

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

“Οι κυριότερες διαφορές των διεθνών
λογιστικών προτύπων από τα
εφαρμοσμένα ελληνικά λογιστικά
πρότυπα ”

Επιβλέπων Καθηγητής:
Πινακουλάκη Ανθή

Εισηγητής:
Γιαλεσάκης Ιωάννης Α.Μ. 6767

Ηράκλειο 2008

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | Σελ. |
|--|--------|
| <u>ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ</u> | 2 |
| <u>ΠΡΟΛΟΓΟΣ</u> | 7 |
| | |
| <u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.</u> <u>ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</u> | 8 |
| | |
| 1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Δ.Λ.Π) | |
| 1.2. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ | 9 |
| 1.3. ΟΡΙΣΜΟΣ-ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ Δ.Λ.Π | 10 |
| | |
| <u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.</u> <u>ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ(Δ.Λ.Π)</u> | 14 |
| | |
| 2.1. Δ.Λ.Π 1- Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων | 14 |
| 2.2. Δ.Λ.Π 2 – Αποθέματα | 14 |
| 2.3. Δ.Λ.Π 7 – Κατάσταση Διακίνησης Μετρητών/Ταμειακών Ροών | 16 |
| 2.4. Δ.Λ.Π 8- Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους. | 17 |
| 2.5. Δ.Λ.Π 10- Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού | 18 |
| 2.6. Δ.Λ.Π 11-Συμβάσεις Κατασκευής Έργων | 19 |
| 2.7. Δ.Λ.Π 12- Φόροι Εισοδήματος | 19 |
| 2.8. Δ.Λ.Π 14 – Αναφορές ανά Κλάδο/Τομέα | 20 |
| 2.9. Δ.Λ.Π 15 - Πληροφορίες αναφορικά με την Επίδραση της Αλλαγής Δεικτών Τιμών | 20 |

| | |
|---|----|
| 2.10. Δ.Λ.Π 16 – Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις | 21 |
| 2.11. Δ.Λ.Π 17 – Μισθώσεις | 23 |
| 2.12. Δ.Λ.Π 18 – Έσοδα | 23 |
| 2.13. Δ.Λ.Π 19 – Παροχές και Ωφελήματα Εργαζομένων | 25 |
| 2.14. Δ.Λ.Π 20 – Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης | 26 |
| 2.15. Δ.Λ.Π 21 – Επιδράσεις Αλλαγών στις Τιμές Ξένου Συναλλάγματος | 26 |
| 2.16. Δ.Λ.Π 22 – Ενοποίηση Επιχειρήσεων | 27 |
| 2.17. Δ.Λ.Π 23- Κόστος Δανεισμού | 28 |
| 2.18. Δ.Λ.Π 24 – Γνωστοποιήσεις Συνδεόμενων Μερών | 29 |
| 2.19. Δ.Λ.Π 27 – Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Επενδύσεις σε Θυγατρικές | 29 |
| 2.20. Δ.Λ.Π 28 – Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις | 30 |
| 2.21. Δ.Λ.Π 29 – Έκδοση Οικονομικών Καταστάσεων υπό Υπερπληθωριστικές Συνθήκες | 30 |
| 2.22. Δ.Λ.Π 30 – Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Χρηματοπιστωτικών Οργανισμών | 31 |
| 2.23. Δ.Λ.Π 31 – Συμφέροντα σε Κοινοπραξίες | 34 |
| 2.24. Δ.Λ.Π 32 – Χρηματοοικονομικά Μέσα | 34 |
| 2.25. Δ.Λ.Π 33 – Έσοδα ανά Μετοχή | 35 |
| 2.26. Δ.Λ.Π 34 Ενδιάμεσες Οικονομικές Αναφορές | 35 |
| 2.27. Δ.Λ.Π 35 – Σταδιακή Διακοπή Λειτουργιών | 36 |
| 2.28. Δ.Λ.Π 36 – Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων | 37 |
| 2.29. Δ.Λ.Π 37 – Προβλέψεις Ενδεχόμενες Απαιτήσεις και Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις | 38 |

| | |
|---|----|
| 2.30. Δ.Λ.Π 38 – Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία | 39 |
| 2.31. Δ.Λ.Π 39 – Χρηματοπιστωτικά Μέσα Καταχώρηση και Αποτίμηση | 39 |
| 2.32. Δ.Λ.Π 40 – Επενδύσεις σε Ακίνητα | 40 |
| 2.33. Δ.Λ.Π 41 – Γεωργοκτηνοτροφία | 40 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.
ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ(Ε.Λ.Π) 41

