και ολιγομελείς, ως μεμονωμένες μονάδες επιχειρηματικότητας, όμως στο σύνολό τους οι μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις έχουν ιδιαίτερη σημασία στη συνολική απασχόληση και στη δημιουργία θέσεων εργασίας τόσο στην Ελλάδα όσο και στην στις υπόλοιπες χώρες – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ιδιαίτερα δε σε μια περιφερειακή οικονομία της Ε.Ε., όπως είναι η ελληνική, οι οικονομικές επιδόσεις και οι δυναμικές ανάπτυξης των μικρομεσαίων επιχειρήσεων έχουν και θα έχουν αντίκτυπο στη μακροχρόνια μεγέθυνση της χώρας. Επιπλέον, η κυριαρχία των μικρομεσαίων επιχειρήσεων σε πολλούς -κυρίως του τεχνολογικού τώρα τελευταία- κλάδου της ελληνικής αλλά και ευρωπαϊκής οικονομίας, κάνει ιδιαίτερα σκόπιμη τη στήριξη και διεύρυνση των συνθηκών ενίσχυσης της ανταγωνιστικής τους ικανότητας στο νέο περιβάλλον που η πορεία της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης διαμορφώνει. Μέσα στα νέα, πιο ομοιογενή πλαίσια ανταγωνιστικότητας που διαμορφώνονται στον Ευρωπαϊκό χώρο με τα Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης θα χρειαστούν αλλαγές και απλοποιήσεις, ένα

πιο συμφέρον, τελικά, θεσμικό πλαίσιο Λογιστικής-Ελεγκτικής, Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης καλύτερα, για τις μικρές και μικρομεσαίες Ελληνικές εταιρείες. Η Ελλάδα, ως ιδιαίτερα ενισχυμένη στο χώρο περιφερειακή οικονομία, θα χρειαστεί να φροντίσει για τις μικρές, αλλά πολύ σημαντικές οικονομικές μονάδες καινοτομίας της.

3.3. Οι Προκλήσεις:

3.3.1. Ανταγωνιστικότητα

Η πρώτη μορφή πρόκλησης που θα χρειαστεί να αντιμετωπίσουν οι μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις είναι αυτή της ανταγωνιστικότητας. Σκοπός είναι, μέσω της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π., να εξασφαλισθεί η υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομική πληροφόρηση κι έτσι να προαχθεί η διαφάνεια και η εύρυθμη, αποτελεσματική, ομαλή και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Η καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων αλλά και υποχρεώσεων καθώς επίσης η γνωστοποίηση των ταμειακών ροών των εταιρειών, κατά τρόπο ενιαίο, βασισμένο σε χρηματοοικονομικές/λογιστικές μεθόδους διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής, θα υποβοηθήσει τις Ελληνικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση χρηματοοικονομικών πόρων, τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Γενικότερα, η αξιοπιστία των ελληνικών εταιρειών θα τονωθεί έναντι των επενδυτών, αλλά και προμηθευτών, πελατών και δανειστών τους στις συναλλαγές μεταξύ τους.

Οι εισηγμένες εταιρείες έχουν το προνόμιο να προχωρούν σε ολοένα και περισσότερες και συμφέρουσες για την ανάπτυξή τους εξαγορές και συγχωνεύσεις είτε με άλλες εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο είτε με ξένες εταιρείες και να επωφεληθούν των συνεργιών που θα προκύψουν. Ο λόγος οφείλεται στο γεγονός ότι η πρόσβαση στην οικονομική κατάσταση των εισηγμένων εταιρειών θα γίνει ακόμα ευκολότερη και σε συνδυασμό με τη διαφάνεια στις συναλλαγές, θα δώσει τη δυνατότητα σε αυτούς που υποβάλλουν την προσφορά να προβούν σε πιο ακριβείς αξιολογήσεις των δυνατοτήτων που απορρέουν από μια τέτοια κίνηση.

Συνεπώς, μια τέτοια αλλαγή, που επηρεάζει άμεσα τα δεδομένα ανταγωνιστικότητας, είναι όχι μόνο ευκαταία αλλά και επιβεβλημένη προκειμένου και οι μικρές εταιρείες να έχουν βάσιμες προοπτικές επιβίωσης και μεγέθυνσης. Κι επειδή τα Δ.Λ.Π. συνθέτουν σώμα κανόνων που συνεχώς διαφοροποιείται και

προσαρμόζεται στις μεταλλασσόμενες συνθήκες του οικονομικού περιβάλλοντος, καλό θα είναι να ξεκινήσουμε από τώρα, στη χώρα μας (αν όχι σε ευρωπαϊκό επίπεδο), με ένα απλοποιημένο και εύχρηστο σχέδιο «Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις» που θα «παρακολουθεί» τις εξελίξεις στο ευρωπαϊκό και διεθνές περιβάλλον.

3.3.2. Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση-Φορολογία ~Αντιστοιχίες

Γίνεται αντιληπτό στο χώρο των επιχειρήσεων ότι το θέμα της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. δεν είναι μόνο λογιστικό αλλά και αλλαγής στην νοοτροπία πληροφόρησης/δημοσιότητας όγκου στοιχείων. Μέχρι πρόσφατα ο ελληνικός επιχειρηματικός κόσμος ήταν εξοικειωμένος με το Ν. 2190/1920 (βασικό νομικό πλαίσιο), το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Κλαδικά Λογιστικά Πρότυπα (Τράπεζες, Ασφαλιστικές Εταιρείες, Ο.Τ.Α., ΝΠΔΔ κλπ) και τον –έστω περίπλοκο- Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για την απόδοση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών. Με την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επιχειρείται, για λόγους εναρμόνισης και απλοποίησης, η διευκόλυνση της συντάσσουσας τις οικονομικές καταστάσεις επιχείρησης στην απεικόνιση της (όσο είναι πρακτικά εφικτό) πραγματικής χρηματοοικονομικής κατάστασης και των οικονομικών επιδόσεών της.

Οι ισχύουσες διατάξεις του Ν. 2190/1920, του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των αντίστοιχων κλαδικών σε πολλά σημεία διαφέρουν ουσιωδώς από τους κανόνες αποτίμησης και απεικόνισης των οικονομικών δεδομένων, που εμπεριέχονται στα Δ.Λ.Π. Πιο συγκεκριμένα ακόμα, υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των υφιστάμενων διατάξεων του 2190 και των Δ.Λ.Π. (κυρίως ως προς τους κανόνες αποτίμησης) και συνεπακόλουθες ασάφειες κυρίως ως προς τα λογιστικά μεγέθη που λαμβάνονται υπ' όψιν για σκοπούς άλλων κανόνων του 2190, όπως π.χ. του προσδιορισμού των διανεμητέων κερδών, της επιμέτρησης των απολεσθέντων κεφαλαίων κλπ..

Κι ένα απλό παράδειγμα: Το νέο καθεστώς που θα επιβληθεί με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα επηρεάσει τη διαδικασία εξακρίβωσης της αξίας των εταιρικών εισφορών κατά τη σύσταση της εταιρείας αλλά και κατά την τυχόν αύξηση κεφαλαίου. Το θεσμικό πλαίσιο μεθόδων αποτίμησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων (αλλά και της επανεκτίμησης αυτών, όπως θα απαιτείται

πλέον από το Νόμο, σύμφωνα με τις τρέχουσες, οικονομικά ρεαλιστικές αξίες [fair values]), θα αποκτήσει διαφορετικό περιεχόμενο για τις εισηγμένες εταιρείες απ' ότι για τις υπόλοιπες.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις στο σύνολό τους θα βρεθούν αντιμέτωπες με ένα θεσμικό σχίσμα ανάμεσα στο σύνολο των Δ.Λ.Π. και των Διεργησιών τους από τη μία και την εθνική νομοθεσία του Ν. 2190/20 από την άλλη. Η φράση «θεσμικό σχίσμα» φαντάζει υπερβολική, αλλά θα αποδειχθεί ότι τελικά δεν είναι, όταν τα Δ.Λ.Π. θα αποτελέσουν κοινή πρακτική στην απόδοση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών. Το παραπάνω σχίσμα ίσως διαφανεί όταν η φορολογική-νομική προσέγγιση των οικονομικών αποτελεσμάτων αρχίσει εν καιρώ να διαφοροποιείται ανάμεσα σε εισηγμένες/μεγάλες από τη μια και μικρές εταιρείες από την άλλη. Υποτίθεται ότι τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές της εταιρείας δεν επηρεάζονται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Μάλιστα το άρθρο 140 του νέου Νόμου 3224/2004 που πρόσφατα προστέθηκε στον Ν.2190 έρχεται να «συμβιβάσει αφενός τη συνταγματική επιταγή της ίσης μεταχείρισης όλων των φορολογουμένων και αφετέρου το γεγονός ότι η μη καθιέρωση των Δ.Λ.Π. ως υποχρεωτικών κανόνων σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων όλων, γενικά, των επιχειρήσεων (πράγμα που κρίνεται ως πρακτικά ανέφικτο) αναπόφευκτα θα οδηγήσει στη διαφοροποίηση του λογιστικού αποτελέσματος (κέρδους ή ζημιάς), ανάλογα με τους ακολουθούμενους κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της κάθε επιχείρησης», όπως αναγνωρίζει και το ίδιο το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας.

Αν, επομένως κριθεί αναγκαία η έστω και σταδιακή προσαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας στην κατά τα Δ.Λ.Π. απεικόνιση, αυτή η προσαρμογή θα πρέπει να αφορά και στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Αν με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. (και του άρθρου 140 του Ν.3229/2004) καθιερωθούν εύχρηστοι μηχανισμοί απεικόνισης των διαφορών λογιστικού αποτελέσματος (κέρδους ή ζημιάς), ώστε αυτές οι διαφορές να παρακολουθούνται με ευκολία τόσο από την ίδια την επιχείρηση όσο και από τα φορολογικά όργανα, αυτοί οι μηχανισμοί θα χρειαστεί να ισχύσουν και για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Κι αυτό γιατί έτσι, εκτός από τους λόγους χρησιμότητας, τονίζονται και τονώνονται οι προοπτικές των ελληνικών επιχειρήσεων να επεκτείνουν τις δραστηριότητες τους, ώστε κάποια στιγμή να

εισέλθουν κι αυτές στην «αρένα των μεγάλων», χωρίς να συναντήσουν θεσμικά και γραφειοκρατικά εμπόδια στη μετάβασή τους αυτή.

Είναι σκόπιμο, αυτήν την χρονική στιγμή, να μην καταφύγουμε σε στείρα υιοθέτηση αποσπασματικών μέτρων και πολιτικών ενδεικνυόμενων από την διεθνή εμπειρία. Η Ελλάδα έχει τις δικές της ανάγκες και προτεραιότητες, τις οποίες μπορεί και πρέπει να προσαρμόζει στις εκάστοτε συνθήκες. Η κριτική σ' αυτήν την περίπτωση ίσως να μην επικεντρωθεί μόνο στην αποτελεσματικότητα της εφαρμογής των Δ.Λ.Π., αλλά κυρίως στην προσαρμοστικότητα που θα επιδείξει το ελληνικό οικονομικό περιβάλλον στην ομαλή και δημιουργική ένταξή τους στα ελληνικά δεδομένα.

3.3.3. Αλλαγή νοοτροπίας

Πρόκειται για αλλαγή νοοτροπίας σε όλο το εταιρικό περιβάλλον γι' αυτό και οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις - εταιρείες θα πρέπει να είναι προετοιμασμένες και θεσμικά κατοχυρωμένες ώστε να μπορέσουν να ανταποκριθούν στις νέες προκλήσεις.

Η Ελλάδα, είναι μια χώρα όπου από τη μια έχουμε την παρουσία του Νόμου στη ρύθμιση και στον προσδιορισμό των εμπορικών συναλλαγών κι από την άλλη οι κρατικές φορολογικές τακτικές και πρακτικές παίζουν καθοριστικό ρόλο, καλείται να εφαρμόσει λογιστικές/χρηματοοικονομικές μεθόδους στην απεικόνιση των συναλλαγών που πραγματοποιούν οι εταιρείες της.

Η χώρα μας μπορεί να καυχιέται –μέχρι σήμερα (;)- ότι σε εταιρικό επίπεδο αναπτύσσει συμβουλευτικά δίκτυα νομικής αλλά και οικονομικής πληροφόρησης. Από το μικρό, το μικρομεσαίο έως και το μεγάλο επιχειρηματία, έχουμε στην Ελλάδα επαρκή συμβουλευτικά δίκτυα (νομικοί σύμβουλοι, λογιστές, πολλές φορές συγγενείς των επιχειρηματιών) που προσφέρουν επαγγελματική καθοδήγηση σε θέματα εταιρικής διακυβέρνησης και χρηματοοικονομικής εταιρικής διευθέτησης.

Με την εισαγωγή των Δ.Λ.Π. στο ελληνικό εταιρικό και γενικότερα εμπορικό περιβάλλον, θα υπάρξει μια μετατόπιση από «Οικονομικές Καταστάσεις **συναλλακτικά** ακριβείς και **νομικά** κατοχυρωμένες σε Οικονομικές Καταστάσεις **χρηματοοικονομικά** ακριβείς και **εκτιμητικά** προσδιορισμένες». Οι συγκεκριμένες τακτικές και πρακτικές θα επηρεάσουν την καθημερινή εταιρική πραγματικότητα. Ο νομικός κόσμος, που έως τώρα είχε παράδοση «πρωταγωνιστή» στη διαχείριση και

γενικά εμπλοκή του με τα εταιρικά και κυρίως φορολογικά θέματα των επιχειρήσεων θα χρειαστεί να επαναπροσδιορίσει τη θέση του και να εμπλουτίσει τις οικονομικές και λογιστικές γνώσεις του, βασισμένες πλέον στο νέο, πέρα των εθνικών ορίων, πλαίσιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Τέλος, χωρίς να επεκταθούμε περισσότερο στα επιμέρους θέματα που θα ανακύψουν με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., απλά επαναδιατυπώνουμε μια ήδη εξεφρασμένη διαπίστωση: Τα Δ.Λ.Π. αλλάζουν συνολικά την οικονομική ζωή της χώρας. Γίνεται ολοένα και περισσότερο λόγος για ένα «Σύνταγμα για τις Μεγάλες Επιχειρήσεις». Συνακόλουθα, η νέα αυτή οικονομική πραγματικότητα θα επιφέρει αλλαγές και στις μικρές εταιρείες (οποιοδήποτε εταιρικού τύπου [και υπάρχουν αρκετοί στην Ελλάδα]). Θα χρειαστεί να εξευρεθεί τρόπος ώστε οι αλλαγές αυτές να ρυθμιστούν με τους καταλληλότερους θεσμικούς μηχανισμούς, λαμβάνοντας πάντα υπ' όψιν τις επιπτώσεις στο κόστος κεφαλαίου που μπορεί να έχουν οι ρυθμιστικοί αυτοί μηχανισμοί. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, μέσα από στατιστικές τεχνικές και προγράμματα (π.χ. Eurostat) μπορεί να εντοπίσει τα οικονομικά δεδομένα και τις ανάγκες των μικρών της μονάδων καινοτομίας, σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, μέσω έκδοσης σχετικών οδηγιών και κανονισμών, προσπαθώντας να βοηθήσει και τις Μικρομεσαίες επιχειρήσεις ώστε να καθιερωθεί κάποιο **θεσμικό πλαίσιο, απλοποιημένο και 'εύχρηστο', για τις μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις**. Θα ανακούφιζε την Ελλάδα, αλλά τυχόν και τις υπόλοιπες χώρες-μέλη της Ε.Ε., από την εμπλοκή στη διαδικασία επίλυσης των διαφορών μεταξύ Διεθνών και Εθνικών Χρηματοοικονομικών /Λογιστικών Προτύπων. Έτσι για το τελευταίο αυτό πρόβλημα δεν θα χρειαζόταν να καταφύγουμε και πάλι σε περισσότερους νομικούς κανόνες επίλυσής του, σε περισσότερες υπουργικές αποφάσεις, εγκυκλίους και τελικά σε περισσότερη εθνική νομοθεσία.

3.4. Το IASB δημοσιεύει προσχέδιο Δ.Π.Χ.Π. για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις (MME)

3.4.1. Δημοσίευση

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δημοσίευσε για δημόσιο σχολιασμό το Έγγραφο Διαβούλευσης του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις (Δ.Π.Χ.Π. για MME). Ο σκοπός του προτεινόμενου προτύπου είναι να προσφέρει ένα απλοποιημένο,

αυτοτελές σύνολο λογιστικών αρχών οι οποίες είναι κατάλληλες για μικρότερες, μη εισηγμένες εταιρίες, και βασίζονται στα πλήρη Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, τα οποία αναπτύχθηκαν πρωταρχικά για εισηγμένες εταιρίες. Καταργώντας επιλογές λογιστικής μεταχείρισης, απαλείφοντας θέματα που γενικά δεν σχετίζονται με τις ΜΜΕ και απλοποιώντας μεθόδους αναγνώρισης και επιμέτρησης, το προσχέδιο προτύπου που προέκυψε μειώνει τον όγκο των λογιστικών οδηγιών που εφαρμόζεται στις ΜΜΕ περισσότερο από 85 τοις εκατό σε σχέση με το πλήρες σύνολο των Δ.Π.Χ.Π.. Σαν αποτέλεσμα, το Έγγραφο Διαβούλευσης προσφέρει ένα εύχρηστο, αυτοτελές σύνολο λογιστικών προτύπων που θα επιτρέπει για πρώτη φορά στους επενδυτές να συγκρίνουν την οικονομική απόδοση των ΜΜΕ σε διεθνές επίπεδο με βάση σύγκρισης όμοιων στοιχείων.

Για να βοηθηθούν οι εταιρίες στην προετοιμασία λογαριασμών βασισμένων στο προτεινόμενο Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ, οι απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Π. έχουν απλοποιηθεί και ξανασχεδιαστεί με τη χρήση απλών Αγγλικών όπου ήταν δυνατόν.

Ωστόσο, οι ΜΜΕ που αποφασίζουν να αναβαθμιστούν ώστε να χρησιμοποιούν τα πλήρη Δ.Π.Χ.Π. θα βρουν την μετάβαση εξομαλυσμένη αφού και τα δύο σύνολα προτύπων βασίζονται στις ίδιες βαθύτερες αρχές.

Παρουσιάζοντας το Έγγραφο Διαβούλευσης, ο Sir David Tweedier, Πρόεδρος του IASB, είπε: Στόχος μας είναι να φτιάξουμε ένα πρότυπο που να χρησιμοποιείται από μικρότερες και μη εισηγμένες εταιρίες το οποίο θα προσφέρει τη συγκρισιμότητα των ολοκληρωμένων Δ.Π.Χ.Π. ενώ θα μειώνει τις δυσκολίες για την εταιρία που το χρησιμοποιεί. Όταν ολοκληρωθεί, το πρότυπο για τις ΜΜΕ θα κάνει τις λογιστικές απαιτήσεις πιο προσιτές στους μικρότερους χρήστες τόσο στις αναπτυγμένες όσο και στις αναδύμενες αγορές. Με αυτή τη δημοσίευση, ζητούμε τώρα τις απόψεις εταιριών, τραπεζών, ελεγκτών και άλλων ενδιαφερομένων μερών ως τμήμα μιας ευρείας διαβούλευσης ώστε να δούμε αν όσα έχουμε αφαιρέσει είναι υπερβολικά πολλά ή μάλλον λίγα ή όσα χρειάζεται.

Η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ θα είναι απόφαση κάθε χώρας ή δικαιοδοσίας που τα υιοθετεί. Για παράδειγμα, η ΕΕ απαιτεί οι εισηγμένες εταιρίες να συμμορφώνονται με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, θα αφήσει όμως κάθε Κράτος-Μέλος να αποφασίσει ποια πρότυπα θα πρέπει να ακολουθήσουν οι ΜΜΕ. Το IASB προτείνει οι εισηγμένες εταιρίες, ανεξάρτητα από

το πόσο μικρές είναι, να μην δικαιούνται να χρησιμοποιήσουν τα Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ.

Το Έγγραφο Διαβούλευσης είναι διαθέσιμο στους συνδρομητές του eIFRS από σήμερα ενώ από τις 26 Φεβρουαρίου 2007 θα διατίθεται δωρεάν από το Website. Το IASB δέχεται σχόλια για το Έγγραφο Διαβούλευσης μέχρι την 1 Οκτωβρίου 2007. Ως βήμα για τη διευκόλυνση ευρύτερης διαβούλευσης, το IASB θα δημοσιεύσει για πρώτη φορά προτεινόμενο πρότυπο σε μετάφραση. Το Έγγραφο Διαβούλευσης θα δημοσιευθεί στα Γαλλικά, Γερμανικά και Ισπανικά τον Απρίλιο του 2007: για περισσότερες πληροφορίες επισκεφτείτε το IASB Website.

Τυπωμένα αντίγραφα του Εγγράφου Διαβούλευσης για το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις (σετ τριών μικρών βιβλίων ISBN 978-1-905590-16-2) θα είναι διαθέσιμο σύντομα, στην τιμή των £ 18.00, από το IASC Foundation Publications Department.