| | |
|--|----|
| 3.1. Αποθέματα | 41 |
| 3.2. Ταμειακές Ροές | 42 |
| 3.3. Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Χρήσης και Μεταβολές στις Λογιστικές Μεθόδους | 42 |
| 3.4. Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού | 43 |
| 3.5. Κατασκευαστικές Συμβάσεις | 43 |
| 3.6 Φόρος Εισοδήματος | 43 |
| 3.7. Οικονομικές Πληροφορίες ανά τομέα | 44 |
| 3.8. Ενσώματες Ακινητοποιήσεις | 45 |
| 3.9. Μισθώσεις | 45 |
| 3.10. Έσοδα | 46 |
| 3.11. Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση Κρατικής Υποστήριξης | 46 |
| 3.12. Επιδράσεις-Αλλαγές στις Τιμές Ξένου Συναλλάγματος | 47 |
| 3.13. Κόστος Δανεισμού | 48 |
| 3.14. Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις | 48 |

| | |
|--|----|
| 3.15. Γνωστοποιήσεις με τις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων | 49 |
| 3.16. Ενδιάμεση Οικονομική Θέση | 51 |
| 3.17. Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων | 52 |
| 3.18. Προβλέψεις-Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Απαιτήσεις | 53 |
| 3.19. Άυλα Στοιχεία Ενεργητικού | 53 |
| 3.20. Επενδύσεις σε Ακίνητα | 54 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 55

| | |
|--|----|
| 4.1. Διαφορές Δ.Λ.Π 2 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας για τα Αποθέματα | 55 |
| 4.2. Διαφορές Δ.Λ.Π 7 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας για τις Ταμειακές Ροές | 56 |
| 4.3. Διαφορές Δ.Λ.Π 8 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας | 57 |
| 4.4. Διαφορές Δ.Λ.Π 10 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας | 57 |
| 4.5. Διαφορές Δ.Λ.Π 12 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας | 58 |
| 4.6. Διαφορές Δ.Λ.Π 16 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας | 59 |
| 4.7. Διαφορές Δ.Λ.Π 17 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας | 61 |
| 4.8. Διαφορές Δ.Λ.Π 18 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας | 61 |
| 4.9. Διαφορές Δ.Λ.Π 20 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας | 62 |
| 4.10. Διαφορές Δ.Λ.Π 21 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας | 63 |
| 4.11. Διαφορές Δ.Λ.Π 23 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας | 64 |
| 4.12. Διαφορές Δ.Λ.Π 24 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας | 65 |
| 4.13. Διαφορές των Δ.Λ.Π 27,28,31 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας | 66 |

| | |
|---|----|
| 4.14. Διαφορές Δ.Λ.Π 37 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας | 68 |
| 4.15. Διαφορές Δ.Λ.Π 38 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας | 69 |
| 4.16. Διαφορές Δ.Λ.Π 40 και σχετικής Ελληνικής Νομοθεσίας | 71 |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.

| | |
|--------------------------------------|-----------|
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ- ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ | 72 |
|--------------------------------------|-----------|

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και τα νέα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) αποτελούν τα τελευταία χρόνια ένα από τα σημαντικότερα θέματα στη διεθνή λογιστική και επιχειρηματική κοινότητα. Για το λόγο αυτό έχουν γίνει πολλές έρευνες σχετικά με την ποιότητα και την επιπλέον ποσότητα των πληροφοριών που παρέχεται μέσω της υιοθέτησης των διεθνών προτύπων, αλλά και για τις επιπτώσεις που έχουν στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που τα υιοθετούν.