3.4.2. Σχετικά με το Έγγραφο Διαβούλευσης (Ε.Δ.)

Ποιες επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιήσουν το προτεινόμενο Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ;

Το Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ προορίζεται για επιχειρήσεις που δεν έχουν υποχρέωση δημόσιας λογοδοσίας. Μια επιχείρηση έχει υποχρέωση δημόσιας λογοδοσίας (και κατά συνέπεια θα πρέπει να χρησιμοποιεί τα πλήρη Δ.Π.Χ.Π.) όταν: έχει εκδώσει χρεωστικά ομόλογα ή μετοχές σε μια δημόσια αγορά· ή έχει περιουσιακά στοιχεία σε πιστωτική ιδιότητα (fiduciary capacity) για μια ευρεία ομάδα τρίτων, όπως μια τράπεζα, μια ασφαλιστική εταιρία, ένας χρηματιστής, ένα ιδιωτικό ταμείο συντάξεων, μια εταιρία διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων ή μια επενδυτική τράπεζα.

Τροποποιήσεις των Δ.Π.Χ.Π. που απεικονίζονται στο Ε.Δ.

Το προσχέδιο Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ απεικονίζει τρία είδη τροποποιήσεων των αρχών που υπάρχουν στα πλήρη Δ.Π.Χ.Π., οι οποίες βασίζονται στις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων των ΜΜΕ και των μελετών κόστους-ωφέλειας:

1. **Θέματα που παραλείφθηκαν.** Θέματα των Δ.Π.Χ.Π. που δεν έχουν σχέση με τις τυπικές ΜΜΕ παραλείπονται, με παραπομπές στα Δ.Π.Χ.Π. αν χρειάζεται. Αυτά είναι:

- αναφορές με τιμαριθμοποίηση του γενικού επιπέδου τιμών σε ένα υπερπληθωριστικό περιβάλλον

- παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους (οι λεπτομέρειες για τον υπολογισμό περιλαμβάνονται στο Δ.Π.Χ.Π. 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών).

- προσδιορισμός της εύλογης αξίας των γεωργικών περιουσιακών στοιχείων (βλέπε ΔΛΠ 41 Γεωργία, το Συμβούλιο όμως προτείνει επίσης την μείωση της χρήσης της εύλογης αξίας για τις γεωργικές ΜΜΕ.)

- εξορυκτικές βιομηχανίες (βλέπε Δ.Π.Χ.Π. 6 Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων).

- ενδιάμεση πληροφόρηση (βλέπε ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση).

- λογιστική μεταχείριση χρηματοοικονομικών μισθωμάτων από εκμισθωτές (χρηματοοικονομικοί εκμισθωτές είναι πιθανόν να είναι χρηματοοικονομικοί οργανισμοί που δεν θα μπορούν, ούτως ή άλλως, να χρησιμοποιήσουν τα Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ).

- Ανακτήσιμο ποσό υπεραξίας (οι ΜΜΕ θα ελέγχουν την υπεραξία για απομειώσεις πολύ πιο σπάνια από ότι υπό το ΔΛΠ 38, Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, αν όμως είναι απαραίτητο να κάνουν έναν τέτοιο έλεγχο, θα πρέπει να κοιτάζουν τις οδηγίες υπολογισμού στο ΔΛΠ 38).

- κέρδη ανά μετοχή και πληροφόρηση κατά τομέα, τα οποία δεν απαιτούνται για ΜΜΕ, και ασφαλιστικά συμβόλαια (οι ασφαλιστές δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιούν Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ.)

2. **Περιλαμβάνεται μόνο η απλούστερη επιλογή.** Ενώ τα πλήρη Δ.Π.Χ.Π. παρέχουν επιλογή της λογιστικής πολιτικής, στα Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ υπάρχει μόνο η απλούστερη επιλογή. Οι ΜΜΕ επιτρέπεται να χρησιμοποιήσουν την άλλη επιλογή με παραπομπή στο σχετικό Δ.Π.Χ.Π. Υιοθετώντας το Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ, μια μεμονωμένη δικαιοδοσία θα μπορεί να αποφασίσει να μην επιτρέψει την επιλογή που παραπέμπει στα πλήρη Δ.Π.Χ.Π..

3. **Απλοποιήσεις καταχώρισης και επιμέτρησης.** Μερικά παραδείγματα:

-- δύο κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων αντί για τέσσερις. Αυτό σημαίνει ότι δεν χρειάζεται να χρησιμοποιηθούν όλοι οι κανόνες που αφορούν την "προτιθέμενη" διακράτηση μέχρι τη λήξη ή σχετικές "επιδεινώσεις", δεν χρειάζεται διαθέσιμη προς πώληση option, και πολλές άλλες απλοποιήσεις.

-- μια σαφής και απλή αρχή διαγραφής -- αν ο εκχωρητής έχει οποιαδήποτε σημαντική συνεχιζόμενη ανάμιξη, μην κάνετε διαγραφή. Αποφεύγεται η σύνθετη εξέταση "μεταβίβασης" και "διατήρησης ελέγχου" του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Καταχώρηση και επιμέτρηση.

-- πολύ απλοποιημένη λογιστική αντιστάθμιση κινδύνων (hedge accounting).

3.4.3. Συχνότητα αναβάθμισης του Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ

Το Συμβούλιο σκοπεύει να αναβαθμίζει το Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ περίπου κάθε δύο χρόνια μέσω ενός εγγράφου διαβούλευσης με διάφορα θέματα.

Οργάνωση του ΕΔ: Το ΕΔ δημοσιεύεται σε τρία έγγραφα: το προσχέδιο Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ, την εφαρμογή των οδηγιών (που αποτελείται από επεξηγηματικές οικονομικές καταστάσεις και έναν αναλυτικό πίνακα ενεργειών παρουσίασης), και μια βάση για συμπεράσματα. Το Δ.Π.Χ.Π. για ΜΜΕ είναι οργανωμένο θεματικά, αντί για έναν αύξοντα αριθμό των ΔΛΠ/Δ.Π.Χ.Π.. Έχει 38 παραγράφους και γλωσσάριο.⁴

⁴ <http://www.taxheaven.gr/news/index.php?id=2105> 15/02/2007

4. ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΤΩΝ ΚΥΡΙΟΤΕΡΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΟΙ **ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ** **ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Οι κυριότερες θετικές και αρνητικές επιπτώσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις Μικρομεσαίες και όχι μόνο επιχειρήσεις οι οποίες είχαν και ίσως έχουν ακόμα ως πυξίδα το Ενιαίο Λογιστικό Σχέδιο που θα μας απασχολήσουν στην παρούσα

εργασία είναι τα πρότυπα **2, 16, 32, 39, 40**. Τα πρότυπα αυτά αντιστοιχούν στη Λογιστική των αποθεμάτων ΔΛΠ 2, Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις (ΔΛΠ 16), Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση (ΔΛΠ 32), Χρηματοοικονομικά μέσα: καταχώρηση και επιμέτρηση, με συμπληρωματικές διατάξεις για τη χρήση της ευχέρειας αποτίμησης στην εύλογη αξία (ΔΛΠ 39) και τέλος Επενδύσεις σε ακίνητα (ΔΛΠ40)

5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ: ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ

5.1. Εισαγωγή

Βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων αποτελεί το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού και μεταφέρεται από χρήση σε χρήση έως τη στιγμή της αναγνώρισης των αντίστοιχων εσόδων.

Μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 2 στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005. Στην περίπτωση που μία επιχείρηση εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 2 για χρήσεις που αρχίζουν πριν από την 1^η Ιανουαρίου 2005, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της.

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 2 είναι να καθορίσει το πλαίσιο παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.⁵

Το Δ.Λ.Π. 2 παρέχει κατευθύνσεις για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους, την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο στα αποτελέσματα της χρήσης, καθώς και την πιθανή αποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους.

Το Δ.Λ.Π. 2 εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό όλων των κατηγοριών αποθεμάτων, εκτός από τα αποθέματα που αφορούν:

- Εργασίες σε εξέλιξη που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής έργων (Δ.Λ.Π. 11).
- Χρηματοοικονομικά Μέσα (Δ.Λ.Π. 39).
- Βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες και τη γεωργική παραγωγή (Δ.Λ.Π. 41)

Τα σημαντικότερα σημεία στην ανάλυση της λογιστικής των αποθεμάτων είναι συνοπτικά τα εξής:

- Τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος αγοράς των αποθεμάτων
- Οι επιτρεπόμενες μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων
- Η αποτίμηση των αποθεμάτων.

5.2. Εννοιολογική Προσέγγιση

Πριν την παρουσίαση των απαιτήσεων του Δ.Λ.Π. 2 είναι χρήσιμο να παρατεθούν ορισμένες βασικές έννοιες οι οποίες σχετίζονται με το Πρότυπο και θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση όσων αναφέρονται παρακάτω.

Αποθέματα είναι τα στοιχεία του ενεργητικού τα οποία:

- Κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

⁵ (Πηγή: Λεβέντης Στ., «Αποθέματα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2», Account, τεύχος 311, 12-18 Σεπτεμβρίου 2003)

- Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής μέχρι να πάρουν την τελική τους μορφή για πώληση.
- Είναι υλικά ή εφόδια, τα οποία θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών. Είναι δηλαδή υλικά, τα οποία η επιχείρηση αποκτά με σκοπό την επεξεργασία ή τη συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων ή υπηρεσιών και τα οποία ενσωματώνονται στο τελικό προϊόν.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης των αποθεμάτων, κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη κατά το εκτιμώμενο κόστος ολοκλήρωσης της παραγωγής και το εκτιμώμενο κόστος που είναι αναγκαίο για να πραγματοποιηθεί η πώληση.

Εύλογη αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, στα πλαίσια μίας αμοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών τα οποία έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους.

Το βασικό στοιχείο το οποίο διακρίνει τα αποθέματα από τα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν είναι η υλική τους υπόσταση, αλλά ο σκοπός για τον οποίο αποκτώνται ή παράγονται. Έτσι ένα κτίριο για μία εμπορική επιχείρηση χαρακτηρίζεται ως πάγιο, ενώ για μια κατασκευαστική χαρακτηρίζεται ως απόθεμα.⁶

5.3. Κόστος απόκτησης των αποθεμάτων

Στο κόστος των αποθεμάτων περιλαμβάνονται καταρχήν όλες οι δαπάνες που γίνονται κατά την αγορά των αποθεμάτων. Εάν τα αποθέματα διατίθενται από την επιχείρηση σε διαφορετική μορφή ή χρησιμοποιούνται για την παραγωγή άλλων προϊόντων τότε προστίθεται και το κόστος μετατροπής.

5.4. Κόστος αγοράς

Το πρότυπο καθορίζει τα στοιχεία τα οποία θα πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν για τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς. Επιγραμματικά τα στοιχεία αυτά είναι τα εξής:

⁶ (Πηγή: Grant Thornton, «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», εκδ. Grant Thornton, Δεκέμβριος 2004).

- Τιμολογιακή αξία μείον τυχόν εκπτώσεις.
- Δαπάνες εισαγωγής (εισαγωγικοί δασμοί, ασφάλιστρα μεταφοράς, έξοδα εκτελωνιστών).
- Οι μη επιστρεπτέοι φόροι, δηλαδή φόροι που η επιχείρηση δε θα μπορέσει να συμψηφίσει ή να ανακτήσει.
- Δαπάνες μεταφοράς, παράδοσης και αποθήκευσης.
- Κάθε άλλο κόστος άμεσα σχετιζόμενο με την απόκτηση των αγαθών, υλικών και υπηρεσιών.

5.5. Κόστος μετατροπής

Το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλα τα άμεσα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν προκειμένου οι πρώτες ύλες να μετατραπούν σε έτοιμα προϊόντα, καθώς και μία συστηματική κατανομή των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής. Αναλυτικότερα, το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων περιλαμβάνει μία συστηματική κατανομή των:

- Δαπανών που σχετίζονται άμεσα με τις παραγόμενες μονάδες, όπως π.χ. τα άμεσα εργατικά έξοδα και οι πρώτες ύλες.
- Σταθερών και μεταβλητών εξόδων παραγωγής που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά (γενικά βιομηχανικά έξοδα).

Η κατανομή των σταθερών γενικών εξόδων στο κόστος μετατροπής θα πρέπει να γίνεται με βάση την κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων. Με τον όρο κανονική δυναμικότητα εννοούμε την αναμενόμενη παραγωγή που μπορεί να επιτευχθεί κατά μέσο όρο στη διάρκεια ενός αριθμού χρήσεων ή περιόδων με κανονικές συνθήκες λαμβανομένων υπόψη τυχόν απωλειών δυναμικότητας (π.χ. λόγω συντήρησης μηχανημάτων). Το ποσό των σταθερών εξόδων που κατανέμεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα δεν αυξάνεται ως συνέπεια χαμηλής παραγωγής ή πρόσκαιρης αδράνειας. Τα μη κατανεμηθέντα γενικά έξοδα καταχωρούνται ως δαπάνη στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Σε περιόδους υπερβολικά υψηλής παραγωγής, το ποσό των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων που κατανέμεται σε κάθε παραγόμενη μονάδα μειώνεται ούτως ώστε τα αποθέματα να μην αποτιμώνται πάνω από το πραγματικό κόστος.

Το πρότυπο επίσης αναφέρει ότι σε περίπτωση ταυτόχρονης παραγωγής προϊόντων (συμπαράγωγα προϊόντα), τα σταθερά έξοδα κατανέμονται συστηματικά κατά κάποιο ορθολογικό τρόπο όπως π.χ. η συμμετοχή τους στις πωλήσεις, ενώ σε περιπτώσεις παραγωγής υποπροϊόντων τα οποία είναι επουσιώδη, αυτά αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, η οποία εκπίπτει από το κόστος του κύριου προϊόντος.

5.6. Λοιπά κόστη

Στο κόστος των αποθεμάτων μπορούν να συμπεριληφθούν και ειδικότερα έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί προκειμένου τα αποθέματα να έλθουν στην παρούσα κατάσταση, όπως για παράδειγμα, οι μελέτες σχεδιασμού ενός προϊόντος που πραγματοποιεί μία επιχείρηση για ειδικούς πελάτες.

Παραδείγματα εξόδων που δεν περιλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται είναι:

- Υπερβολικά έξοδα εργασίας, υπερβολικές αναλώσεις υλικών ή υπερβολικά έξοδα παραγωγής.
- Γενικά έξοδα διοίκησης.
- Έξοδα αποθήκευσης, εκτός της περίπτωσης κατά την οποία η αποθήκευση είναι απαραίτητο στοιχείο της παραγωγικής διαδικασίας η οποία χωρίς την αποθήκευση θα ήταν ατελής (όπως στην περίπτωση παλαίωσης του κρασιού ή άλλων αλκοολούχων ποτών).
- Έξοδα διάθεσης.

Αναφέρεται ότι το Δ.Λ.Π. 23 προσδιορίζει τις περιορισμένες προϋποθέσεις κάτω από τις οποίες το κόστος δανεισμού μπορεί να συμπεριληφθεί στο κόστος των αποθεμάτων.

Μία επιχείρηση μπορεί να αγοράσει αποθέματα με διαφορετικούς όρους διακανονισμού. Όταν η συμφωνία συμπεριλαμβάνει κάποιο χρηματοοικονομικό κόστος (όπως για παράδειγμα μία διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με βάση τα συνήθη πιστωτικά όρια και της τιμής αγοράς τοις μετρητοίς), τότε αυτό αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο κατά τη διάρκεια της περιόδου χρηματοδότησης.⁷

⁷ (Πηγή: Grant Thornton, ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, εκδ. Grant Thornton, Δεκέμβριος 2004)

5.7. Κόστος αποθεμάτων επιχειρήσεων παροχή υπηρεσιών

Στην έκταση που οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών έχουν αποθέματα, τα αποθέματα αυτά αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους. Τα κόστη αυτά, απαρτίζονται κυρίως από την εργασία και τα λοιπά κόστη του προσωπικού που απασχολήθηκε άμεσα στην παροχή υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων του επιβλέποντος προσωπικού και των γενικών εξόδων τα οποία επιμερίζονται.

Εργασία και λοιπά έξοδα τα οποία σχετίζονται με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό δε συμπεριλαμβάνονται στα παραπάνω κόστη, αλλά αναγνωρίζονται ως έξοδα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται. Το κόστος των αποθεμάτων της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών δεν περιλαμβάνει περιθώρια κέρδους ή γενικά έξοδα τα οποία δεν επιμερίζονται, αλλά συχνά αυτά περιλαμβάνονται στις τιμές που χρεώνονται στους πελάτες.

5.8. Κοστολόγηση αποθεμάτων – Αποτίμηση

Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Η αποτίμηση γίνεται κατ' είδος αποθέματος.

5.8.1. Κοστολογικές μέθοδοι

Με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους πρέπει να προσδιορίζεται το κόστος των αποθεμάτων τα οποία:

- Δε μπορούν να αντικατασταθούν τα ένα από το άλλο.
- Έχουν παραχθεί και προσδιορίζονται για ειδικούς σκοπούς.

Εξατομικευμένο κόστος σημαίνει ότι συγκεκριμένα έξοδα κοστολογούνται σε συγκεκριμένα είδη του αποθέματος. Η μέθοδος αυτή είναι κατάλληλη όταν τα διάφορα είδη αποθεμάτων διαχωρίζονται για συγκεκριμένο έργο. Ανεξάρτητα εάν τα αποθέματα αυτά έχουν αγοραστεί ή παραχθεί, τα συγκεκριμένα έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί για αυτό το έργο, πρέπει να κοστολογούνται.

Το εξατομικευμένο κόστος είναι ακατάλληλο όταν υπάρχει μεγάλος αριθμός ειδών του αποθέματος τα οποία αντικαθίστανται το ένα από το άλλο. Για αυτά τα αποθέματα θα πρέπει να εφαρμόζεται μία από τις ακόλουθες κοστολογικές μεθόδους:

Μέθοδος FIFO (First in First Out): Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, το κόστος των μενόντων προέρχεται από τις τελευταίες αγορές και παραγωγές. Αυτό συμβαίνει λόγω της παραδοχής ότι τα είδη που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν πρώτα, πωλούνται και πρώτα.

Μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους (Weighted Average Cost): Σύμφωνα με τη συγκεκριμένη κοστολογική μέθοδο, το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος των ομοίων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της χρήσης και το μέσο σταθμικό κόστος των ομοίων ειδών στην αρχή της περιόδου.

Μια επιχείρηση θα πρέπει να χρησιμοποιεί την ίδια μέθοδο προσδιορισμού του κόστους για όλα τα αποθέματα της, τα όποια είναι παρόμοιας φύσης ή έχουν παρόμοια χρήση στην επιχείρηση. Για τα αποθέματα τα οποία έχουν διαφορετική φύση ή χρήση στην επιχείρηση, μπορούν να χρησιμοποιηθούν διαφορετικές μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους. Μια διαφορά, ωστόσο, στη γεωγραφική τοποθεσία που βρίσκονται τα αποθέματα (ή στους σχετικούς φορολογικούς νόμους), δεν είναι ικανή από μόνη της να δικαιολογήσει τη χρήση των διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων.

5.8.2. Καθαρή Ρευστοποιήσιμη αξία

Ανεξάρτητα από τη μέθοδο καθορισμού του κόστους των αποθεμάτων, πρέπει να εξασφαλίζεται ότι το κόστος είναι μικρότερο από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων.

Είναι επομένως απαραίτητο για την αποτίμηση του αποθέματος σε μία δεδομένη χρονική στιγμή (π.χ. στο τέλος της χρήσης) να προσδιοριστεί η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του και να συγκριθεί με το κόστος κτήσης του.