Στόχος αυτής της μελέτης είναι η παρουσίαση των ΔΛΠ και των ΔΠΧΠ στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσης των Ελληνικών επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ένα δείγμα 77 εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Αρχικά θα γίνει μία ιστορική ανασκόπηση των γεγονότων από την ίδρυση της IASC και την έκδοση των πρώτων ΔΛΠ, την αναδιοργάνωσή της και την έκδοση των ΔΠΧΠ έως την υιοθέτηση των προτύπων από την Ευρωπαϊκή Ένωση και συνεπώς και από την Ελλάδα. Μετά θα παρουσιαστούν τα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών που τα υιοθετούν. Στη συνέχεια θα παρουσιαστούν οι κυριότερες διαφορές των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία), δίνοντας έμφαση σε εκείνες τις διαφορές που επηρεάζουν σε σημαντικότερο βαθμό τα Αποτελέσματα Χρήσης και την Καθαρή Θέση, παρουσιάζοντας ταυτόχρονα και παραδείγματα από εισηγμένες επιχειρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ(Δ.Λ.Π)

1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ(Δ.Λ.Π)



Η επιτροπή των διεθνών λογιστικών προτύπων(international accounting standards committee-IASC) συστήθηκε στις 29 Απριλίου το 1973, ύστερα από συμφωνία Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμ.Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των ΗΠΑ.

Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε τον Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της International Accounting Standards Committee – IASC.

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

παρόν έργο γίνεται συχνά αναφορά στα όργανα έκδοσης Λογιστικών Προτύπων των ΗΠΑ.

Στις 13 Ιουνίου 2000 σε ανακοίνωση της η επιτροπή πρότεινε να καταρτισθούν σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) οι ενοποιημένοι λογαριασμοί για όλες τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της Ε.Ε.

Στις 17 Ιουλίου το Συμβούλιο ECOFIN χαιρέτησε την ανακοίνωση αυτή και τόνισε ότι η αξιοπιστία, διαφάνεια και συγκρισιμότητα των λογαριασμών αποτελούν θεμελιώδες στοιχείο ολοκλήρωσης και της διεθνής ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών χρηματοπιστωτικών αγορών.

Οι επιχειρήσεις συμφωνούν στην έγκριση των Δ.Λ.Π αφού θα διευκολυνθεί έτσι η εμπορευσιμότητα κινητών αξιών, οι συγχωνεύσεις – εξαγορές και οι πράξεις χρηματοδότησης. Επίσης οι τίτλοι μιας εταιρείας ανήκουν σε επενδυτές προερχόμενους από διάφορα μέρη του κόσμου.

1.2. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Από την **1/1/2005** όλες οι εισηγμένες εταιρείες της Ε.Ε υποχρεούνται να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π κατά την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων τους. Η συμβατότητα των Δ.Λ.Π/ΔΠΧΠ είναι σημαντική ακόμα και για τις μη εισηγμένες εταιρείες. Μέσα από την εφαρμογή αυτή αποσκοπείτε :

- Η διαφύλαξη εμπιστοσύνης ως προς τις χρηματοπιστωτικές αγορές,
- Διευκόλυνση διαπραγμάτευσης κινητών αξιών σε διεθνές επίπεδο.
- Η συμβατότητα των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι σημαντική ακόμα και για τις μη εισηγμένες εταιρείες στο χρηματιστήριο.

Η Ε.Ε θα εξακολουθήσει να συνεργάζεται με τους αρμόδιους διεθνείς οργανισμούς οι οποίοι είναι:

Α) Ο IASB.

Β) IFAC :International federation of accounts.(Διεθνή Ομοσπονδία Ελεγκτών)

Γ) Παγκόσμια Τράπεζα.

Δ) Διάσκεψη των Ηνωμένων Εθνών για το εμπόριο ανάπτυξης (ΔΗΕΕΑ – UNTCAD).

Τέλος τα Δ.Λ.Π που εκδίδονται από την IASC αναθεωρούνται συνεχώς έτσι ώστε να εφαρμόζονται κατάλληλα στην τρέχουσα πραγματικότητα. Τα Δ.Λ.Π που δημιουργούνται από την IASC δεν υπερισχύουν των τοπικών προτύπων δηλαδή των εγχώριων κανόνων κάθε χώρας αλλά επικεντρώνονται στην γνωστοποίηση εφαρμογής τους από κάθε ουσιώδη άποψη όπου και εφαρμόζονται.

«Η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα αρχίζει με το Ν.2992/2002, ο οποίος όριζε την εφαρμογή τους από 1.1.2003 και στη συνέχεια με νεότερους νόμους 3148/2003 (άρθρο 21) και 3229 (άρθρο 13), η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ορίστηκε για την 1.1.2005. 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. Είναι γνωστό ότι με τον Κανονισμό 1725/2003 (L. 261/13.10.03) δεν υιοθετήθηκαν τα Δ.Λ.Π.32 &39». (Σακέλλης, 2005)

1.3 ΟΡΙΣΜΟΣ-ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΔΛΠ

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων Μεθόδων και Διαδικασιών γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων θα οδηγήσει σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο.

Τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα συγκροτημένο σύνολο αρχών και κανόνων, που ενσωματώνουν παγκόσμια εμπειρία και γνώση— όχι βέβαια εφαρμογή— με αντικειμενική επιδίωξη να αποκαλύπτεται η πραγματική χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης, η απόδοση αυτής αλλά και η περιουσιακή της διάρθρωση.

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

Με την εφαρμογή των προτύπων , όσο το δυνατό σε περισσότερες χώρες ή περιοχές του πλανήτη, δημιουργούνται «κοινά αποδεκτές λογιστικές πρακτικές που είναι αναγνωρίσιμες και αναγνώσιμες από ένα μεγάλο πλήθος ανθρώπων και έτσι αποτρέπουμε την αναρχία που υπάρχει ακόμα και σήμερα στο παγκόσμιο οικονομικό στερέωμα».

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

α) Απομακρύνθηκαν οι ιδιαιτερότητες του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

β) Η ενημέρωση όλων των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων έγινε ευκολότερη και ακριβέστερη:

i. λόγω της αναλυτικής ετήσιας έκθεσης που ακολουθεί τις Οικονομικές Καταστάσεις.

ii. λόγω της ομοιομορφίας πληροφοριών που συλλέγοντας

γ) Οι Οικονομικές Καταστάσεις έγιναν πιο κατανοητές και αξιοποιήσιμες τόσο σε Ευρωπαϊκό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο παρέχοντας πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας μ' αυτής των άλλων επιχειρήσεων.

δ) Η προσέγγιση των διεθνών χρηματαγορών είναι ευκολότερη και οι διαπραγματεύσεις αποτελεσματικότερες.

ε) Τέλος εξασφαλίζουμε αξιόπιστη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Παρόλα τα οφέλη κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων διαπιστώθηκαν και πρακτικά προβλήματα:

α) Αντιμετωπίζονται αδυναμίες όσον αφορά τη διαδικασία απόλυτης κατανόησης και εφαρμογής των προτύπων.

β) Η δυσκολία της συλλογής και επεξεργασίας απαιτούμενων πληροφοριών και αναλύσεων.

γ) Στην έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών με εμπειρία.

δ) Στην υποτίμηση της δυσκολίας της πρόκλησης από εμπλεκόμενους και φορείς.

ε) Υπάρχουν σημαντικές διαφορές με την φορολογική νομοθεσία.

Σύμφωνα με το σχέδιο νόμου για τα ΔΛΠ, προβλέπονται τα ακόλουθα:

1. Υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ από τις Α.Ε των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και προαιρετική από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Α.Ε και επιλέγουν τακτικούς ελεγκτές

από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν:

I. Ισολογισμό

II. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως

III. Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων

IV. Κατάσταση Ταμειακών Ροών

V. Προσάρτημα με σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ο σχετικός Ελληνικός νόμος είναι ο **2992/2002 ΦΕΚ 54Α'/20-3-2002**.

Ο σχετικός Κανονισμός (ΕΚ) είναι ο **1606/2002 Ε.Ε.Ε.Κ Ι243/1 11.9.2002**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. **ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

2.1.ΔΛΠ 1 : Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις παρέχονται πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση, τις ταμειακές ροές, τα αποτελέσματα της διαχείρισης τα Διοίκησης, δηλαδή πληροφορίες χρήσιμες σε ένα ευρύ κύκλο χρηστών για να λάβουν αποφάσεις.

Ακόμα, πρέπει να παρουσιάζεται ακριβοδίκαια η οικονομική θέση , η οικονομική απόδοση και οι ταμειακές ροές της επιχείρησης. Αυτό επιτυγχάνεται με την κατάλληλη εφαρμογή των ΔΛΠ.