Τα αποθέματα ως στοιχείο του ενεργητικού μίας επιχείρησης, είναι σημαντικό να μην εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σε αξία μεγαλύτερη από αυτή που αναμένεται να εισπραχθεί από την πώλησή τους. Για την εκτίμηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας θα πρέπει να ληφθούν υπόψη τα εξής:

- Εάν το κόστος των αποθεμάτων είναι ανακτήσιμο, δηλαδή εάν η τιμή πώλησης του αποθέματος υπερβαίνει το κόστος του. Το κόστος του αποθέματος μπορεί να μην είναι ανακτήσιμο εάν έχει υποστεί φθορές, εάν έχει καταστεί τεχνολογικά απαξιωμένο ή εάν η τιμή πώλησης του στην αγορά έχει μειωθεί σε επίπεδα κάτω του κόστους.
- Γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά το τέλος της χρήσης και στην έκταση που αυτά επιβεβαιώνουν τις υπάρχουσες, στο τέλος της χρήσης, συνθήκες οι οποίες δικαιολογούν τη μείωση της αξίας των αποθεμάτων κάτω από το κόστος κτήσης (Δ.Λ.Π. 10).
- Ο σκοπός για τον οποίο διατηρούνται τα αποθέματα. Αν για παράδειγμα υπάρχει μια προσυμφωνημένη τιμή πώλησής ενός αποθέματος, τότε η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του διατηρούμενου αποθέματος προς κάλυψη συγκεκριμένων πωλήσεων είναι η προσυμφωνημένη τιμή πώλησης. Στην περίπτωση όμως κατά την οποία υπάρχουν αποθέματα του ίδιου είδους με τα αποθέματα που δεν καλύπτονται από τις συμβάσεις πώλησης, τότε για αυτά τα αποθέματα η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία προσδιορίζεται από τις τιμές πώλησης που επικρατούν γενικά στην αγορά.
- Οι πρώτες ύλες και τα λοιπά υλικά δεν αποτιμώνται κάτω από το κόστος κτήσης, αν τα έτοιμα προϊόντα στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Στην περίπτωση όμως που υπάρξει ένδειξη ότι στο κόστος των προϊόντων που θα παραχθούν από αυτές, θα υπερβεί την καθαρά ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών, αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους. Το πιο κατάλληλο μέσο μέτρησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών, σε αντίστοιχες περιπτώσεις, είναι το κόστος αντικατάστασής τους.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους, συνήθως γίνεται κατά είδος. Σε μερικές ωστόσο περιπτώσεις, μπορεί να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθέματος που αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται στην ίδια γεωγραφική περιοχή και δεν μπορούν πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από άλλα είδη της ίδιας γραμμής προϊόντων. Δεν είναι σωστό να

αποτιμώνται τα αποθέματα με βάση τη γενική ταξινόμησή τους, όπως έτοιμα προϊόντα ή αποθέματα ενός ιδιαίτερου βιομηχανικού ή γεωγραφικού τομέα.

Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων πρέπει να αναθεωρείται σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο. Το γεγονός αυτό επιβάλλεται καθώς μπορεί να μην υφίστανται οι συνθήκες οι οποίες σε προηγούμενη χρήση επέβαλαν την αποτίμηση των αποθεμάτων σε τιμές κάτω του κόστους ή να υπάρχει σαφής ένδειξη μίας αύξησης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας λόγω μεταβολής των οικονομικών συνθηκών.

Το ποσό της προηγούμενης μείωσης της αξίας των αποθεμάτων αναστρέφεται, έτσι ώστε η νέα λογιστική αξία να είναι χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της αναθεωρημένης καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αυτό συμβαίνει για παράδειγμα όταν ένα είδος αποθέματος που αναγνωρίστηκε στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία επειδή η τιμή πώλησης είχε μειωθεί, εξακολουθεί να κατέχεται σε μεταγενέστερη περίοδο, οπότε η τιμή πώλησης έχει αυξηθεί.⁸

5.9. Αναγνώριση του εξόδου

Όταν πωλούνται τα αποθέματα, η λογιστική αξία τους πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο στην περίοδο κατά την οποία αναγνωρίστηκε και το σχετικό έσοδο. Τα ποσά κάθε μείωσης της αξίας των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και όλες οι ζημιές των αποθεμάτων, πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδα της χρήσης στην οποία προέκυψε η μείωση της αξίας ή η ζημιά. Το ποσό της αναστροφής της μείωσης της αξίας των αποθεμάτων που προκύπτει από μία αύξηση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας πρέπει να αναγνωρίζεται ως μείωση του ποσού που βάρυνε τα έξοδα, κατά τη χρήση στην οποία έλαβε χώρα η αναστροφή.

5.10. Γνωστοποιήσεις

Το Δ.Λ.Π. 2 καθορίζει τις πληροφορίες – γνωστοποιήσεις οι οποίες θα πρέπει να συνοδεύουν τα κονδύλια αυτά προκειμένου να βοηθηθεί ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων. Οι κυριότερες γνωστοποιήσεις είναι οι ακόλουθες:

⁸ (Πηγή: Grant Thornton, ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, εκδ. Grant Thornton, Δεκέμβριος 2004)

- Τις λογιστικές μεθόδους που ακολουθούνται για την αποτίμηση και την κοστολόγηση των αποθεμάτων.
- Την λογιστική αξία κατά κατηγορία αποθεμάτων και την έκταση των μεταβολών του, ανάλογα με την επιχείρηση.
- Την λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, λόγω του ότι ήταν μικρότερη από το κόστος κτήσεως του αποθέματος.
- Το ποσό κάθε αναστροφής υποτιμήσεως, το οποίο όπως αναφέραμε θεωρείται ως έσοδο της χρήσης.
- Την λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριασθεί προς εξασφάλιση υποχρεώσεων.

Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί για τον υπολογισμό του κόστους κτήσεως αποθεμάτων τη μέθοδο LIFO, η οποία επιτρέπεται ως εναλλακτική και όχι ως βασική, πρέπει να αποκαλύπτεται η διαφορά μεταξύ του ποσού των αποθεμάτων και ενός από τα παρακάτω δύο ποσά:

- Του μικρότερου ποσού μεταξύ αυτού που προκύπτει σύμφωνα με την με την μέθοδο FIFO ή του μέσου σταθμικού όρου και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
- Του μικρότερου ποσού μεταξύ του τρέχοντος κόστους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

5.11. Σύγκριση με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα

Συγκρίνοντας τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα με τα διεθνή στο θέμα των αποθεμάτων διαπιστώνουμε αρκετές ομοιότητες, αλλά και διαφορές στον τρόπο κοστολόγησης και αποτίμησης. Οι διαφορές συνοψίζονται στα εξής:

- Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ αξίας κτήσεως ή παραγωγής του, της τρέχουσας τιμής τους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού. Τα Δ.Λ.Π. προβλέπουν αποτίμηση στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ αξίας κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης

αξίας με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία να ορίζεται σαν το ποσό το οποίο πραγματικά θα ανακτηθεί από τη χρήση ή την πώληση του αποθέματος.⁹

- Αναφορικά με το κόστος μετατροπής το Δ.Λ.Π. 2 ορίζει την έννοια της κανονικής δυναμικότητας των παραγωγικών εγκαταστάσεων σχετικά με την κατανομή των σταθερών εξόδων στο κατά μονάδα κόστος. Τα Ε.Λ.Π. δεν καθορίζουν κάτι τέτοιο.
- Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους μπορεί να προσδιοριστεί η αξία κτήσης των αποθεμάτων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (π.χ. μέθοδος διαδοχικών υπολοίπων). Στα Δ.Λ.Π. ορίζονται αυστηρά δύο μέθοδοι ως βασικές (FIFO και μέσος σταθμικός) και μία σαν εναλλακτική (LIFO).

Τέλος όπως και στα περισσότερα Δ.Λ.Π. οι απαιτήσεις για γνωστοποιήσεις είναι περισσότερες από αυτές που επιτάσσει η ελληνική νομοθεσία.

6. Ενσώματες ακινητοποιήσεις (ΔΛΠ 16) και Πάγια στοιχεία του Ενεργητικού

6.1. Εισαγωγή

⁹ (Πηγή: Κοτσιλίνης Κ, «Τι αλλάζει στους Ισολογισμούς μετά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Καθημερινή, ειδική έκδοση 13/04/2003).

Ο σκοπός του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 είναι να οργανώσει με τέτοιο τρόπο το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινητοποιήσεις πληροφορίες της επιχείρησης και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι δαπάνες αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης(μείωση της αξίας) που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Η επιχείρηση θα εφαρμόζει το Πρότυπο σε ακίνητα υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα που δεν πληρούν ακόμη τον ορισμό της «επένδυσης σε ακίνητα» του ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα. Όταν η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται, το ακίνητο θεωρείται επένδυση και η επιχείρηση απαιτείται να εφαρμόσει το ΔΛΠ 40. Το ΔΛΠ 40, επίσης, εφαρμόζεται στις υπάρχουσες επενδύσεις σε ακίνητα που είναι υπό ανακατασκευή για συνεχή μελλοντική χρήση ως επένδυση σε ακίνητα. Η επιχείρηση που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του παρόντος Προτύπου.

6.2. Πεδίο εφαρμογής και εννοιολογική προσέγγιση

Το Δ.Λ.Π. 16 εφαρμόζεται στο σύνολο των ενσώματων μιας επιχείρησης εκτός από:

- Βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού τα οποία σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα.
- Δικαιώματα ορυχείων – μεταλλείων και
- Αποθέματα μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και ομοίων πόρων που δεν παράγονται.

6.2.1. Έννοιες - ορισμοί

Για να μιλάμε την ίδια γλώσσα θα πρέπει να ξεκαθαρίσουμε ορισμένους βασικούς ορισμούς:

Ενσώματες ακινητοποιήσεις, αποτελούν εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αγοράζονται ή κατασκευάζονται από την επιχείρηση με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους, και παρέχουν οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση για περίοδο

μεγαλύτερη του ενός έτους. Χρησιμοποιούνται για την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών, την εκμίσθωσή τους σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς. Χαρακτηριστικά παραδείγματα ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελούν τα γήπεδα, τα οικόπεδα, τα κτίρια, μηχανήματα και ο λοιπός εξοπλισμός.

Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το ενσώματο ή άυλο πάγιο στοιχείο που αποκτάται από την οικονομική μονάδα για διαρκή παραγωγική χρήση και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, πάντως μεγαλύτερη από ένα έτος.¹⁰

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του. Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβέσιμου ποσού ενός περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. **Το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας του.** Στην πράξη, η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου συχνά είναι ασήμαντη και συνεπώς επουσιώδης στον υπολογισμό του αποσβέσιμου ποσού.

Λογιστική αξία είναι το ποσό στο οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται, μετά την αφαίρεση οποιωνδήποτε σωρευμένων αποσβέσεων και σωρευμένων ζημιών απομείωσης.

Αρχικό κόστος = Τιμολογιακή αξία + Δασμοί + Έξοδα εγκατάστασης , αποσυναρμολόγησης , απομάκρυνσης + Λοιπά έξοδα.

Τιμή κτήσης είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς (π.χ. ασφάλιστρα μεταφοράς, ναύλοι, δασμοί, δαπάνες εγκαταστάσεων κ.λπ.) και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις.

Ειδική για την Επιχείρηση αξία: είναι η παρούσα αξία των ταμειακών ροών που μία επιχείρηση αναμένει να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός στοιχείου του ενεργητικού και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή από τη διάθεση μίας υποχρέωσης¹¹

Αποτίμηση : α) Βασική = Κόστος κτήσης – Αποσβέσεις – Απομείωση Αξίας
β) Εναλλακτική = Αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία. Η αναπροσαρμογή γίνεται κάθε φορά που υπάρχουν ενδείξεις για ουσιώδη διαφορά. Αν ακολουθηθεί η μέθοδος

¹⁰ Λογιστική των Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων Kostas Aerakis

¹¹ Grant Thornton, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Grant Thornton, Δεκέμβριος 2004

α)Γίνεται έλεγχος για απομείωση.¹²

Εύλογη αξία: Είναι το ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαχθεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, στα πλαίσια μιας αμοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών τα οποία έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέλησή τους.

Η υπολειμματική αξία: ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η οντότητα εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του. Η υπολειμματική αξία μπορεί να αυξηθεί σε ποσό ίσο προς ή μεγαλύτερο της λογιστικής αξίας του. Αν αυξηθεί, η δαπάνη απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική εκτός και έως ότου η υπολειμματική αξία του μειωθεί μεταγενέστερα σε ποσό μικρότερο της λογιστικής αξίας του.

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι: Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι, είτε η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την οικονομική μονάδα, είτε η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο αναμένεται να επιτύχει η οικονομική μονάδα από το πάγιο αυτό στοιχείο (π.χ. ωφέλιμη διάρκεια ζωής μηχανήματος μετρημένη σε παραγωγικές ώρες).

6.3. Αρχική Αποτίμηση/Επιμέτρηση Παγίων

6.3.1. Αναγνώριση των ενσώματων παγίων στοιχείων

Το κόστος ενός στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο στην περίπτωση που:

1. πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και
2. το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντήρησης τηρούνται λογιστικά ως αποθέματα και αναγνωρίζονται, συνήθως, στα αποτελέσματα όταν αναλώνονται. Τα μεγαλύτερης, όμως, αξίας ανταλλακτικά και ο εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως πάγια

¹² Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36

περιουσιακά στοιχεία, όταν η επιχείρηση αναμένει να τα χρησιμοποιεί για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο. Ομοίως, αν τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε σχέση με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Το ΔΛΠ 16 δεν προσδιορίζει τη μονάδα αποτίμησης για την αναγνώριση, τι, δηλαδή, συνιστά στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Απαιτείται, συνεπώς, κρίση στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης στις ιδιαίτερες συνθήκες της επιχείρησης. Μπορεί να αρμόζει να συναθροιστούν τα επί μέρους επουσιώδη στοιχεία, όπως καλούπια, εργαλεία και μήτρες και να εφαρμοστούν τα κριτήρια στη συνολική αξία.

Σύμφωνα με αυτήν την αρχή της αναγνώρισης, η επιχείρηση αποτιμά κάθε κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων όταν αυτό πραγματοποιείται. Στις δαπάνες αυτές συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα για τη συμπλήρωση, την αντικατάσταση μέρους ή τη συντήρηση κάποιου στοιχείου του.

6.3.2. Αποτίμηση στο Κόστος Κτήσης (Αρχική καταχώρηση)

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 όλες οι δαπάνες οι οποίες απαιτούνται για να λειτουργήσει ένα πάγιο θα πρέπει να καταχωρηθούν ως μέρος αυτού, αυξάνοντας την αξία κτήσης του, με την προϋπόθεση να μη διαμορφώνουν την αξία του σε ποσό μεγαλύτερο της «εύλογης αξίας» του. Έτσι, ένα πάγιο στοιχείο εφ' όσον πληροί τις προϋποθέσεις καταχώρησης (περίπτωση 5.5.1.), αποτιμάται αρχικά στο κόστος κτήσης στο οποίο συμπεριλαμβάνονται:

- Η τιμή αγοράς στην οποία συμπεριλαμβάνονται και οι μη επιστρεπτέοι φόροι (π.χ. φόρος μεταβίβασης ακινήτων), καθώς και τυχόν εκπτώσεις.
- Τα άμεσα έξοδα τα οποία είναι απαραίτητα για να φτάσει το στοιχείο σε κατάσταση να χρησιμοποιηθεί.
- Το κόστος αποσυναρμολόγησης ή μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου και αποκατάστασης του χώρου εφ' όσον έχει καταχωρηθεί αντίστοιχη πρόβλεψη με βάση τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 37 (προβλέψεις, ενδεχόμενες απαιτήσεις).

Τα κριτήρια που θέτει το Πρότυπο αυτό είναι τα εξής:

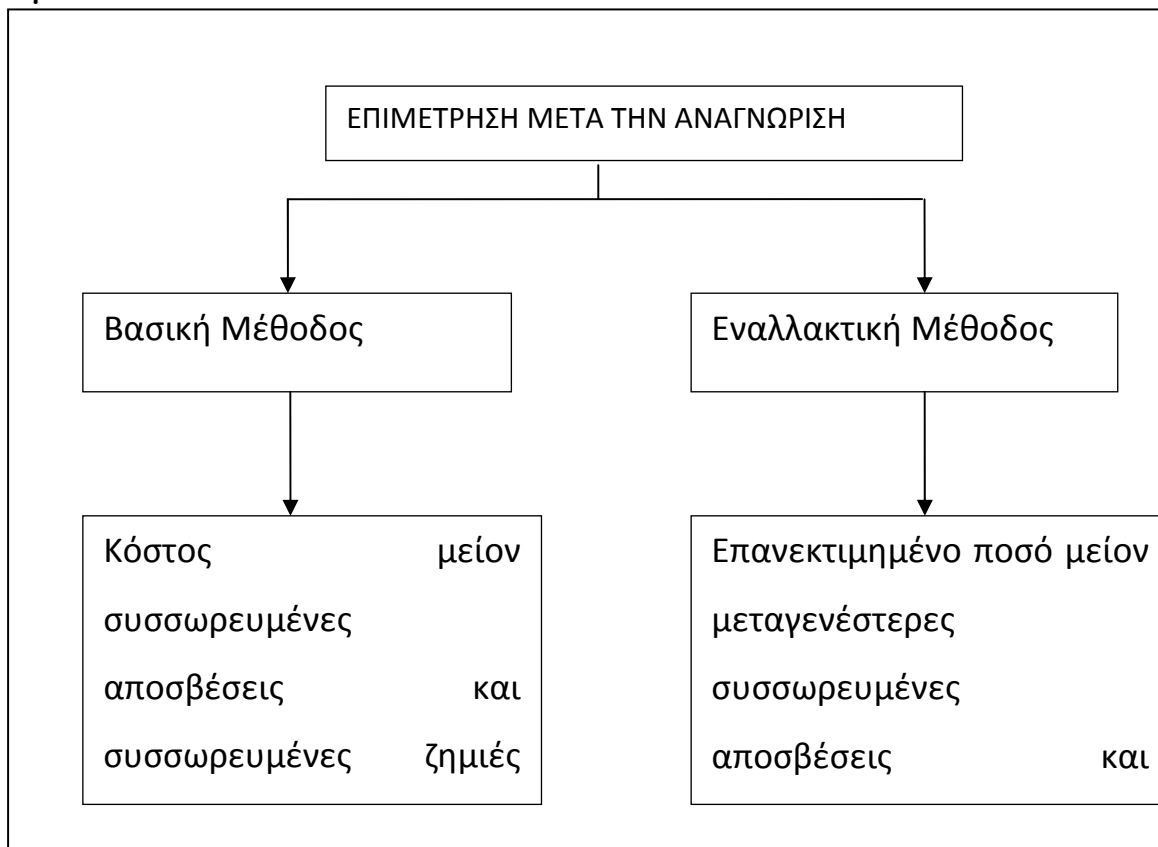
- Η επιχείρηση έχει αναλάβει μία υποχρέωση που προκύπτει από παρελθόντα γεγονότα.
- Υπάρχει πιθανότητα μελλοντικής εκροής για την κάλυψη της υποχρέωσης και
- Μία αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού είναι δυνατή.

Το ποσό αυτό (εφόσον δεν συντρέξει περίπτωση αναπροσαρμογής) μετά την αφαίρεση της υπολειμματικής του αξίας αποτελεί την αποσβεστέα αξία η οποία κατανέμεται στις χρήσεις με βάση την ωφέλιμη ζωή του συγκεκριμένου παγίου.

Ως προς την αρχική αποτίμηση των ιδιοκατασκευαζομένων παγίων το Δ.Λ.Π. 16 ορίζει ότι το κόστος με το οποίο θα καταχωρηθεί το πάγιο θα περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες οι οποίες χρειάστηκαν για να κατασκευαστεί με την προϋπόθεση να μην ξεπερνάει το ανακτήσιμο ποσό. Τυχόν δαπάνες που ξεπερνούν το ανακτήσιμο για την εταιρεία ποσό καταχωρούνται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσης¹³.

6.4. Αποτίμηση παγίων μετά την αρχική καταχώρηση (Μεταγενέστερη καταχώρηση)

Οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις έχουν πλέον να διαλέξουν ανάμεσα από δύο μεθόδους Λογιστικής πολιτικής. Η μικρομεσαία επιχείρηση λοιπόν, καλείται να επιλέξει ως λογιστική της πολιτική, όσον αφορά τη μεταγενέστερη αποτίμηση των παγίων μεταξύ της α) **Βασικής μεθόδου** και β) της **επιτρεπόμενης εναλλακτικής μεθόδου**.

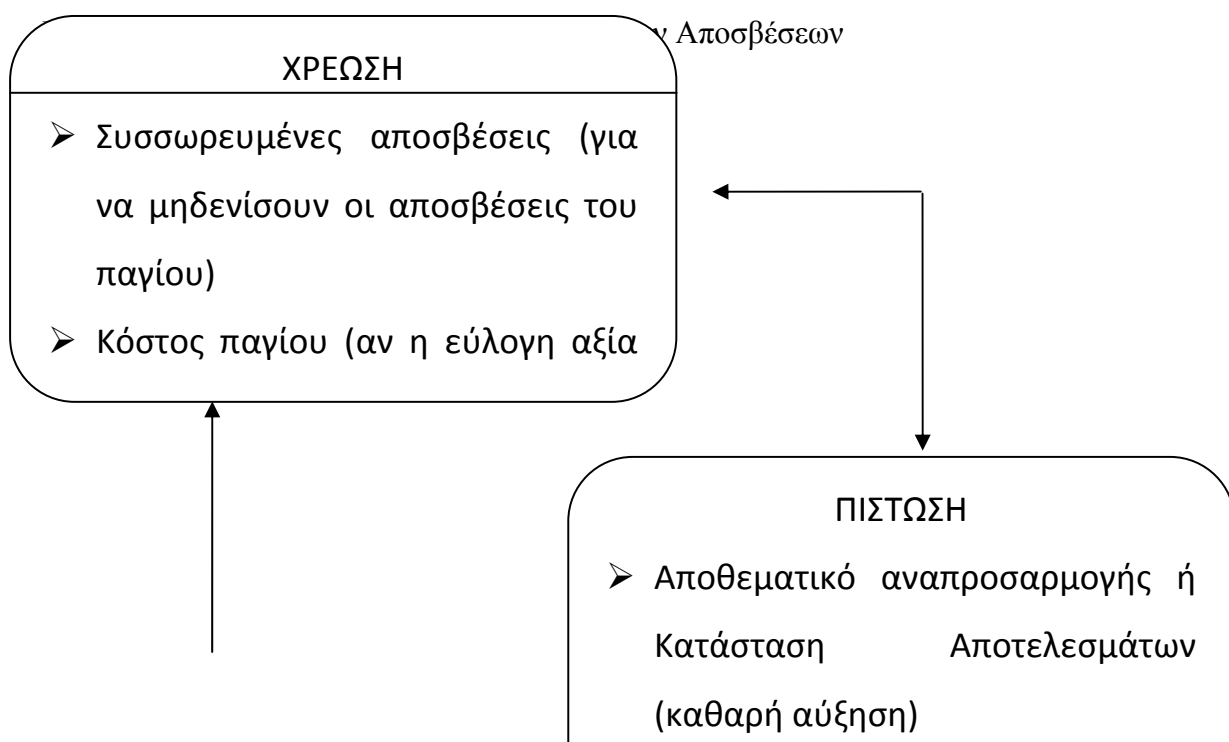


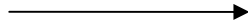
Ειδικότερα ακολουθώντας την **Βασική μέθοδο** σημαίνει ότι μετά την αναγνώρισή του ως στοιχείο του Ενεργητικού, ένα υλικό πάγιο στοιχείο πρέπει να λογιστικοποιείται στο κόστος του μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και συσσωρευμένες ζημιές απομείωσης.

Επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος σημαίνει ότι μετά την αναγνώριση ενός Παγίου ως στοιχείο Ενεργητικού, και εφ' όσον η εύλογη αξία αυτού μπορεί να αποτιμηθεί/επανεκτιμηθεί αξιόπιστα πρέπει να λογιστικοποιείται/αναπροσαρμόζεται στο επανεκτιμημένο ποσό, το οποίο είναι η εύλογη του αξία την ημερομηνία της επανεκτίμησης μείον οποιεσδήποτε μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και μεταγενέστερες απομειώσεις.

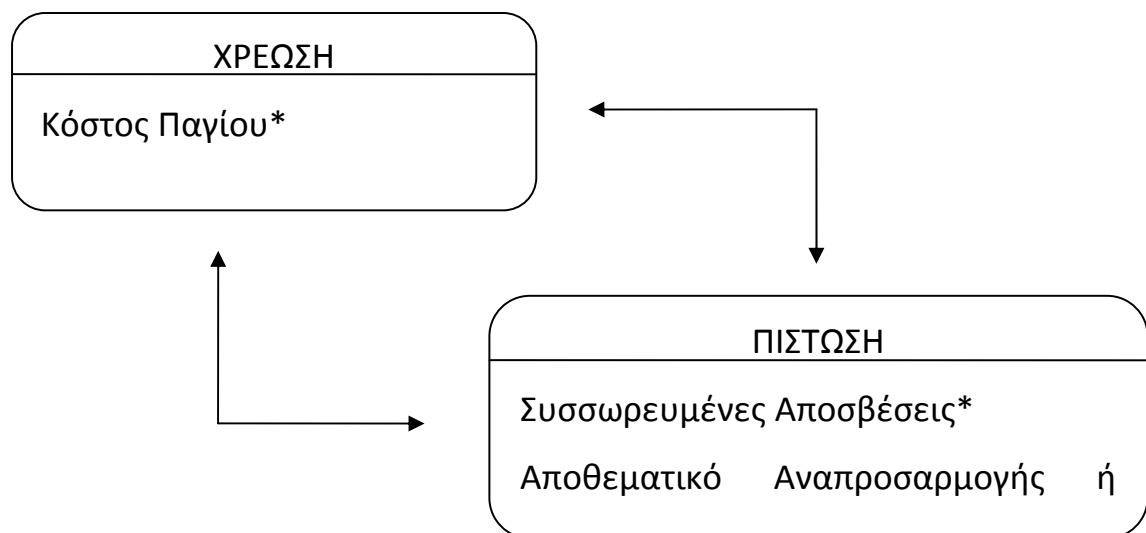
Όταν γίνει **επανεκτίμηση** τότε πρέπει να γίνονται επανεκτιμήσεις με επαρκή συχνότητα, έτσι ώστε η εκάστοτε λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από τη εύλογη αξία του παγίου κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Την επανεκτίμηση των υλικών παγίων του ενεργητικού μπορούμε να την χειριστούμε λογιστικά με τους εξής δύο τρόπους:





Δεύτερη Μέθοδος – Κατ’ Αναλογία Αύξηση Κόστους και Συσσωρευμένων Αποσβέσεων



*Η αύξηση στους λογαριασμούς «κόστος παγίου και «συσσωρευμένες αποσβέσεις» γίνεται σε αναλογία έτσι ώστε η καθαρή λογιστική αξία του παγίου να ισούται με την αναπροσαρμοσμένη του αξία.

6.5. Λογιστική Απεικόνιση της Αναπροσαρμογής

1. Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου **αυξάνεται** ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η αύξηση θα πιστώνεται κατ’ ευθείαν στην καθαρή θέση (Ίδια Κεφάλαια), υπό τον τίτλο διαφορές αναπροσαρμογής (ή *Πλεόνασμα αναπροσαρμογής*). Όμως, μια αύξηση λόγω αναπροσαρμογής θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσης, κατά την έκταση που αναστρέφει μία προηγούμενη υποτίμηση

του ιδίου περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε προηγουμένως αναγνωριστεί στα αποτελέσματα. Η μεταφορά αυτή θα μεταφερθεί τελικά στα «Αποτελέσματα εις νέο» με δύο τρόπους:

- Είτε σταδιακά ανάλογα με το ποσοστό της απόσβεσης του παγίου που αφορά,
- Είτε συνολικά κατά τον χρόνο λήξης της ωφέλιμης ζωής ή πώλησής του.

Συγκεκριμένα:

Τα πλεονάσματα αναπροσαρμογής που περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση, αναφορικά με στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μπορεί να μεταφερθούν άμεσα στο υπόλοιπο κερδών εις νέο, όταν το περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται. Αυτό μπορεί να συνεπάγεται τη μεταφορά ολόκληρου του πλεονάσματος, όταν το περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται ή εκποιείται. Ωστόσο, μέρος του πλεονάσματος μπορεί να μεταφέρεται κατά τη διάρκεια της χρήσης του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση. Σε τέτοια περίπτωση, το ποσό του πλεονάσματος που μεταφέρεται θα αποτελούταν από τη διαφορά μεταξύ της βασιζόμενης στην αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία απόσβεσης και της βασιζόμενης στην αρχική τιμή του περιουσιακού στοιχείου απόσβεσης.

1. Αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου **μειώνεται** ως αποτέλεσμα μιας αναπροσαρμογής, η μείωση πρέπει να αναγνωρίζεται στα «αποτελέσματα χρήσης». Όμως, η μείωση θα χρεώνεται απ' ευθείας στην καθαρή θέση στις διαφορές αναπροσαρμογής (πλεόνασμα αναπροσαρμογής) κατά την έκταση που υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στο πλεόνασμα αναπροσαρμογής, αναφορικά με το περιουσιακό στοιχείο αυτό.

Σημείωση: Οι επιδράσεις των φόρων στα έσοδα, αν υπάρχουν, που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων, αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος.

Οποιοσδήποτε από τους παραπάνω δύο χειρισμούς ακολουθηθεί δεν επιτρέπεται η καταχώρηση εσόδου από Διαφορές Αναπροσαρμογής στα Αποτελέσματα Χρήσης. Η μεταφορά των «Διαφορών Αναπροσαρμογής» στα «Αποτελέσματα εις νέο» πραγματοποιείται απευθείας μέσω των ίδιων κεφαλαίων. Οι κινήσεις αυτές καταχωρούνται στην «Κατάσταση μεταβολών των Ίδιων Κεφαλαίων». Αναφέρονται οι ακόλουθοι κανόνες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων:

- Όταν αυξάνεται η λογιστική αξία ενός παγίου λόγω αναπροσαρμογής η αύξηση αυτή πρέπει να καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων με τίτλο «Διαφορές αναπροσαρμογής».

Παράδειγμα: Η «Κική Α.Ε.» μας ζητά να την συμβουλέψουμε για το υλικό πάγιο της δίνοντάς μας τα παρακάτω στοιχεία κατά την 31/12/20X9: Αγορά κτιρίου αντί €5.000.000 στις 31/12/2005 και ετήσιος συντελεστής απόσβεσης 10%. Στις 31/12/2008 η πραγματική αξία του κτιρίου εκτιμάται €6.200.000 και η επιχείρηση αποφασίζει να χρησιμοποιήσει την εναλλακτική μέθοδο της αποτίμησης του κτιρίου. Ποιοι οι υπολογισμοί και ποιες οι λογιστικές εγγραφές που θα γίνουν;

Κόστος Κτήσης	5.000.000
Μείον: Αποσβέσεις ετών (2006,2007,2008)	1.500.000
(5.000.000 X 10% X 3)	
Αναπόσβεστη αξία (α).....	3.500.000
Πραγματική αξία (β)	6.200.000
Διαφορές αναπροσαρμογής (β-α)	2.700.000

Λογιστικές Εγγραφές

	<i>ΧΡΕΩΣΗ</i>	<i>ΠΙΣΤΩΣΗ</i>
11.99Αποσβεσμένο κτίριο	1.500.000	
(εις) 11.00Κτίρια		1.500.000
-----		-----
11.00Κτίρια	2.700.000	
(εις) Ίδια Κεφάλαια		2.700.000
(Διαφορές	Αναπροσαρμογής)	

- Στην περίπτωση που η αύξηση της λογιστικής αξίας ενός παγίου λόγω αναπροσαρμογής αναστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση του που είχε καταχωρηθεί στα αποτελέσματα χρήσεως, τότε η αναπροσαρμογή αυτή καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως και συγκεκριμένα στα έσοδα.

- Όταν μειώνεται η λογιστική αξία ενός παγίου λόγω υποτίμησης, η μείωση αυτή πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως. Όμως, μια μείωση λόγω υποτίμησης πρέπει να βαρύνει τις «Διαφορές αναπροσαρμογής» κατά την έκταση που η μείωση αυτή δεν υπερβαίνει το ποσό που περιλαμβάνεται στο λογαριασμό «Διαφορές αναπροσαρμογής» σε σχέση με το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.¹⁴
- Οι διαφορές αναπροσαρμογής μεταφέρονται από το λογαριασμό «Διαφορές αναπροσαρμογής» στο λογαριασμό 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον» απευθείας και όχι μέσω του λογαριασμού «Αποτελέσματα χρήσης» με δύο τρόπους:
 - Τμηματικά σε κάθε χρήση ανάλογα με τις αποσβέσεις του παγίου
 - Εφάπαξ με την ολοσχερή απόσβεση του παγίου ή την πώλησή του.

Κλείνοντας με τις μεθόδους αποτίμησης/επιμέτρησης πρέπει να αναφερθούμε και στην πραγματική διάσταση των μεθόδων και πως αντιμετωπίζονται από τις μικρομεσαίες και όχι μόνο επιχειρήσεις. Βεβαίως και είναι παγκοσμίως γνωστό πως ο Έλληνας είναι γεννημένος επιχειρηματίας, επίσης γνωστός είναι και ο όρος «Δημιουργική Λογιστική». Το ΔΛΠ 16 ακριβώς για τις δύο παραπάνω επιλογές μεταξύ του μοντέλου κόστους και του μοντέλου επανεκτίμησης, γίνεται καταχρηστικό εργαλείο από διάφορες Μικρομεσαίες και όχι μόνο επιχειρήσεις που επιζητούν να προσελκύσουν πελάτες, μετόχους, επενδυτές κτλ. Θέτουν σε εφαρμογή το σχέδιο «**Δημιουργική Λογιστική**».

α) Επιχειρήσεις που επιδιώκουν να παρουσιάζουν «διογκωμένα κέρδη» δεν επιλέγουν την επανεκτίμηση έτσι ώστε οι αποσβέσεις να υπολογίζονται πάνω στο ιστορικό κόστος (μικρότερες αποσβέσεις = περισσότερα κέρδη), και,

β) οντότητες που θέλουν να δείχνουν «Ισχυρό Ισολογισμό» και χαμηλό δείκτη δανείων προς Ίδια Κεφάλαια επιλέγουν την επανεκτίμηση (δημιουργία αποθεματικού από επανεκτίμηση)

Αυτό δημιουργεί πρόβλημα συγκρισιμότητας των διαφόρων οντοτήτων.

¹⁴ Δασόπουλος Τ., «Η αποτίμηση της περιουσίας με βάση την εύλογη αξία», Ναυτεμπορική, 29/12/04

6.6. Λογιστική των αποσβέσεων

6.6.1. Αποσβέσεις στο Δ.Λ.Π. 16

Σύμφωνα με την αρχή συσχέτισης των εσόδων με τα έξοδα το αποσβεστέο ποσό ενός παγίου κατανέμεται με τρόπο συστηματικό καθ' όλη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου όπως αυτή προσδιορίζεται από την εταιρεία, έτσι ώστε η δαπάνη αποσβέσεως να συσχετίζεται με τα αντίστοιχα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την χρησιμοποίησή του.¹⁵

Οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι αποσβέσεων είναι οι εξής:

- Σταθερή μέθοδος: Διαιρώντας την αποσβεστέα αξία (κόστος κτήσης μείον την υπολειμματική αξία) με τον αριθμό των ετών της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου προκύπτει το σταθερό ετήσιο ποσό απόσβεσης.

Ποσό απόσβεσης ανά περίοδο χρήσης = (Κόστος – Υπολειμματική αξία)

Ωφέλιμη ζωή

- Φθίνουσα μέθοδος: Κατά τη φθίνουσα μέθοδο, οι αποσβέσεις βαίνουν προοδευτικά μειούμενες. Υπάρχουν οι εξής δύο (2) παραλλαγές αυτής της μεθόδου:

- Μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί μειούμενης αξίας: Οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει ενός σταθερού ποσοστού
- Μέθοδος του μειούμενου ποσοστού αποσβέσεως επί της αναπόσβεστης αξίας: το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο παρέχει υπηρεσίες ίδιας αξίας ανά έτος και κατ' επέκταση η παρούσα αξία αυτών των υπηρεσιών μικραίνει όσο ο χρόνος παροχής υπηρεσιών απομακρύνεται από την ημερομηνία κατάρτισης του πίνακα αποσβέσεων.

Ποσοστό (%) = $1 \left(\frac{\Omega\text{φέλιμη ζωή}}{\sqrt{\text{υπολειμματική αξία/Κόστος}}} \right)$

- Μέθοδος παραγόμενων μονάδων. Διαιρώντας την αποσβεστέα αξία με το συνολικό αριθμό μονάδων που εκτιμάται ότι το πάγιο θα παράγει σε ολόκληρη την ωφέλιμη ζωή του, προκύπτει η απόσβεση ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος.

¹⁵ Καβαριάς Λ., «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα 2003

6.6.2. Σύγκριση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων:

Οι αποσβέσεις λογίζονται βάσει σταθερών συντελεστών που ορίζει η Φορολογική Νομοθεσία (Π/Δ 100/98 το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές).

Οι συντελεστές απόσβεσης παραμένουν ίδιοι ανά κατηγορία παγίου ανεξάρτητα της χρήσης στην οποία υπόκειται από την εταιρεία και χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η ωφέλιμη ζωή του παγίου.

Πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτούνται μέσω leasing δεν θεωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας και δεν εμφανίζονται στις ενσώματες ακινητοποιήσεις της. Ως εκ τούτου δεν υπόκεινται σε απόσβεση βάση της ωφέλιμης ζωής τους, ενώ τα αποτελέσματα χρήσης βαρύνονται μόνο από τα μισθώματα που καταβάλλονται από την επιχείρηση για την χρήση τους.

6.7. Λογιστική των Πωλήσεων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων

Οι ζημιές ή τα κέρδη που προκύπτουν κατά την πώληση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία έγινε η συναλλαγή. Οι ζημιές ή τα κέρδη υπολογίζονται σαν τη διαφορά μεταξύ του ποσού πώλησης και της τρέχουσας αξίας του παγίου (αναπόσβεστη αξία).

Εάν υπάρχει στα αποθεματικά υπεραξία που έχει προκύψει από ανατίμηση του πωλούμενου παγίου (διαφορές αναπροσαρμογής) η αξία αυτή μεταφέρεται στα κέρδη εις νέον απ' ευθείας με εσωτερική μεταφορά χωρίς να καταχωρηθεί στα αποτελέσματα χρήσης. Σημειώνεται ότι το κέρδος ή ζημιά από πώληση σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. αποτελεί λειτουργικό αποτέλεσμα και ως τέτοιο θα πρέπει να εμφανίζεται στα αποτελέσματα χρήσης.

6.7.1. Σύγκριση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Το κέρδος ή ζημιά από την πώληση παγίου στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αντιμετωπίζεται σαν έκτακτο αποτέλεσμα.

6.8. Αποζημίωση για Ζημιές ή Απομείωση της Αξίας των Ενσώματων Ακινήσεων

Η Διερμηνεία (S.I.C.) 14 αναφέρεται στη λογιστική αντιμετώπιση της απομείωσης που λαμβάνει η επιχείρηση εξαιτίας μείωσης της αξίας ενός παγίου στοιχείου ή για τη ζημία από την καταστροφή του. Συγκεκριμένα, η εν λόγω Διερμηνεία ορίζει ότι οι απομειώσεις ή οι ζημίες στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων, οι σχετικές απαιτήσεις για πληρωμές αποζημιώσεων από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή για αντικατάσταση περιουσιακών στοιχείων αποτελούν ξεχωριστά γεγονότα και πρέπει να λογιστικοποιούνται διακεκριμένα. Ειδικότερα, η χρηματική ή μη αποζημίωση από τρίτους για στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων λογιστικοποιείται σαν έσοδο στη χρήση.¹⁶

6.9. Ενσώματες Ακινητοποιήσεις και Αναβαλλόμενη Φορολογία

Αναβαλλόμενοι φόροι προκύπτουν στην περίπτωση που υπάρχει διαφορά μεταξύ της φορολογητέας βάσης ενός περιουσιακού στοιχείου σε σχέση με την αξία που αυτό εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρείας.

Έτσι στην περίπτωση των ενσώματων ακινητοποιήσεων (και σε σχέση κυρίως με την ελληνική φορολογική νομοθεσία) αναβαλλόμενοι φόροι μπορούν να προκύψουν:

- Όταν οι συντελεστές απόσβεσης που έχει καθορίσει η εταιρεία είναι διαφορετικοί από τους αντίστοιχους φορολογικούς συντελεστές. Στην περίπτωση αυτή η λογιστική αξία του παγίου διαφοροποιείται από την αξία που αποδίδεται στο πάγιο για φορολογικούς σκοπούς.
- Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου. Με βάση την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία αναπροσαρμογές επιτρέπεται να γίνονται μόνο σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2065/1992. Κατά συνέπεια εάν η εταιρεία προβεί σε αναπροσαρμογή της αξίας ενός παγίου θα δημιουργηθεί διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής αξίας.

6.9.1. Διαφορά στις αποσβέσεις

Στην περίπτωση που οι φορολογικές αποσβέσεις που έχουν ήδη καταχωρηθεί στα βιβλία είναι υψηλότερες των λογιστικών (βάσει Δ.Λ.Π.) προκύπτει αναβαλλόμενη

¹⁶ Γεωργίου Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS», εκδ. Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003

φορολογική υποχρέωση. Η υποχρέωση αυτή καταχωρείται σε πίστωση του παθητικού και χρέωση των αποτελεσμάτων της χρήσης σαν δαπάνη. Η διαφορά λειτουργεί κατά την διάρκεια των αποσβέσεων ως εξής:

- Για το χρονικό διάστημα που διενεργούνται ταυτόχρονα φορολογικές και λογιστικές αποσβέσεις η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αυξάνεται.
- Μετά το τέλος των φορολογικών αποσβέσεων και για όσο διάστημα διενεργούνται λογιστικές αποσβέσεις η υποχρέωση μειώνεται.
- Κατά την ολοκλήρωση και των λογιστικών αποσβέσεων η διαφορά θα πρέπει να έχει εξισωθεί.

6.9.2. Διαφορά στην αναπροσαρμογή της αξίας

Σε περίπτωση στην οποία η εταιρεία ακολουθώντας τον εναλλακτικό χειρισμό του Δ.Λ.Π. 16 αναπροσαρμόσει την αξία ενός παγίου στοιχείου η οποία δεν αναγνωρίζεται φορολογικά προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογία, καθότι η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα διαφέρει από την φορολογική του βάση.

Αυτό συμβαίνει διότι όπως αναφέρθηκε προηγουμένως η διαφορά που θα προκύψει μεταξύ των αποσβέσεων που η εταιρεία θα υπολογίσει (επί της αναπροσαρμοσμένης αξίας), σε σχέση με αυτές που οι φορολογικές αρχές θα αναγνωρίσουν (π.χ. επί της αρχικής αξίας κτήσης), θα μεταφερθούν από τον λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων «πλεόνασμα ανατίμησης – διαφορές αναπροσαρμογής» στο λογαριασμό «κέρδη εις νέον». Η διαφορά αυτή θεωρείται πραγματοποιημένο κέρδος για την εταιρεία και μπορεί να διανεμηθεί σε περίπτωση που η διοίκηση της εταιρείας το αποφασίσει.¹⁷

Έτσι από τη μία πλευρά η εταιρεία κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου υπολογίζει μεγαλύτερο ποσό αποσβέσεων από αυτό που ο νόμος της επιτρέπει με συνέπεια τα φορολογικά της κέρδη να μην επηρεάζονται, χάνοντας έτσι το δικαίωμα της έκπτωσης από τα έσοδά της του επιπλέον ποσού των αποσβέσεων, ενώ από την άλλη πλευρά το όφελος από το πλεόνασμα της ανατίμησης θα φορολογηθεί κανονικά.

6.9.3. Σύγκριση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν προκύπτει υποχρέωση λογιστικής απεικόνισης της αναβαλλόμενης Φορολογικής υποχρέωσης ή αίτησης.

¹⁷ Δασόπουλος Τ., «Η αποτίμηση της περιουσίας με βάση την εύλογη αξία», Ναυτεμπορική, 29/12/04

6.10. Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία για κάθε κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ανεξάρτητα από τη μέθοδο με βάση την οποία αποτιμώνται τα πάγια:

- Τις βάσεις αποτίμησης για τον καθορισμό της λογιστικής αξίας προ αποσβέσεων
- Τη λογιστική αξία προ αποσβέσεων και τη σωρευμένη απόσβεση αρχής και τέλους χρήσης
- Τις μεθόδους απόσβεσης
- Τους συντελεστές απόσβεσης ή τις ωφέλιμες ζωές
- Συμφωνία της λογιστικής αξίας αρχής και τέλους χρήσης που να εμφανίζει: αποκτήσεις μέσω επιχειρηματικών ενοποιήσεων, αυξήσεις ή μειώσεις από αναπροσαρμογές, ζημίες απομείωσης, καθαρή συναλλαγματική διαφορά από μετατροπή οικονομικών καταστάσεων μιας αλλοδαπής οικονομικής μονάδας.
- Την πραγματική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων όταν αυτή διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική αξία και εφόσον εφαρμόζεται η βασική μέθοδος του ιστορικού κόστους.

Όταν τα στοιχεία των ενσώματων ακινητοποιήσεων εμφανίζονται με αξία που προήλθε από αναπροσαρμογή, τότε πρέπει να γνωστοποιούνται οι εξής πληροφορίες:

- Η βάση αναπροσαρμογής
- Η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής
- Οι διαφορές αναπροσαρμογής
- Η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όπως θα προέκυπτε αν εφαρμόζοταν η βασική μέθοδος του ιστορικού κόστους
- Τυχόν περιορισμοί ως προς τη διανομή του πλεονάσματος από την αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων προς τους μετόχους.¹⁸

6.11. Βασικές Διαφορές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

¹⁸ Grant Thornton, «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ». Εκδ. Grant Thornton, Δεκέμβριος 2004

Δ.Λ.Π. 16	Ε.Λ.Π.
<p>1. Οι αναπροσαρμογές της αξίας των παγίων πρέπει να γίνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα, ώστε οι λογιστικές αξίες να μην διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές. Οι αναπροσαρμογές αυτές πρέπει να γίνονται με βάση την εκτίμηση που αναλαμβάνεται με επαγγελματίες εκτιμητές.</p>	<p>1. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στην αξία κτήσης δεν επιτρέπεται η αναπροσαρμογή της αξίας αυτής. Κατ' εξαίρεση, η αναπροσαρμογή επιτρέπεται με εφαρμογή ειδικού νόμου. Ο φορολογικός νόμος 2065/1992 καθιέρωσε την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) ανά τετραετία από τη χρήση 1992.</p>
<p>2. Τα έξοδα κτήσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων (π.χ. φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά έξοδα) βαρύνουν το κόστος του παγίου.</p>	<p>2. Τα έξοδα κτήσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων χαρακτηρίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.</p>
<p>3. Το πάγιο πρέπει να αποσβένεται σύμφωνα με τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, η οποία προσδιορίζεται από τις εκτιμήσεις της επιχείρησης λαμβάνοντας υπόψη τη φυσιολογική φθορά του και την τεχνική απαξίωσή του.</p>	<p>3. Οι αποσβέσεις των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι υποχρεωτικές και πρέπει να διενεργούνται με βάση τους συντελεστές που ορίζει το Π.Δ. 100/1998. Σε περίπτωση που χρησιμοποιηθούν ανώτεροι συντελεστές, η επιχείρηση δεν απαλλάσσεται φορολογικά για τις πρόσθετες αποσβέσεις, ενώ σε περίπτωση χρήσης χαμηλότερων συντελεστών χάνει το δικαίωμα έκπτωσης των υπόλοιπων αποσβέσεων σε μελλοντικές χρήσεις.</p>
<p>4. Επιτρέπει επανεξέταση της μεθόδου απόσβεσης των παγίων στοιχείων. Αν υπάρχει μεταβολή στον ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από αυτά τα πάγια, η μέθοδος πρέπει να</p>	<p>4. Επιβάλλεται πάγια εφαρμογή της σταθερής μεθόδου. Κατ' εξαίρεση η απόσβεση ορισμένων καινούργιων μηχανημάτων, που έχουν αποκτηθεί από 1.1.1998 και έπειτα μπορούν να</p>

τροποποιείται.	διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο (μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί μειούμενης αξίας).
5. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και η δαπάνη της απόσβεσης να αναπροσαρμόζεται σε περίπτωση που οι προσδοκίες διαφέρουν σημαντικά από τις προηγούμενες εκτιμήσεις.	5. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου δε λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόσβεσης και ως εκ τούτου δεν επανεξετάζεται.

7. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32

7.1. Εισαγωγή

Η λογιστική των χρηματοοικονομικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων προσδιορίζεται από το Δ.Λ.Π. Νο 32 και Νο 39. Συγκεκριμένα το Δ.Λ.Π. Νο 32 θέτει τους κανόνες που πρέπει να ακολουθούνται για την παρουσίαση των χρηματοπιστωτικών μέσων στις οικονομικές Καταστάσεις, καθώς και τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να γίνουν, ενώ το Δ.Λ.Π. 39 προσδιορίζει του λογιστικούς χειρισμούς που θα πρέπει να ακολουθούνται για την καταχώρηση και αποτίμηση των στοιχείων αυτών.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 32 είναι σε συνδυασμό με το Δ.Λ.Π. 39, να βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τη σημασία και την επίδραση των χρηματοοικονομικών μέσων, στην οικονομική θέση, στα αποτελέσματα, αλλά και στις ταμειακές ροές της επιχείρησης.

Το Δ.Λ.Π. 32 αποτελεί τον οδηγό για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, καθώς και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις αυτής. Στόχος του Προτύπου είναι η παροχή στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, πληροφοριών που ξεφεύγουν από τα στενά οικονομικά δεδομένα και άπτονται διοικητικών και επιχειρηματικών πρακτικών.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 39 είναι να προσδιορίσει τις λογιστικές πολιτικές που πρέπει να ακολουθούνται για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, καθώς και ορισμένων συμβάσεων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Στην παρούσα εργασία δεν θα γίνει περισσότερη ανάλυση στο Δ.Λ.Π. 39 παρά μόνο σε ότι σχετίζεται με το Δ.Λ.Π. 32.

Τα σχετικά θέματα έχουν αποτελέσει αντικείμενο πολλών συζητήσεων για δύο κυρίως λόγους.

- Η δυνατότητα που παρέχεται από τα σχετικά πρότυπα αποτίμησης ορισμένων χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού στην πραγματική του αξία (fair value)
- Τα Πρότυπα αυτά ασχολούνται με αρκετά αντικείμενα (παράγωγα, αντιστάθμιση κινδύνου, σύνθετα χρηματοπιστωτικά προϊόντα) τα οποία είτε δεν είναι ευρέως διαδεδομένα στην ελληνική επιχειρηματική πρακτική, είτε αποτελούν εξειδικευμένα αντικείμενα με τα οποία ασχολούνται κυρίως τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

7.2. Πεδίο εφαρμογής και Εννοιολογική Προσέγγιση

Τα πρότυπα εφαρμόζονται και καθορίζουν του λογιστικούς κανόνες και χειρισμούς οι οποίοι θα πρέπει να ακολουθούνται για την καταχώρηση, αποτίμηση, παρουσίαση και γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις των χρηματοπιστωτικών μέσων. Προκειμένου επομένως να προχωρήσουμε στην εφαρμογή αυτών των κανόνων θα πρέπει πρώτα να ορίσουμε τι είναι τα

χρηματοπιστωτικά μέσα. Οι ορισμοί που δίνονται από το Δ.Λ.Π. 32 είναι οι ακόλουθοι:

Χρηματοοικονομικό μέσο: είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού, χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο σε άλλη επιχείρηση.

Χρηματοοικονομικό στοιχείο του ενεργητικού: είναι κάθε περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

- Ταμειακά διαθέσιμα.
- Συμβατικό δικαίωμα λήψης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου από άλλη επιχείρηση.
- Συμβατικό δικαίωμα ανταλλαγής χρηματοπιστωτικών μέσων με άλλη επιχείρηση, με όρους πιθανά ευνοϊκούς.
- Κάθε τίτλος συμμετοχής σε άλλη επιχείρηση.
- Μία σύμβαση η οποία θα διακανονιστεί ή ενδεχομένως να διακανονιστεί με συμμετοχικούς τίτλους της επιχείρησης (παράγωγο προϊόν ή μη παράγωγο προϊόν)

Χρηματοοικονομική Υποχρέωση: είναι κάθε συμβατική υποχρέωση για:

- Παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού σε άλλη επιχείρηση.
- Ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων με άλλη επιχείρηση, με όρους πιθανά δυσμενείς.
- Μία σύμβαση η οποία θα διακανονιστεί ή ενδεχομένως να διακανονιστεί με συμμετοχικούς τίτλους της επιχείρησης (παράγωγο προϊόν ή μη παράγωγο προϊόν).

Συμμετοχικός Τίτλος: είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει το καθαρό δικαίωμα στα ίδια κεφάλαια μιας άλλης επιχείρησης (π.χ. κοινές μετοχές).

Εύλογη Αξία: είναι το ποσό για το οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού θα μπορούσε να ανταλλαχθεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με επίγνωση και με τη θέλησή τους σε μία αντικειμενική συναλλαγή.

Μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου: είναι η μέθοδος του υπολογισμού του αποσβεστέου κόστους και της κατανομής των τόκων (εσόδων ή εξόδων) ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου κατά τη διάρκειά του.

Πραγματικό επιτόκιο: είναι το επιτόκιο που εξισώνει τις προεξοφλημένες εκτιμώμενες μελλοντικές εισπράξεις ή πληρωμές κατά τη διάρκεια της ζωής του χρηματοοικονομικού στοιχείου, με την καθαρή λογιστική του αξία.¹⁹

Η ελευθερία επιλογής μεταξύ τριών διαφορετικών μεθόδων αποτίμησης των συμμετοχών σε θυγατρικές και συγγενείς επιχειρήσεις στις ατομικές καταστάσεις του επενδυτή, αποτελεί μια ένδειξη της μειωμένης σημασίας που δίνεται από τα Δ.Π.Χ.Π. στις ατομικές σε σύγκριση με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Δεν αποτελούν χρηματοπιστωτικά μέσα και επομένως δεν εμπίπτουν στις σχετικές διατάξεις τα ακόλουθα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεων:

Στοιχεία του Ενεργητικού τα οποία είναι:

- Άυλα πάγια (δικαίωμα χρήσης, άδειες εκμετάλλευσης, κ.λ.π.)
- Ενσώματα πάγια
- Αποθέματα
- Πάγια που χρησιμοποιούνται με χρηματοδοτική μίσθωση (τα οποία με βάση το Δ.Λ.Π. 17 απεικονίζονται στον Ισολογισμό).

Όλα τα παραπάνω στοιχεία δίνουν πιθανά τη δυνατότητα με την εκποίηση του για την απόκτηση μετρητών ή άλλων περιουσιακών στοιχείων, αλλά δεν συνιστούν δικαίωμα για αυτήν την απόκτηση.

- Οι προκαταβολές που έχουν δοθεί σε προμηθευτές για την απόκτηση αποθεμάτων ή υπηρεσιών, επειδή δεν προβλέπεται αυτές να καλυφθούν με μετρητά ή με άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.
- Για τους ίδιους λόγους δεν περιλαμβάνονται οι προκαταβολές που έχουν ληφθεί από πελάτες για μελλοντική πώληση αποθεμάτων ή υπηρεσιών.
- Υποχρεώσεις ή απαιτήσεις που δεν είναι συμβατικές, αλλά επιβάλλονται από κρατικές ρυθμίσεις (π.χ. αυτές που σχετίζονται με το φόρο εισοδήματος), δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά μέσα, παρά το γεγονός ότι θα καλυφθούν με μετρητά ή άλλα χρηματοοικονομικά μέσα. Επομένως, ο λογαριασμός «Φόροι – Τέλη» που το πιστωτικό του υπόλοιπο εμφανίζεται στο παθητικό, αλλά και τα χρεωστικά του υπόλοιπα που εμφανίζονται στους «Χρεώστες διάφορους» και αφορούν απαιτήσεις για την προκαταβολή φόρου εισοδήματος ή άλλους φόρους (π.χ. Φ.Π.Α.), δεν είναι χρηματοοικονομικό μέσο.

¹⁹ Grant Thornton, «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», Εκδ. Grant Thornton, Δεκέμβριος 2004

- Απαιτήσεις ή υποχρεώσεις που δεν συνεπάγονται τη μεταβίβαση μετρητών ή άλλων χρηματοπιστωτικών στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων, όπως μια προκαταβολή που δόθηκε για απλή μίσθωση παγίου ή μια προκαταβολή που λήφθηκε για παρόμοια αιτία, δεν είναι χρηματοπιστωτικά μέσα, γιατί αυτά τα στοιχεία δεν δημιουργούν το άμεσο δικαίωμα για λήψη μετρητών ή χρηματοοικονομικών στοιχείων Ενεργητικού.
- Το κόστος αγοράς ιδίων μετοχών δεν αποτελεί χρηματοοικονομικό μέσο, αλλά στοιχείο μειωτικό των ιδίων κεφαλαίων.
- Η υποχρέωση της εταιρίας να εκδώσει ή να παραδώσει δικές της μετοχές δεν είναι χρηματοοικονομικό μέσο, αφού δεν προβλέπεται να καλυφθεί με μετρητά ή άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο του Ενεργητικού.
- Τα δικαιώματα μειοψηφίας στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν είναι χρηματοοικονομικό μέσο.
- Οι μεταβατικοί λογαριασμοί του ενεργητικού και του Παθητικού, στο βαθμό που αφορούν προπληρωθέντα έξοδα ή προεισπραχθέντα έξοδα και δε συνιστούν συμβατικές υποχρεώσεις για λήψη ή παράδοση μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων του Ενεργητικού, δεν αφορά χρηματοοικονομικά μέσα.
- Οι προβλέψεις στο βαθμό που δεν συνιστούν συμβατικές υποχρεώσεις για παράδοση μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων του Ενεργητικού, επίσης δεν αφορούν χρηματοοικονομικά μέσα.

7.3. Ταξινόμηση Χρηματοοικονομικών Μέσων

Ο εκδότης ενός χρηματοοικονομικού μέσου θα πρέπει να κατατάσσει αυτό κατά την αρχική αναγνώριση του ως χρηματοοικονομική απαίτηση, χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο με βάση την ουσία της σύμβασης και τους ορισμούς των Προτύπων.

Τα κριτήρια που πρέπει να ικανοποιούνται προκειμένου να χαρακτηριστεί ένα χρηματοοικονομικό μέσο ως συμμετοχικός τίτλος είναι τα ακόλουθα:

- Το χρηματοοικονομικό μέσο δεν περιέχει συμβατική υποχρέωση να παραδοθούν χρήματα ή άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο του Ενεργητικού σε άλλη επιχείρηση.

- Το χρηματοοικονομικό μέσο δεν περιέχει συμβατική υποχρέωση να ανταλλαχθεί με χρηματοοικονομικά στοιχεία του Ενεργητικού ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις άλλης επιχείρησης, με όρους πιθανόν δυσμενής για τον εκδότη.
- Το χρηματοοικονομικό μέσο θα διακανονιστεί με στοιχεία των Ιδίων Κεφαλαίων του εκδότη και είναι:
 - Ένα μη παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο το οποίο περιλαμβάνει μη συμβατική δέσμευση του εκδότη να παραδώσει ένα μεταβλητό αριθμό συμμετοχικών του τίτλων.
 - Ένα παράγωγο το οποίο θα διακανονιστεί από τον εκδότη με την ανταλλαγή ενός καθορισμένου ποσού χρημάτων ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου του Ενεργητικού, με καθορισμένο αριθμό συμμετοχικών του τίτλων.

Για την κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού μέσου ως υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο, λαμβάνεται υπόψη η οικονομική ουσία και οι όροι εκπλήρωσης του μέσου και όχι ο νομικός τύπος βάσει του οποίου έχει εκδοθεί.²⁰

7.4. Παρουσίαση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

Η αναγνώριση των κερδών ή ζημιών από ένα χρηματοοικονομικό μέσο, ακολουθεί την κατάταξη που έχει αυτό στον Ισολογισμό. Στην περίπτωση που έχει χαρακτηριστεί ως απαίτηση ή υποχρέωση, τότε κάθε κέρδος ή ζημιά που σχετίζεται με αυτό, θα αναγνωρίζεται απευθείας στα Αποτελέσματα Χρήσης κατά την οποία προέκυψε.

Στην περίπτωση αντίθετα, που το χρηματοπιστωτικό μέσο έχει χαρακτηριστεί ως Συμμετοχικός Τίτλος, τότε τα αντίστοιχα ποσά θα αναγνωρίζονται στα Ίδια Κεφάλαια. Οι επιδράσεις αυτές μεταφέρονται καθαρές από κάθε επίδραση των φόρων.

Η ορθή κατάταξη ενός χρηματοοικονομικού μέσου σε υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο έχει ιδιαίτερη σημασία, καθώς τα μερίσματα, οι τόκοι, τα κέρδη ή οι ζημιές που σχετίζονται με αυτό, στη μια μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσης (υποχρέωση), στη δε άλλη μεταφέρονται στα Ίδια Κεφάλαια (συμμετοχικός τίτλος).

²⁰ Βρουστούρης Παναγιώτης: «Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.», Λογιστής, τεύχος Οκτωβρίου 2002

7.5. Απόκτηση Ίδιων Μετοχών

Στην περίπτωση που μια επιχείρηση αποκτά Ίδιες μετοχές, τότε οι μετοχές δεν αποτελούν στοιχείο του Ενεργητικού, αλλά αντίθετα αφαιρούνται από τα Ίδια κεφάλαιά της.

Κανένα κέρδος ή ζημιά δεν πρέπει να αναγνωρίζεται κατά την απόκτηση, την πώληση ή την ακύρωση αυτών των μετοχών.

Αυτοί οι χειρισμοί ισχύουν είτε η απόκτηση γίνεται από την ίδια την επιχείρηση, είτε από άλλο μέρος του Ενοποιημένου ομίλου στον οποίο ανήκει η επιχείρηση.

7.6. Συμψηφισμός Χρηματοοικονομικών Απαιτήσεων και Υποχρεώσεων

Μια χρηματοοικονομική απαίτηση και μία χρηματοοικονομική υποχρέωση θα πρέπει να συμψηφίζονται και να παρουσιάζονται στην Καθαρή τους αξία στον Ισολογισμό, στην περίπτωση που η επιχείρηση:

- Έχει νομικά το δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά.
- Προτίθεται να τακτοποιήσει την απαίτηση και την υποχρέωση σε συμψηφισμένη βάση ή ταυτόχρονα.

7.7. Αποτίμηση Χρηματοοικονομικών Μέσων

7.7.1. Αρχική Αναγνώριση Χρηματοοικονομικών Μεσών

Κατά την αρχική αναγνώριση, η επιχείρηση θα πρέπει να αποτιμά τα χρηματοοικονομικά μέσα στην εύλογη αξία τους πλέον τα έξοδα που είναι άμεσα αποδοτέα στη διενέργεια της συγκεκριμένης συναλλαγής.

Τα σχετικά έξοδα δεν προστίθενται, στην περίπτωση χρηματοοικονομικών μέσων που αποτιμώνται στην εύλογη αξία μέσω της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.²¹

²¹ Grant Thornton, «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», εκδ. Grant Thornton, Δεκέμβριος 2004

7.7.2. Μεταγενέστερη Αποτίμηση Χρηματοοικονομικών Στοιχείων του Ενεργητικού

Η μεταγενέστερη αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων εξαρτάται από την κατάταξή τους σε μία από τις ακόλουθες τέσσερις κατηγορίες που προβλέπει το Δ.Λ.Π. 39:

- Χρηματοοικονομικά μέσα που αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους μέσω της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης (κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς).
- Επενδύσεις κατεχόμενες μέχρι τη λήξη (π.χ. εταιρικά ή κρατικά ομόλογα που αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος με τη χρησιμοποίηση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου, τα δε κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν μεταφέρονται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσης).
- Δάνεια ή Απαιτήσεις (μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία του Ενεργητικού με σταθερές και καθορισμένες πληρωμές που κατά τη μεταγενέστερη αποτίμησή τους αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος τους με τη χρησιμοποίηση του πραγματικού επιτοκίου).
- Χρηματοοικονομικά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση (μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία του Ενεργητικού τα οποία δεν εντάσσονται σε καμία από τις παραπάνω κατηγορίες και η μεταγενέστερη αποτίμησή τους γίνεται στην εύλογη αξία τους).

7.7.3. Μεταγενέστερη Αποτίμηση Χρηματοοικονομικών Υποχρεώσεων

Μετά την αρχική αναγνώριση, η επιχείρηση θα πρέπει να αποτιμά όλες τις χρηματοοικονομικές της υποχρεώσεις στο αναπόσβεστο κόστος με τη χρησιμοποίηση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους μέσω της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης. Τέτοιες υποχρεώσεις αποτελούν τα παράγωγα.
- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από τη μεταβίβαση μιας χρηματοοικονομικής απίτησης, η οποία δεν ικανοποιεί τα κριτήρια για διαγραφή.

7.8. Γνωστοποιήσεις

Οι γνωστοποιήσεις αυτές στοχεύουν στο να δώσουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες σχετικά με τη σημασία που έχουν για την επιχείρηση τα χρησιμοποιούμενα μέσα ως προς:

- Τη χρηματοοικονομική θέση.
- Την απόδοση.
- Τις μελλοντικές ταμειακές ροές ως προς τον χρόνο, το ύψος και τη βεβαιότητα πραγματοποίησής τους.

Οι γνωστοποιήσεις, επίσης, βοηθούν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, να κατανοήσουν και να εκτιμήσουν την έκταση των κινδύνων στους οποίους είναι εκτεθειμένη η επιχείρηση, καθώς και το βαθμό στον οποίο, μέρος αυτών των κινδύνων έχει μεταφερθεί σε τρίτα μέρη, μέσω τεχνικών αντιστάθμισης.

Το Δ.Λ.Π. 32 οριοθετεί και αναλύει τέσσερις κατηγορίες κινδύνων ως εξής:

- Κίνδυνοι της αγοράς όπως για παράδειγμα κίνδυνοι από μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες, στην εύλογη αξία λόγω μεταβολών των επιτοκίων ή κίνδυνοι προερχόμενοι από μεταβολές στις τιμές.
- Πιστωτικός κίνδυνος, που προέρχεται από την αδυναμία ή αποφυγή ενός μέρους να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του.
- Κίνδυνος ρευστότητας σχετικά με την αδυναμία εκπλήρωσης υποχρεώσεων που προέρχονται από χρηματοοικονομικά μέσα.
- Κίνδυνος μεταβολής των ταμειακών ροών, προερχόμενος από τη μεταβλητότητα των επιτοκίων της αγοράς.

Οι επιχειρήσεις θα πρέπει να αξιολογούν κάθε φορά τις παρεχόμενες πληροφορίες, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται η απαραίτητη ισορροπία μεταξύ της παροχής πολλών και υπερβολικών πληροφοριών από τη μία πλευρά και των παρανοήσεων που μπορεί να δημιουργήσει μια ιδιαίτερα συνοπτική παρουσίαση.

Επίσης, για κάθε κατηγορία θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Πληροφορίες σχετικές με την έκταση και τη φύση των χρηματοπιστωτικών μέσων, οι οποίες περιλαμβάνουν τους σημαντικούς όρους και προϋποθέσεις που μπορεί να επηρεάσουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμειακών ροών.
- Τις λογιστικές μεθόδους που υιοθετήθηκαν για την καταχώρηση και τη μεταγενέστερη αποτίμηση.

- Πληροφορίες σχετικές με την έκθεση σε κινδύνους επιτοκίου, δηλαδή συμβατικές ημερομηνίες ανατίμησης ή λήξεως (οι οποίες είναι προγενέστερες) και τα πραγματικά επιτόκια.
- Πληροφορίες σχετικά με τον πιστωτικό κίνδυνο, δηλαδή το μέγιστο ποσό που αντιπροσωπεύει κατ' εκτίμηση την έκθεση στον κίνδυνο αυτό, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι εμπράγματα εγγυήσεις και οι σημαντικές συγκεντρώσεις του πιστωτικού κινδύνου.
- Πληροφορίες σχετικές με την πραγματική αξία. Όταν δεν είναι πραγματικά δυνατό να προσδιοριστούν οι αξίες αυτές, το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται με πληροφορίες για τα βασικά χαρακτηριστικά του μέσου που προσδιορίζουν την πραγματική αξία του.
- Σε περίπτωση που ένα ή περισσότερα χρηματοοικονομικά στοιχεία Ενεργητικού εμφανίζονται με αξίες μεγαλύτερες της πραγματικής πρέπει να γνωστοποιούνται:
 - Η λογιστική αξία και η πραγματική αξία είτε των επιμέρους χρηματοοικονομικών στοιχείων είτε κατάλληλων ομαδοποιήσεων αυτών.
 - Τους λόγους της μη μείωσης της λογιστικής αξίας περιλαμβανομένων και των τεκμηρίων που παρέχουν στη διοίκηση την πεποίθηση ότι η λογιστική αξία θα ανακτηθεί.

8. ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38

8.1. Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 αναφέρεται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία κάθε επιχείρησης (Intangible Assets). Αντικατέστησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 4 «Λογιστική των αποσβέσεων» και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 9 «Δαπάνες έρευνας και αναπτύξεως». Τέθηκε σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιουλίου 1999.

Κύριος σκοπός του Προτύπου είναι να καθορίσει τα κριτήρια που πρέπει να ικανοποιούνται προκειμένου ένα στοιχείο να αναγνωριστεί ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις.

Καθορίζει, παράλληλα, τον πρότυπο χειρισμό για τη μετέπειτα λογιστική τους αντιμετώπιση, καθώς και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Το συγκεκριμένο πρότυπο δεν ρυθμίζει τις περιπτώσεις στοιχείων που απεικονίζονται στον Ισολογισμό και πραγματεύονται από άλλα πρότυπα (π.χ. απαιτήσεις από φόρους, απαιτήσεις από λίζινγκ ή υπεράξια (goodwill), καθώς με αυτά τα θέματα ασχολούνται άλλα Πρότυπα).

8.2. Εννοιολογική προσέγγιση

Με τον όρο άυλο περιουσιακό στοιχείο εννοούμε ένα αναγνωρίσιμο, μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο , χωρίς φυσική υπόσταση το οποίο κατέχεται προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για την προμήθεια ή παραγωγή αγαθών-υπηρεσιών, για να μισθωθεί σε άλλους ή να χρησιμοποιηθεί σε διοικητικούς σκοπούς.

Προκειμένου να αποσαφηνισθούν τα προαναφερθέντα κριτήρια κρίνουμε σκόπιμο να προχωρήσουμε στην περαιτέρω εννοιολογική και πρακτική διερεύνηση τους.

Αναγνωρισιμότητα : Αυτό σημαίνει ότι το άυλο στοιχείο μπορεί να πωληθεί, να μισθωθεί, να ανταλλαγεί, χωρίς όμως να διατεθούν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία χρησιμοποιούνται στην ίδια δραστηριότητα με το άυλο στοιχείο για την απόκτηση εσόδων. Επίσης, αυτό το χαρακτηριστικό είναι απαραίτητο προκειμένου το άυλο στοιχείο να ξεχωρίζει από την υπεράξια (goodwill), η οποία προκύπτει κατά την αγορά άλλης επιχείρησης.

Έλεγχος από την επιχείρηση : Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση έχει τη δύναμη να αποκτά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του. Συνήθως, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία ελέγχονται από νόμιμα δικαιώματα που μπορούν να ασκηθούν στο δικαστήριο, χωρίς αυτό να είναι αναγκαία συνθήκη.

Εισροή οικονομικών ωφελειών : Να αναμένεται η εισροή οικονομικών ωφελειών από το άυλο στοιχείο , η οποία μπορεί να εκδηλώνεται με εισροή εσόδων (έσοδα από πωλήσεις, ενοίκια), μείωση του κόστους παραγωγής, οφέλη που προκύπτουν από ιδιοχρησιμοποίηση.

Αξιόπιστη αποτίμηση του κόστους : Να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα το κόστος του άυλου στοιχείου είτε προέρχεται από αγορά είτε δημιουργείται εσωτερικά.²²

8.3. Αρχική καταχώρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Στην συνέχεια εξετάζονται εναλλακτικοί τρόποι απόκτησης άυλων περιουσιακών στοιχείων καθώς και τρόποι που προσδιορίζεται το κόστος κτήσης για κάθε περίπτωση. Συγκεκριμένα αναλύονται οι ακόλουθες μορφές απόκτησης.

1. Μεμονωμένη αγορά
2. Απόκτηση κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων
3. Απόκτηση μέσω κρατικής επιχορήγησης
4. Απόκτηση μέσω ανταλλαγής
5. Εσωτερικά δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία

Σημειώνουμε ότι, εσωτερικός δημιουργούμενη υπεραξία δεν πρέπει να καταχωρείται ως ένα περιουσιακό στοιχείο, διότι δεν αποτελεί μία αναγνωρίσιμη πηγή πόρων ελεγχόμενη από την επιχείρηση που να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα στο κόστος. Μια τέτοια υπεραξία προκύπτει στην περίπτωση που πραγματοποιούνται δαπάνες για να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά αυτές δεν καταλήγουν στην δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου.²³

8.4. Μεμονωμένη κτήση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Η κτήση μεμονωμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων δε διαφέρει σε τίποτα από τις κτήσεις των ενσώματων παγίων. Το πρότυπο ορίζει ότι το κόστος τους αποτελείται από την τιμή αγοράς, η οποία προσαυξάνεται από κάθε άμεσα σχετιζόμενη με την απόκτηση του δαπάνη (π.χ. εισαγωγικοί δασμοί μη επιστρεπτέοι φόροι). Σε περίπτωση που η εξόφληση του αγοραζόμενου στοιχείου γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο ο οποίος ξεπερνά τα συνήθη πιστωτικά όρια τότε θα πρέπει να γίνεται υπολογισμός των τόκων. Οι τόκοι αυτοί θα πρέπει με βάση το Δ.Λ.Π. Νο 23

²² Γιαννόπουλος Α., «Δημιουργία εταιρικής αξίας μέσω άυλων στοιχείων», Ναυτεμπορική αρ.φύλλου 22.208, Απρίλιος 2003

²³ Γεωργίου Α. «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS», εκδ. Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003

να μεταφέρονται είτε στα αποτελέσματα της χρήσης είτε να προσαυξάνουν το κόστος κτήσης του στοιχείου με βάση τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό.

8.5. Απόκτηση μέσω ενοποίησης επιχειρήσεων

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων θα πρέπει να καταχωρείται εφόσον πληρούνται τα τέσσερα κριτήρια που αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο. Η καταχώρηση του είναι ανεξάρτητη από το εάν εμφανίζεται στις Οικονομικές καταστάσεις της εξαγορασθείσας επιχείρησης. Η συγκεκριμένη περίπτωση θα πρέπει πάντα να εξετάζεται σε σχέση με τα οριζόμενα στο Δ.Λ.Π. Νο 22. «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων». Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στην ακριβοδίκαιη αξία τους κατά την ημερομηνία απόκτησης τους. Το πρότυπο προτείνει τις εξής μεθόδους για τον προσδιορισμό της ακριβοδίκαιης αξίας:

- Χρησιμοποίηση τιμών όπως διαμορφώνονται στην ελεύθερη αγορά όπου αυτό είναι εφικτό. Για ορισμένα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι δυνατό να υπάρξουν ελεύθερες αγορές όπου μπορούν να διαπραγματευτούν. Η καταλληλότερη τιμή που μπορεί να χρησιμοποιηθεί είναι η τρέχουσα τιμή.
- Χρησιμοποίηση μίας ακριβοδίκαιης τιμής. Αν δεν υπάρχει μία ελεύθερη αγορά στην οποία να μπορεί να προσδιοριστεί μια τιμή, τότε το κόστος μπορεί να προσδιοριστεί σαν το ποσό που η επιχείρηση θα διέθετε την ημερομηνία της εξαγοράς (της επιχείρησης) για το άυλο περιουσιακό στοιχείο σε μία ακριβοδίκαιη τιμή σε συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Για τον προσδιορισμό της τιμής αυτής η εταιρεία λαμβάνει υπόψη παρόμοιες συναλλαγές με παρόμοια περιουσιακά στοιχεία.
- Χρήση ειδικών μεθόδων προσδιορισμού της αξίας. Ενδέχεται να υπάρχουν περιπτώσεις όπου επιχειρήσεις έχουν αναπτύξει ειδική τεχνογνωσία και ειδικά εργαλεία προσδιορισμού της αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων, όπως η χρήση πολλαπλασιαστών που αντανακλούν τρέχουσες αγοραίες συναλλαγές σε ορισμένους δείκτες που προσδιορίζουν την αποδοτικότητα του περιουσιακού στοιχείου (όπως έσοδα, μερίδια αγοράς, λειτουργικό κέρδος κ.λπ.) ή που προεξοφλούν εκτιμώμενες μελλοντικές καθαρές ταμειακές ροές από το περιουσιακό στοιχείο.

8.6. Απόκτηση μέσω κρατικών επιχορηγήσεων

Στις περιπτώσεις αυτές ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι μέσω μιας Κρατικής Επιχορήγησης. Αυτό συμβαίνει, όταν μία κυβέρνηση μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μία επιχείρηση άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται κυρίως με άδειες χρήσης, όπως για παράδειγμα άδεια χρήσης αεροδρομίων, άδειες ραδιοφώνου ή τηλεόρασης ή σε ορισμένες περιπτώσεις άδειες τηλεπικοινωνιών. Στη περίπτωση αυτή μία επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να καταχωρήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο είτε σε μία πραγματική αξία είτε σε μία τεκμαρτή αξία όπως εναλλακτικά ορίζει το Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων».

8.7. Απόκτηση με ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί και με ανταλλαγή άλλων περιουσιακών στοιχείων (άυλων ή ενσώματων). Το Πρότυπο διακρίνει δύο περιπτώσεις:

1. Ανταλλαγή ανόμοιων περιουσιακών στοιχείων Το κόστος στην περίπτωση αυτή μετριέται στην πραγματική αξία (fair value) του περιουσιακού στοιχείου που ανταλλάσσεται πλέον τυχόν μετρητών που δόθηκαν για την ολοκλήρωση της συναλλαγής. Στην περίπτωση αυτή κάθε κέρδος ή ζημιά που προκύπτει από την συναλλαγή καταχωρείται στα αποτελέσματα
2. Ανταλλαγή όμοιων περιουσιακών στοιχείων Στην σπάνια περίπτωση όπου ανταλλάσσονται όμοια περιουσιακά στοιχεία κανένα κέρδος ή ζημιά από την συναλλαγή δεν αναγνωρίζεται. Το πάγιο καταχωρείται με την εμφανιζόμενη αξία (carrying value) του παγίου που δόθηκε ως αντάλλαγμα.

8.8. Εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία (ιδιοπαραγωγή)

Το Πρότυπο καθορίζει δύο στάδια τα οποία απαιτούνται για την ανάπτυξη ενός εσωτερικά δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου ως εξής:²⁴

- Το στάδιο της έρευνας

²⁴ Καβαδιάς Λ., «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα 2003

- Το στάδιο της ανάπτυξης

Ο γενικός κανόνας που ισχύει είναι ότι όλες οι δαπάνες που γίνονται κατά την φάση της έρευνας καταχωρούνται άμεσα στα αποτελέσματα της χρήσης και μόνο οι δαπάνες οι οποίες αφορούν το στάδιο ανάπτυξης μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν. Οι έννοιες της έρευνας και της ανάπτυξης θα αναπτυχθούν αναλυτικότερα παρακάτω . Πάντως ρητά ορίζεται ότι απαγορεύεται δαπάνες που πριν την αναγνώριση του άυλου περιουσιακού στοιχείου είχαν καταχωρηθεί σαν έξοδα στα αποτελέσματα να κεφαλαιοποιηθούν μετά την αναγνώριση.

Το κόστος του άυλου περιουσιακού στοιχείου σε αυτή την περίπτωση αποτελείται από τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την ανάπτυξη του από την ημερομηνία που πληροί τα κριτήρια καταχώρησης.

8.8.1. Στάδιο έρευνας

Η έρευνα ορίζεται σαν «η πρωτότυπη και προγραμματισμένη συστηματική εξέταση που αναλαμβάνεται με την προσμονή της αποκτήσεως νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσεως ή αντιλήψεως ». Στην περίπτωση αυτή το πρότυπο αναφέρει ρητά ότι οποιεσδήποτε δαπάνες και να πραγματοποιηθούν θα πρέπει να επιβαρύνουν τα αποτελέσματα. Συνεπώς κατά τη φάση της έρευνας δεν προκύπτει κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο.

Αξιοσημείωτο είναι ότι αν τα δύο στάδια δε μπορούν να διαχωριστούν σαφώς τότε όλες οι δαπάνες που μπορεί να προκύψουν κατά την ανάπτυξη του άυλου περιουσιακού στοιχείου θα καταχωρηθούν στα αποτελέσματα σαν έξοδα.

8.8.2. Στάδιο ανάπτυξης

Το στάδιο της ανάπτυξης ορίζεται ως «η εφαρμογή των ευρημάτων της έρευνας ή άλλης γνώσεως σε ένα πρόγραμμα ή σχέδιο για την παραγωγή νέων ή ουσιωδώς βελτιωμένων υλικών, συσκευών, προϊόντων, διαδικασιών, συστημάτων ή υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσεως».

Το στάδιο της ανάπτυξης ως μεταγενέστερο από το στάδιο της έρευνας παρέχει λογικά στην επιχείρηση την δυνατότητα να μπορεί βάσιμα να αποδείξει ότι θα δημιουργηθεί τελικά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο επίσης κατά την διαδικασία ανάπτυξης φαίνεται πιο καθαρά ότι το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο δημιουργείται προκειμένου να φέρει μελλοντικά οφέλη. Για τον προσδιορισμό

μάλιστα των μελλοντικών οφελών από το περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιούνται αυτά που ορίζει το Δ.Λ.Π. 36 «Από μείωση Αξίας Περιουσιακών στοιχείων».

Για να αναγνωριστούν οι δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά το στάδιο της ανάπτυξης σαν άυλο περιουσιακό στοιχείο η εταιρεία θα πρέπει να μπορεί να αποδείξει σφωρευτικά τα εξής:

- Ότι έχει την τεχνική δυνατότητα να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο ώστε τελικά αυτό να διατεθεί για πώληση ή χρήση
- Ότι έχει την πρόθεση και την δυνατότητα να ολοκληρώσει το περιουσιακό στοιχείο προκειμένου να διατεθεί προς πώληση ή χρήση.
- Τον τρόπο με τον οποίο θα προκύψουν μελλοντικά οφέλη από τη δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Μεταξύ άλλων θα πρέπει να αποδείξει την ύπαρξη αγοράς για το συγκεκριμένο προϊόν ή αν πρόκειται να το χρησιμοποιήσει εσωτερικώς τη χρησιμότητα του άυλου περιουσιακού στοιχείου.
- Ότι έχει διαθεσιμότητα επαρκών, τεχνικών, οικονομικών, ή άλλων πόρων οι οποίοι θα τη βοηθήσουν να ολοκληρώσει και να διαθέσει ή να χρησιμοποιήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο (π.χ. μέσω κατάρτισης business plan)
- Ότι θα μπορεί να παρ ακολουθεί αξιόπιστα τις δαπάνες που θα αποδοθούν στο άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια της ανάπτυξής του (π.χ. με επαρκές σύστημα κοστολόγησης).

Τέλος παραδείγματα δαπανών που θα πρέπει οπωσδήποτε να καταχωρούνται στα αποτελέσματα είναι οι δαπάνες για δημιουργία σημάτων, τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών, τίτλοι εκδόσεων και πελατολογίων. Η αιτία για αυτό είναι ότι ακόμα και αν προκύψουν μελλοντικά οφέλη από αυτά τα στοιχεία είναι αδύνατο να αντιστοιχιστούν οι δαπάνες με τα στοιχεία που θα προκύψουν.

8.9. Αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων μετά την αρχική Καταχώρηση

Για την περίπτωση αυτή το πρότυπο προτείνει τις εξής μεθόδους λογιστικοποίησης :

- Σύμφωνα με την κύρια μέθοδο μετά την αρχική καταχώρηση ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να εμφανίζεται στην αξία κτήσης του μείον τις σφωρευμένες αποσβέσεις του και τυχόν σφωρευμένες ζημίες απομείωσης.

- Σύμφωνα με την εναλλακτική μέθοδο το άυλο περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία του.

Η Αναπροσαρμοσμένη αξία είναι η τρέχουσα αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις τυχόν ζημιές από μείωσης τους.

- Σε ότι αφορά την λογιστική των αναπροσαρμογών ακολουθούνται οι ίδιες διαδικασίες που προβλέπονται για τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία.(Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις»)²⁵

8.10. Απόσβεση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Ως απόσβεση το πρότυπο ορίζει την συστηματική κατανομή της αποσβέσιμης αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Ως αποσβέσιμη αξία ορίζεται η αξία κτήσης του περιουσιακού στοιχείου ή η αναπροσαρμοσμένη αξία του μείον την υπολειμματική αξία. Για τον προσδιορισμό της αποσβέσιμης και της υπολειμματικής αξίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι απαραίτητο να έχει εκτιμηθεί η ωφέλιμη ζωή του.

Η υπολειμματική αξία του παγίου θα πρέπει να θεωρείται ότι θα είναι μηδέν εκτός αν συντρέχουν τα ακόλουθα:

- Υπάρχει δέσμευση από κάποιον τρίτο ότι θα αγοράσει το άυλο στοιχείο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

- Υπάρχει ενεργός αγορά για το περιουσιακό στοιχείο και:

- ✓ Η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί ανάλογα με την συγκεκριμένη αγορά.

- ✓ Η αγορά θα εξακολουθεί να υπάρχει στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

Σύμφωνα με το Πρότυπο ορίζεται ότι η ωφέλιμη ζωή του παγίου δε θα πρέπει να υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις όμως που η επιχείρηση μπορεί να στηρίξει κάτι τέτοιο η ωφέλιμη ζωή μπορεί να υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια.²⁶

²⁵ Grant Thornton, ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», εκδ. Grant Thornton, Δεκέμβριος 2004

²⁶ Σακέλλης Εμμανουήλ: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» Τόμος Α', εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002

Τέλος η μέθοδος και η περίοδος απόσβεσης θα πρέπει να αναθεωρούνται κάθε έτος και να τροποποιούνται όταν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή αλλάζει σε σχέση με προηγούμενες εκτιμήσεις. Στην περίπτωση αυτή οι αλλαγές αυτές θα πρέπει να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 «Καθαρά Κέρδη ή Ζημίες Χρήσης, Βασικά Λάθη και Αλλαγές στις Λογιστικές Μεθόδους».

8.11. Διαφορές με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα

Ασώματες ακινητοποιήσεις

Σε σχέση με τις ασώματες ακινητοποιήσεις παρατηρούμε ότι σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνεται και η υπεραξία (goodwill). Στα Δ.Λ.Π. η υπεραξία εμφανίζεται εντελώς ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις και μάλιστα δενπραγματεύεται μαζί με άλλα στοιχεία. Σχετικά με τις υπόλοιπες ασώματες ακινητοποιήσεις αυτές θα πρέπει να εξετάζονται κατά περίπτωση.

Έξοδα πολυετούς απόσβεσης ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δοθεί στα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως τα οποία σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα καταχωρούνται στον ισολογισμό (πολλά κονδύλια δε αυτής της κατηγορίας έχουν σχηματισθεί με βάση φορολογικές διατάξεις).

Αναλυτικά σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της οικονομικής μονάδας, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμεταλλεύσεως, καθώς και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της.

Τα έξοδα αυτά εξυπηρετούν την οικονομική μονάδα για μεγάλη χρονική περίοδο - οπωσδήποτε μεγαλύτερη από ένα έτος - και για το λόγο αυτό αποσβένονται τμηματικά. Η απόσβεσή τους θα πρέπει να γίνεται ή εφ' άπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε μία πενταετία.

Τα Δ.Λ.Π. περιέχουν σαφή διάταξη σύμφωνα με την οποία σε ορισμένες περιπτώσεις πραγματοποιούνται δαπάνες οι οποίες παρόλο που θα αποφέρουν μελλοντικά οφέλη δεν οδηγούν όμως στην απόκτηση ή δημιουργία κανενός άυλου ή άλλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο να πληροί τα κριτήρια καταχώρησης. Οι δαπάνες αυτών των περιπτώσεων θα πρέπει να μεταφέρονται άμεσα στα αποτελέσματα.

Το πρότυπο μάλιστα αναφέρει τέτοιου είδους δαπάνες όπως:

- Έξοδα ερευνών
- Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης (εκτός εάν έχουν περιληφθεί στο κόστος κτήσης ενσώματων παγίων π.χ. συμβολαιογραφικά, φόρος μεταβίβασης ακινήτων κ.τ.λ.)
- Έξοδα αναδιοργάνωσης ή επανεγκατάστασης
- Δαπάνες προβολής και διαφήμισης
- Δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού

Η πλειοψηφία επομένως των ελληνικών επιχειρήσεων θα πρέπει κατά την πρώτη εφ αρμογή των Δ.Λ.Π. να αναλύσει με ιδιαίτερη προσοχή τους λογαριασμούς που περιλαμβάνονται στο σχετικό κονδύλι.

8.12. Λοιπά θέματα άυλων περιουσιακών στοιχείων

Αν και πολλά από τα θέματα καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις» θα αναφερθούν ορισμένα θέματα που αφορούν και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

8.12.1. Αναθεώρηση της περιόδου απόσβεσης και της μεθόδου Απόσβεσης

Η περίοδος αποσβέσεως και η μέθοδος αποσβέσεως πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Η περίοδος απόσβεσης θα πρέπει να αναθεωρείται όποτε προκύπτει αλλαγή στην ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου. Από την άλλη αν οι μελλοντικές ωφέλειες που προσδοκά η επιχείρηση από το άυλο περιουσιακό στοιχείο μεταβληθούν είτε ποσοτικά είτε χρονικά (δηλαδή επέλθουν αργότερα ή νωρίτερα) τότε είναι επιβεβλημένη η μεταβολή της μεθόδου απόσβεσης. Οι προ αναφερόμενες μεταβολές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 «Καθαρό Κέρδος η Ζημία Χρήσεως Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές»

8.12.2. Ανακτησιμότητα της λογιστική αξίας – Ζημίες από μειώσεως

Γενικά οι προϋποθέσεις και οι μέθοδοι που θα χρησιμοποιούνται για τυχόν απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων περιγράφονται στο Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων». Πάντως το συγκεκριμένο πρότυπο καθορίζει ότι για συγκεκριμένα πάγια η εταιρεία θα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό τους

τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους είτε συντρέχει περίπτωση απομείωσης είτε όχι. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι τα εξής:

- Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που δεν είναι ακόμη διαθέσιμο για χρήση.
- Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που αποσβένεται κατά τη διάρκεια μιας περιόδου που υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια από την ημερομηνία που είναι διαθέσιμο προς χρήση
- Το ανακτήσιμο ποσό πρέπει να προσδιορίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36 και οι ζημιές απομειώσεων να καταχωρούνται όπως ορίζει το συγκεκριμένο Πρότυπο.

8.12.3. Αποσύρσεις και διαθέσεις

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να διαγράφεται από τον ισολογισμό κατά την πώληση ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Τυχόν κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση ενός άυλο υπερουσιακού στοιχείου προσδιορίζονται ως η διαφορά μεταξύ του καθαρού προϊόντος της διάθεσης και της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Το κέρδος ή η ζημία καταχωρείται στη κατάσταση αποτελεσμάτων.²⁷

8.13. Γνωστοποιήσεις

Βασικό στοιχείο των γνωστοποιήσεων είναι η διάκριση μεταξύ εσωτερικών δημιουργούμενων άυλων περιουσιακών στοιχείων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων. Στη συνέχεια η εταιρεία θα πρέπει να γνωστοποιήσει αναλυτικά στοιχεία όπως ωφέλιμη ζωή, μεθόδους απόσβεσης, λογιστικές αξίες αποσύρσεις και διαθέσεις, αυξήσεις ή μειώσεις ζημιές απομειώσεων, ποσά αποσβέσεων. Επίσης θα πρέπει να γνωστοποιεί τους λόγους για τους οποίους ένα πάγιο θα αποσβένεται για πάνω από είκοσι έτη, σημαντικά πάγια τα οποία θα πρέπει να περιγράφονται εξατομικευμένα, τα άυλα στοιχεία που αποκτήθηκαν από κυβερνητική επιχορήγηση.

Τέλος για άυλα στοιχεία που απεικονίζονται με βάση την εναλλακτική μέθοδο θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

- Η ημερομηνία ισχύος της αναπροσαρμογής
- Η λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων στοιχείων.

²⁷ Σακέλλης Εμμανουήλ: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» Τόμος Α', εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002

- Η λογιστική αξία των αν απροσαρμοσμένων άυλων στοιχείων που θα προέκυπτε αν εφαρμοζόταν η βασική μέθοδος.

- Το ποσό της «διαφοράς αναπροσαρμογής» κατά την έναρξη και τη λήξη της χρήσης.

Είναι χρήσιμο να τονιστεί ότι είναι δυνατόν να συναθροίζονται οι κατηγορίες των αν απροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων σε μεγαλύτερες κατηγορίες. Ωστόσο, η συνάθροιση αυτή δεν επιτρέπεται όταν περιλαμβάνει ποσά από αποτιμήσεις στοιχείων με βάση και τις δύο μεθόδους (βασική και εναλλακτική).

9. ΣΥΝΕΠΙΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

9.1. Εισαγωγή

Οι τελευταίες παρουσιάσεις που έχουν γίνει από ειδικούς για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και την υποχρεωτική τους εφαρμογή από τις ελληνικές εισηγμένες εταιρίες έχουν αποκαλύψει ότι παραμένουν ακόμη «άγνωστα» για πολλές εταιρίες, και ότι είναι ανέτοιμες να τα εφαρμόσουν βραχυπρόθεσμα. Όμως οι ελληνικές πολυεθνικές ή θυγατρικές ξένων ομίλων δεν έχουν κανένα απολύτως πρόβλημα στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π. που ήδη εφαρμόζουν εδώ και 3 χρόνια περίπου, καθώς είναι εισηγμένες και σε άλλες αγορές ή οι μητρικές εταιρίες χρησιμοποιούν ήδη τα Δ.Λ.Π. Πάρα ταύτα, η ελλιπής ενημέρωση των τραπεζιτών, χρηματιστών και επενδυτών για τα Δ.Λ.Π., δημιούργησε δυσκολίες κατανόησης ή και σύγχυσης για τις ελάχιστες εκείνες «μεγάλες» που δημοσίευσαν διπλές λογιστικές καταστάσεις, με βάση δηλαδή τα Δ.Λ.Π. και τα ελληνικά πρότυπα²⁸.

Η χρησιμοποίηση των Δ.Λ.Π., όταν επεκταθεί σε όλες τις εταιρίες ανεξαρτήτου μεγέθους, ενδεχομένως να αλλάξει την πιστοληπτική ικανότητα αρκετών εταιριών του κλάδου, οι οποίες πραγματοποιούν προβλέψεις για επισφάλειες κατά πολύ μικρότερες αυτών που θα υποχρεωθούν να κάνουν με βάση τα Δ.Λ.Π. Χωρίς αμφιβολία, τα Δ.Λ.Π. που θα είναι υποχρεωτικής εφαρμογής σε όλες τις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τις εισηγμένες, και όχι μόνο, αφού περιμένουμε τα «μικρά» Δ.Λ.Π. που αφορούν τις μικρές – μικρομεσαίες επιχειρήσεις που δεν είναι εισηγμένες στο Χ.Α. θα αλλάξουν κατά πολύ την εικόνα των εταιριών.

²⁸ Δημ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Δυσκολίες αντιμετωπίζουν οι εταιρίες, καθώς υπάρχει αντίκτυπος στο Χρηματιστήριο», Κέρδος, 7/7/2002

Η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. μπορεί να οδηγήσει σε σημαντικές διαφορές στα Αποτελέσματα Χρήσης και στα Ίδια Κεφάλαια. Τα Δ.Λ.Π. δίνουν έμφαση στην ορθή απεικόνιση της κερδοφορίας της επιχείρησης από οικονομική άποψη (που δε διαφέρει ουσιαστικά από την πλευρά του μετόχου), ακολουθώντας αυστηρά τις αρχές της λογιστικής, χωρίς να αποσκοπούν βασικά στη συμμόρφωση με τις φορολογικές διατάξεις.

Είναι προφανές ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. επιτρέπει τις συγκρίσεις των μεγεθών μεταξύ ελληνικών επιχειρήσεων και ομοειδών εταιριών του εξωτερικού. Το όλο θέμα έχει ιδιαίτερη σημασία και σε επίπεδο ευρωζώνης, αφού η εναρμόνιση όλων των χωρών με βάση ενιαία λογιστικά πρότυπα δημιουργεί νέα δεδομένα για τις κεφαλαιαγορές και τους επενδυτές, καθώς οι συγκρίσεις γίνονται πιο εύκολες και προσιτές από όλους σε μια αγορά όπου δεν υφίστανται σύνορα για τις οικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες. Αυτό βέβαια δημιουργεί νέα δεδομένα και απαιτήσεις και για τις επιμέρους εταιρίες καθώς η συγκρισιμότητα είναι παράγοντας άσκησης μεγάλης πίεσης για τη διατήρηση υγιούς και διαφανούς χρηματοοικονομικής διάρθρωσης και κερδοφορίας.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι ιδιαίτερος σημαντική για την Ευρωπαϊκή Ένωση η οποία αναγνωρίζει ότι η συγκρισιμότητα, η διαφάνεια και η αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών αποτελούν θεμελιώδη προϋπόθεση για μια ενιαία αγορά κεφαλαίου²⁹. Τα Δ.Λ.Π. παρουσιάζονται

ως τα πιο κατάλληλα και τα πιο αποδεκτά για να αποτελέσουν τον κοινό παρανομαστή που θα επιφέρει τη δυνατότητα στις εισηγμένες εταιρείες για άντληση κεφαλαίων από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές, ενώ θα προσδώσει αξιοπιστία και διεθνή συγκρισιμότητα στις δημοσιευμένες καταστάσεις. Η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για τις εταιρείες που οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στα χρηματιστήρια συμβάλλει στη δημιουργία μίας ενιαίας πανευρωπαϊκής χρηματιστηριακής αγοράς με μεγαλύτερο βάθος, και υψηλότερη ρευστότητα καθώς και στην ενίσχυση της προστασίας των επενδυτών.

Τα Δ.Λ.Π. επηρεάζουν τα μερίσματα που μπορούν οι εταιρείες να διανέμουν και κατ' επέκταση, το ύψος των εταιρικών αξιών (valuation) όλων των ευρωπαϊκών εισηγμένων επιχειρήσεων από το 2005 που άρχισε η εφαρμογή τους. Είναι

²⁹ Μέργος Γ., «Επιδίωξη η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων», Ναυτεμπορική, 8/11/04

χαρακτηριστικό ότι οι Financial Times στις 15/12/2003 κυκλοφόρησαν ένα άρθρο με τίτλο «Η ημέρα της αποκάλυψης για τα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια». Οι ευρωπαϊκές εταιρείες αλλάζουν τον τρόπο που υπολογίζουν τα έσοδα τους, την καθαρή τους θέση και σε τελευταία ανάλυση την ικανότητα τους να διανέμουν μέρισμα, γιατί κάποια standards θα αλλάζουν και κάποιες νέες υποχρεώσεις λογιστικής φύσεως θα πρέπει να συνυπολογιστούν. Αυτές οι νέες λογιστικές ρυθμίσεις στο σημερινό νομικό περιβάλλον, που διέπει την καταβολή μερισμάτων, θα εξαναγκάσει τις εταιρείες στη διανομή μικρότερων μερισμάτων, τα οποία, πρώτον, θα μειώσουν τις μερισματικές αποδόσεις των μετοχών και θα τις καταστήσουν λιγότερο ελκυστικές και δεύτερον, θα οδηγήσουν σε μία de facto υποτίμηση των εταιρικών αξιών, κάνοντας τις μετοχές να φαίνονται πλασματικά πιο ακριβές απ' ότι είναι στην πραγματικότητα. Το αναπόφευκτο αποτέλεσμα, πιθανώς, να είναι μια γενική πτώση των χρηματιστηριακών αξιών, μέχρι οι τιμές των μετοχών να ισορροπήσουν με τα καινούρια δεδομένα. Από αυτή την άποψη, η εισαγωγή των Δ.Λ.Π. από μόνη της, θα είναι ικανή συνθήκη να ρίξει τα χρηματιστήρια το 2005, έστω και αν αυτό θα οφείλεται καθαρά στη «λογιστική αλχημεία» των οδηγιών των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων³⁰. Ίσως σε αυτό να οφείλεται η πτώση του Χ.Α.Α. τα τελευταία 2 χρόνια. Επίσης η διεθνής κρίση που έχει ξεσπάσει ίσως να μην είναι τίποτε άλλο από μια δεύτερη είσοδο των χωρών σε μια παγκοσμιοποιημένη οικονομία.

Ειδικά, σε ότι αφορά στις ελληνικές επιχειρήσεις αν και όπως όλοι ομολογούν υπάρχει πολύς δρόμος να διανυθεί, η προσαρμογή στα Δ.Λ.Π. βλέπουμε ότι αποτελεί ένα πολύ σημαντικό βήμα που τις εισάγει σε μια νέα περίοδο, με πολύ ανορθόδοξο τρόπο βεβαίως αλλά αυτό είναι το αποτέλεσμα διαφόρων καταστάσεων που ίσχυαν μέχρι να αρχίσει να ξεκαθαρίζει το τοπίο (βλ. Σκάνδαλο με κλείσιμο τράπεζας στην Αμερική, Μάγος χρηματιστής κ.α.). Με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις ελληνικές επιχειρήσεις, των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, καθώς και από τους ομίλους τους, εξασφαλίζεται ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις. Πολύ περισσότερο παρέχεται η δυνατότητα σύγκρισης με τις αντίστοιχες καταστάσεις των ξένων επιχειρήσεων των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στα χρηματιστήρια του εξωτερικού. Με αυτόν τον

³⁰ Λαζόπουλος Δ., “Τα λογιστικά πρότυπα θα ροκανίσουν τα μερίσματα”, Ημερησία, 11/1/2004

τρόπο καθίσταται εφικτή η διαδικασία εισαγωγής και διαπραγμάτευσης των ελληνικών μετοχών των εισηγμένων επιχειρήσεων στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Τα Δ.Λ.Π. θα αποτελέσουν το ισχυρότερο διαβατήριο για την πρόσβαση των ελληνικών επιχειρήσεων, φυσικά των υγιέστερων εξ' αυτών, στις ευρωπαϊκές κεφαλαιαγορές, αφού οι ισολογισμοί με βάση τα Δ.Λ.Π. είναι ουσιαστικά αναγκαία προϋπόθεση για να μπορέσουν να διασφαλίσουν rating από τους αρμόδιους ελεγκτικούς οίκους.³¹ Αν λάβει κανείς υπόψη του ότι το ελληνικό χρηματιστήριο αν και συγκαταλέγεται μεταξύ των ωρίμων αγορών εξακολουθεί να βρίσκεται στο περιθώριο του ενδιαφέροντος, σημαντικές είναι οι ευκαιρίες που ανοίγονται για πολλές ελληνικές εισηγμένες στις διεθνείς κεφαλαιαγορές³².

Εν τούτοις η προσαρμογή των επιχειρήσεων δεν θα είναι εύκολη υπόθεση και σαφώς θα είναι πιο δύσκολη όσο μικρότερες είναι οι εταιρείες.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συμβάλλουν ουσιαστικά στην ενίσχυση της πληροφόρησης και της αξιοπιστίας των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Ακόμη περιλαμβάνουν αυστηρότερες λογιστικές διαδικασίες ως προς την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και τη σύνταξη των οικονομικών εκθέσεων συγκριτικά με ότι έχουν συνηθίσει οι ελληνικές επιχειρήσεις. Πιο συγκεκριμένα, με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτυπώνεται η αξία μιας επιχείρησης, τα περιουσιακά της στοιχεία και οι χρηματιστηριακές της επενδύσεις σε τρέχουσες ή αγοραίες τιμές (fair value) και δεν ισχύει ο ιστορικός τρόπος υπολογισμού, τον οποίο προέβλεπε το ελληνικό λογιστικό σχέδιο. Σε ότι αφορά την πραγματική αξία και την κερδοφορία μιας επιχείρησης, συμπεραίνεται ότι με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εμποδίζονται φαινόμενα εκούσιας και ακούσιας παραπλάνησης του κοινού και εξασφαλίζεται η απαραίτητη διαφάνεια και αξιοπιστία³³.

Ευνοημένες θα βγουν οι εταιρίες που έχουν μεγάλες επενδύσεις σε πάγια και θα είναι υποχρεωμένες να εμφανίσουν τις «αφανείς αξίες» που υποκρύπτουν τα αναπόσβεστα πάγια των εταιριών. Ωστόσο, για να επιβεβαιωθεί μια τέτοια εκτίμηση (που θα αυξήσει την αξία των αναπόσβεστων παγίων) θα χρειασθεί να υπάρξουν

³¹ www.kerdos.gr/ec_home.asp?nodetype=15&id=31556

³² Σακκάς, Γ., "Εξόρμηση στις διεθνείς κεφαλαιαγορές", Ημερησία, 3/4/2004

³³ Κατόφωλος Γ., "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Συγκριτικό Πλεονέκτημα", Οικονομικός Ταχυδρόμος, τεύχος 30, Ιούλιος 2002

αντικειμενικοί τρόποι υπολογισμού της τρέχουσας αξίας των ακινήτων, καθώς και δείκτες μεταβολής των τιμών των ακινήτων.

Μη ευνοημένες θα είναι εταιρίες που έχουν χαρτοφυλάκια συμμετοχών που έχουν υποστεί σημαντικές απώλειες, καθώς και εταιρίες που έχουν μεγάλα χαρτοφυλάκια μεταχρονολογημένων κ.λ.π. τίτλων που παραμένουν για μεγάλο χρονικό διάστημα ακίνητα. Στόχος των Δ.Λ.Π., μεταξύ των άλλων είναι να απεικονισθεί με μεγαλύτερη ακρίβεια η πραγματική αξία των απαιτήσεων που έχουν οι εισηγμένες έναντι τρίτων. Ιδιαίτερα στην Ελλάδα, ο χρόνος αποπληρωμής γραμματίων είναι κατά πολύ μεγαλύτερος του μέσου όρου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που υποδηλώνει αρκετά προβλήματα για όσες εταιρίες θα εξακολουθήσουν να έχουν αξιόγραφα με υπέρμετρα μεγάλες ημερομηνίες λήξης.

Τάξη στους ισολογισμούς υπόσχονται να επιβάλουν τα Δ.Λ.Π. περιορίζοντας τις σημειώσεις των εταιριών και τις παρατηρήσεις των ορκωτών, που σήμερα με το πλήθος τους και συχνά με τη σοβαρότητά τους, ανατρέπουν την εικόνα του ισολογισμού. Η πολυνομία και η διάθεση των επιχειρήσεων να ωραιοποιήσουν την οικονομική τους κατάσταση έχουν ως αποτέλεσμα οι ισολογισμοί των εταιρειών να εμφανίζουν συχνά σημειώσεις που δεν έχουν καμία συνέπεια για την εταιρεία αντί για προβλέψεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματά τους. Ταυτόχρονα, οι παρατηρήσεις των ορκωτών ακόμα και αν εντοπίζουν παρατυπία ή αντίφαση με τη νομοθεσία δεν έχουν συνέπεια για τις επιχειρήσεις, αφού δε λαμβάνονται υπόψη ούτε από τους επενδυτές ούτε από το υπουργείο Ανάπτυξης που σπανίως δεν κάνει αποδεκτό έναν ισολογισμό. Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Οι σημειώσεις θα είναι σαφώς λιγότερες, αφού δεν θα υπάρχει «χώρος» για διαφορετικές ερμηνείες και συμπληρωματικές σημειώσεις. Οι σημειώσεις αυτές θα έχουν χαρακτήρα καθαρά επεξηγηματικό, θα είναι συγκεκριμένες και ποσοτικοποιημένες.³⁴

Με τα Δ.Λ.Π. οι ισολογισμοί των εταιρειών θα απεικονίζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση των εταιρειών. Θα είναι ξεκάθαρο ότι ο κανόνας είναι τα Λογιστικά Πρότυπα και όχι ο φορολογικός νόμος ή κάποια άλλη διάταξη ή υπουργική απόφαση που μπορεί να ευνοεί μια εταιρεία σε μία δεδομένη συγκυρία. Ο φορολογικός νόμος θα έχει ισχύ μόνο για τις φορολογικές δηλώσεις.³⁵

³⁴ Σακελλάρη Ε, “Τέλος εποχής για ισολογισμούς “Μαϊμούδες””,. Ημερήσια, 11/7/2004

³⁵ www.imerisia.gr/article.asp?id=134146&cat=0102000000

Ένα ακόμη πλεονέκτημα που προκύπτει από τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η αναβάθμιση του ελέγχου των επιχειρήσεων και κατ' επέκταση του ρόλου των ελεγκτών, καθώς και η ενίσχυση της ανεξαρτησίας τους από τις επιχειρήσεις στις οποίες διενεργούν έλεγχο³⁶. Ο έλεγχος αποτελεί θεμελιώδη ανάγκη της παγκόσμιας οικονομίας. Δεν είναι μια συνηθισμένη διαδικασία, αλλά μια σύνθετη εργασία που απαιτεί σφαιρική αντίληψη του επιχειρησιακού περιβάλλοντος και σωστή κρίση για την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών που επιλέγονται. Το επιχειρηματικό σκάνδαλο της εταιρίας Enron και η καταδίκη της ελεγκτικής εταιρίας της καταδεικνύουν το μέγεθος της ευθύνης και το ρόλο του ελεγκτή. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν ευνοούν λογιστικά λάθη, παραλείψεις, απάτες. Ως εκ τούτου συμβάλλουν στην αποτροπή τέτοιων δυσάρεστων περιπτώσεων και στη δημιουργία ευνοϊκού κλίματος εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στις εκθέσεις που καταρτίζουν οι ελεγκτές.

Έτσι, η υποχρεωτική εφαρμογή του ευρώ στις αποτιμήσεις εταιριών της ευρωζώνης, των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στις 15 χώρες μέλη και η δημοσιοποίηση των οικονομικών αποτελεσμάτων τους μέσω μιας πανευρωπαϊκής ιστοσελίδας, θα επιτρέπει να διατυπώνονται συμπεράσματα για κάθε εταιρεία χωριστά, και ειδικότερα σε ότι αφορά:

- Την οικονομική αποτελεσματικότητά της
- Την ανταγωνιστικότητα μέσα στην αγορά στην οποία κινείται
- Το βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας και φερεγγυότητας
- Τις προοπτικές ανάπτυξης της μέσα στο χρόνο
- Τις επιπτώσεις από την οικονομική αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της εταιρίας στην πορεία της μετοχής της.

Αξιολογώντας μια σειρά από εταιρίες του ίδιου κλάδου, μπορούν να διατυπωθούν συμπεράσματα για το :

- Ποιες εταιρίες έχουν τις μεγαλύτερες πιθανότητες να πετύχουν τους υψηλότερους ρυθμούς ανάπτυξης εργασιών και κερδών.
- Ποιες μετοχές εταιριών έχουν προοπτικές ανόδου και δημιουργίας μεγαλύτερων χρηματιστηριακών κερδών μέσα σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα.

³⁶ Μαργαρίτη Λ.,: "Σημαντικά θα είναι τα οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων", Κέρδος, 09/03/2002

9.2. Τρία χρόνια Δ.Α.Π.

Η υιοθέτηση από την Ευρωπαϊκή Ένωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) το 2005 αποτελεί για την Ελλάδα τη Λογιστική Επανάσταση του 21ου αιώνα, με δεδομένη τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ των ΔΛΠ και των Ελληνικών Λογιστικών Κανόνων (ΕΓΛΣ). Η επιτυχία ενός τέτοιου μεγέθους και σημασίας εγχειρήματος απαιτεί καλό σχεδιασμό, συντονισμό ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων (κράτος και εποπτικοί φορείς, ορκωτοί ελεγκτές και διοικήσεις των υποκειμένων επιχειρήσεων). Οι εποπτικές αρχές φαίνεται να υστερούν σημαντικά σε αξιοπιστία, ενώ απαιτείται σοβαρή βελτίωση σε στελέχωση, ανεξαρτησία από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας και διαφάνεια στη λειτουργία τους. Ειδικότερα η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), λειτουργώντας ως ΝΠΔΔ και με ηγεσία διοριζόμενη από την εκάστοτε κυβέρνηση, δεν φαίνεται να έχει αποφύγει τη γνωστή παθολογία της ελληνικής δημόσιας διοίκησης, τη στιγμή μάλιστα που ο διορισμός του προέδρου της έχει εγκριθεί από τη Βουλή κατά την προβλεπόμενη διαδικασία. Δύο από τα τρία μέλη της ανώτερης ηγεσίας της ΕΛΤΕ είναι αντίστοιχα υψηλόβαθμο εκτελεστικό στέλεχος μεγάλης εισηγμένης εταιρείας και διοικητής ελεγχόμενου οργανισμού. Δηλαδή, και στις δύο ανωτέρω περιπτώσεις τίθεται εμφανώς πρόβλημα ανεξαρτησίας των εποπτικών αρχών καθώς υπάρχει ταύτιση κριτή και κρινόμενου (σύγκρουση συμφερόντων). Την ίδια στιγμή οι προηγμένες χώρες προσπαθούν να βελτιώσουν τη λειτουργικότητα, την αποτελεσματικότητα, την ανεξαρτησία και τη λογοδοσία των δημόσιων εποπτικών αρχών. Συνεπώς το πολιτικό σύστημα διακυβέρνησης της χώρας δεν είναι δυνατόν να συνεχίσει να αδρανεί για τόσο σοβαρά για τη λειτουργία της αγοράς θέματα.

Σύμφωνα με την έρευνα, τα ΔΛΠ υπερέχουν σαφώς των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σε μια σειρά κριτήρια, ωστόσο η εφαρμογή τους συνοδεύτηκε από αρκετά προβλήματα, όπως έλλειψη επαρκούς καθοδήγησης, ανεπάρκεια καταρτισμένων λογιστών και ελεγκτών, έλλειψη ομοιομορφίας στην εφαρμογή και σημαντικά περιθώρια δημιουργικής λογιστικής. Περαιτέρω το θεσμικό και το νομοθετικό περιβάλλον δεν έχουν εναρμονιστεί πλήρως για την εφαρμογή των ΔΛΠ. Ιδιαίτερα οι φορολογικές ρυθμίσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ στερούνται πληρότητας και απλότητας, ενώ αφήνουν περιθώρια αμφισβητήσεων εκ μέρους των φορολογικών

οργάνων. Ιδιαίτερα τονίζεται η γενικευμένη απαίτηση για εκσυγχρονισμό των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για μη εισηγμένες επιχειρήσεις, στην κατεύθυνση απόλειψης των αδικαιολόγητων διαφορών με τα ΔΛΠ. Η παράλληλη λειτουργία δύο σημαντικά διαφορετικών λογιστικών μοντέλων κρίνεται ότι δημιουργεί συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

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

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

Θέμα η εποπτεία: Με βάση τα παραπάνω πρέπει να διασφαλιστούν- στον τύπο και στην ουσία- σαφή όρια ευθύνης και αρμοδιότητας μεταξύ των διαφόρων προσώπων και οργάνων των εποπτικών αρχών (λογιστικά πρότυπα, ελεγκτικά πρότυπα, ποιοτικός έλεγχος ελεγκτών, πειθαρχική διαδικασία κτλ.). Δηλαδή, οι εποπτικές αρχές πρέπει πρώτες να τηρούν τις αρχές και τις δικλίδες την εφαρμογή των οποίων απαιτούν από τους εποπτευομένους. Έχει διαμορφωθεί μεταξύ των ερωτωμένων μια σχετικά αρνητική άποψη για το επίπεδο ενημέρωσης των αρμόδιων εποπτικών- ρυθμιστικών αρχών. Οι αρμόδιες αρχές φαίνεται ότι δεν παρέχουν επαρκή καθοδήγηση και συντονισμό ούτε παρεμβαίνουν εγκαίρως για την επίλυση προβλημάτων κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ. Απαιτείται ενδυνάμωση της αξιοπιστίας, της στελέχωσης, της ανεξαρτησίας από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας των αρμόδιων εποπτικών- ρυθμιστικών αρχών ,καθώς και της διαφάνειας στη λειτουργία τους.

Είναι αξιοσημείωτη η πλειοψηφική θέση ελεγκτών και λογιστών για την ανάγκη λειτουργικού, αποτελεσματικού και ανεξάρτητου συστήματος εποπτείας της εφαρμογής των ΔΛΠ, με δεδομένο το εύρος χρήσης επαγγελματικής κρίσης και εύλογων αξιών. Η θέση αυτή πιθανόν να είναι αποτέλεσμα ενός υποβόσκοντος αθέμιτου ανταγωνισμού σε όλη την αλυσίδα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που οδηγεί σε υποβάθμιση της ποιότητας των δημοσιευόμενων λογιστικών πληροφοριών και των παρεχόμενων ελεγκτικών υπηρεσιών. Σε γενικές γραμμές, η υιοθέτηση των ΔΛΠ θεωρείται ότι έχει θετικές επιπτώσεις στα επαγγέλματα του ελεγκτή και του λογιστή, αν και σε επαγγελματίες με μακρόχρονη εμπειρία στα ΕΛΠ οι επιπτώσεις είναι αρνητικές. Η λόγω εφαρμογής των ΔΛΠ αλλαγή ελεγκτικής εταιρείας (το σύνθημα) ή μόνο ελεγκτή περιορίζεται σε χαμηλό σχετικά ποσοστό.

Το θεσμικό περιβάλλον: Υπάρχει έντονα αρνητική εικόνα μεταξύ ελεγκτών και λογιστών για την πληρότητα, την απλότητα και την ευκολία εφαρμογής των φορολογικών ρυθμίσεων για τα ΔΛΠ αλλά και τα υπάρχοντα περιθώρια αμφισβητήσεων από τα φορολογικά όργανα. Διαπιστώνονται θετικές επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ στο εσωτερικό των επιχειρήσεων, κυρίως σε ότι αφορά την παροχή χρήσιμης πληροφόρησης στις επί μέρους λειτουργικές μονάδες της επιχείρησης, στην ανάδειξη σημαντικών θεμάτων ή κινδύνων και στην υποβοήθηση της λήψης στρατηγικών αποφάσεων και της αξιολόγησης των αποτελεσμάτων αυτών. Η εφαρμογή των ΔΛΠ έχει θετικές συνέπειες στη θέση των επιχειρήσεων στην ελληνική και στη διεθνή αγορά σε ότι αφορά την πρόσβαση σε πηγές χρηματοδότησης και στη διευκόλυνση της διεθνοποίησής τους. Οι υπόχρεες εταιρείες πρέπει να επικεντρωθούν:

- Στην εσωτερική οργάνωση των επιχειρήσεων, ιδίως σε ότι έχει να κάνει με την εισαγωγή συστημάτων μεσομακροπρόθεσμου προγραμματισμού και τη θεσμοθέτηση τυπικών διαδικασιών λήψης αποφάσεων.
- Στη θέση της επιχείρησης στην ελληνική και κυρίως στη διεθνή αγορά (χρηματοδότηση, στρατηγικές συμμαχίες, κεφαλαιακή συμμετοχή ξένων επιχειρήσεων κτλ.).

Ποιοτικά χαρακτηριστικά και προβλήματα: Τα ΔΛΠ αυτά καθαυτά αξιολογούνται πολύ θετικά από ελεγκτές και λογιστές και στα τέσσερα βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά: κατανοητότητα, συνάφεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα. Φαίνεται μάλιστα ότι τα ΔΛΠ υπερέχουν εμφανώς των Ελληνικών Λογιστικών

Προτύπων (ΕΛΠ) στα ίδια ποιοτικά χαρακτηριστικά αλλά και σε άλλα κριτήρια (προστασία των συμφερόντων των δανειστών και των μετόχων, βαθμός χρήσης οικονομικής σκέψης κτλ.). Τα ευρήματα αυτά είναι ιδιαίτερα ενθαρρυντικά, δεδομένων του χαμηλού επιπέδου προετοιμασίας για την εφαρμογή των ΔΛΠ, της δυσκολίας του εγχειρήματος και του μικρού χρονικού διαστήματος που έχει παρέλθει από την πρώτη χρήση εφαρμογής.

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

- Μη ολοκληρωμένη εναρμόνιση θεσμικού- νομοθετικού περιβάλλοντος.
- Μη επαρκής ενημέρωση ελεγκτών και λογιστών για τα ΔΛΠ σε ότι αφορά τις τεχνικές λεπτομέρειες εφαρμογής τους.
- Λόγω της εκτεταμένης χρήσης επαγγελματικής κρίσης αναγνωρίζεται από τους ερωτωμένους ότι τα ΔΛΠ παρέχουν τη δυνατότητα παρουσίασης επιθυμητών λογιστικών μεγεθών.
- Η ταυτόχρονη χρήση ΔΛΠ και ΕΛΠ από εισηγμένες και μη εισηγμένες εταιρείες αντίστοιχα, λόγω της διαφορετικότητας των δύο πλαισίων και της έλλειψης συγκρισιμότητας, γεννά διάφορα προβλήματα στη λειτουργία της αγοράς αλλά και ζητήματα αθέμιτου ανταγωνισμού.

Θέματα και προτάσεις πολιτικής: Από την ανάλυση των ευρημάτων της έρευνας προκύπτουν ορισμένα σημαντικά συμπεράσματα για τη διαμόρφωση πολιτικής και τη λήψη κατάλληλων μέτρων. Μερικά από τα ζητήματα είναι άμεσης προτεραιότητας, ενώ πολλά έχουν πτυχές που άπτονται ευρύτερων πολιτικών:

- Εμπλεκόμενα υπουργεία και εποπτικοί- ρυθμιστικοί φορείς.
- Λεπτομερής επανεξέταση του υφιστάμενου νομοθετικού πλαισίου εφαρμογής των ΔΛΠ, συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών ρυθμίσεων, για τον εντοπισμό και τη διόρθωση υπαρχόντων προβλημάτων ή δυσλειτουργιών.
- Προώθηση κουλτούρας και δημιουργία μηχανισμών για την άμεση αντιμετώπιση προβλημάτων που αναφύονται κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ (π.χ., στενή συνεργασία ΕΛΤΕ, υπουργείου Ανάπτυξης και φορολογικών αρχών).
- Λήψη μέτρων για τον εκσυγχρονισμό των ΕΛΠ (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και σχετικές διατάξεις του ΚΝ 2190/1920) και τη μείωση των διαφορών που υπάρχουν με τα ΔΛΠ. Αυτό θα επιτρέψει τον περιορισμό του κόστους για την

οικονομία (π.χ., εκπαίδευση, λογιστικά/μηχανογραφικά συστήματα, κινητικότητα στην αγορά εργασίας) από τη λειτουργία δύο σημαντικά διαφορετικών πλαισίων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και την αντιμετώπιση ζητημάτων αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ εταιρειών που εφαρμόζουν ΔΛΠ και ΕΛΠ. Οι συνθήκες για την αναθεώρηση των ΕΛΠ έχουν ωριμάσει πλέον και η αλλαγή αυτή φαίνεται ότι αποτελεί αίτημα της αγοράς. Σημειώνεται ότι ολοκληρωμένο σχέδιο για τον εκσυγχρονισμό των ΕΛΠ έχει καταρτιστεί και υποβληθεί αρμοδίως από το 2006 προς το υπουργείο Ανάπτυξης, στο πλαίσιο της προσαρμογής της ελληνικής εμπορικής νομοθεσίας στις ρυθμίσεις της οδηγίας 51/2003/ΕΕ.

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

□ Λήψη κατάλληλων μέτρων για την ενδυνάμωση των αρμόδιων εποπτικών-ρυθμιστικών αρχών σε ότι αφορά την αξιοπιστία, τη στελέχωση, την ανεξαρτησία από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας, καθώς και τη διαφάνεια στη λειτουργία τους, ώστε να βελτιωθεί η δημόσια εικόνα τους και να εμπεδωθεί κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ των υποκειμένων στη δικαιοδοσία τους.

Η ταυτότητα της έρευνας: Η έρευνα σχεδιάστηκε από τον αν. καθηγητή Λογιστικής **Κ. Καραμάνη** και τον καθηγητή Στρατηγικής **Β. Παπαδάκη** του Τμήματος ΟΔΕ του ΟΠΑ. Σκοπός ήταν η συγκέντρωση των απόψεων 340 ορκωτών ελεγκτών και οικονομικών διευθυντών εισηγμένων εταιρειών στο ΧΑ αναφορικά με τις επιπτώσεις και τα προβλήματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ.³⁷

³⁷ www.tovima.gr Εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα 06/01/2009