Τέλος , «καθορίζει τις λογιστικές παραδοχές και αρχές που διέπουν τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (going concern, αυτοτέλειας των χρήσεων , της συνέπειας, του συμψηφισμού στοιχείων ενεργητικού-παθητικού και εσόδων-εξόδων, της συγκριτικής πληροφόρησης) και αποσαφηνίζει το περιεχόμενο τους». (Σακέλλης, 2005)

2.2 ΔΛΠ 2 : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Το ΔΛΠ 2 έχει ως σκοπό να καθορίσει το πλαίσιο παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης. Παράλληλα, 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 Σύμφωνα με το ΔΛΠ 2, τα αποθέματα αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία, μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πωλήσεως κατά την συνήθη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος ολοκλήρωσης της παραγωγής και της πώλησής τους. Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με βάση τις μεθόδους FIFO ή μέσου σταθμικού κόστους (weighted average), εκτός των αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή ή που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, στα οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους. (Σακέλλης, 2005)

Επίσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2, στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Η λογιστική μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων και προσδιορισμού του κόστους αυτών.
- Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης.
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- Το ποσό ανάκτησης της υποτιμημένης αξίας των αποθεμάτων που καταχωρήθηκε ως έσοδο στην παρούσα χρήση καθώς και οι συνθήκες που οδήγησαν στην ανάκτηση αυτή.
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων τα οποία έχουν ενεχυριασθεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων.
- Η αξία της υποτίμησης των αποθεμάτων η οποία καταχωρήθηκε στα έξοδα της χρήσεως.

- Τέλος, το ΔΛΠ 2 επιτρέπει την χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων για αποθέματα (ή κατηγορίες αποθεμάτων) τα οποία διαφέρουν μεταξύ τους.

2.3.ΔΛΠ 7 :ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ- ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Με βάση τις απαιτήσεις του προτύπου 7, η Κατάσταση Διακίνησης Μετρητών αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Αυτό σημαίνει ότι η κατάσταση αυτή είναι υποχρεωτική μαζί με τις άλλες τρεις καταστάσεις, οι οποίες αναφέρονται από το ΔΛΠ 1 και είναι :

- Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Ο Ισολογισμός
- Η Κατάσταση Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων

Σκοπός του προτύπου είναι ότι σε αρκετές περιπτώσεις παρατηρείται το φαινόμενο μια επιχείρηση να εμφανίζει αυξημένα καθαρά κέρδη προ φόρων συγκριτικά με την προηγούμενη χρήση, ενώ παράλληλα το σύνολο των διαθεσίμων της να έχει μειωθεί σημαντικά από τον προηγούμενο ισολογισμό. Σε άλλες περιπτώσεις είναι πιθανόν να συμβαίνει ακριβώς το αντίθετο.

Η Κατάσταση Διακίνησης Μετρητών παρέχει όλες τις αναγκαίες πληροφορίες για να μπορέσει κάποιος να αντιληφθεί τον τρόπο διαχείρισης και χρησιμοποίησης του πλεονάσματος των διαθεσίμων, που προέκυψε μέσα από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης.

2.4.ΔΛΠ 8 : ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ

ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ

ΜΕΘΟΔΟΥΣ

Το πρότυπο αυτό αντιμετωπίζει:

- Το **αποτέλεσμα της χρήσεως (κέρδος ή ζημιά)** που αποτελείται από το κέρδος ή ζημιά από **συνήθεις δραστηριότητες** και **έκτακτα κονδύλια**.
- **Έκτακτα κέρδη/ζημίες** που προέρχονται από γεγονότα εξαιρετικά σπάνια , απρόβλεπτα και πέραν από κάθε επήρεια και έλεγχο της επιχείρησης. Εμφανίζονται στα «αποτελέσματα χρήσεως» σε ξεχωριστή γραμμή και σε σημειώσεις γνωστοποιείται η φύση τους.
- **Λογιστικές εκτιμήσεις** : Λογιστικές εκτιμήσεις και κρίσεις απαιτούνται για τη διενέργεια προβλέψεων (απαιτήσεων , αποθεμάτων κ.λπ.). Οι εκτιμήσεις αναθεωρούνται μεταγενέστερα , όταν υπάρξουν νέα δεδομένα και πληροφορίες. Η διαφορά από τη μεταβολή λογίζεται στα αποτελέσματα της χρήσεως που έγινε η μεταβολή ή λογίζεται και στις μελλοντικές χρήσεις , όταν κι αυτές επηρεάζονται από τη μεταβολή της εκτίμησης. Δεν επηρεάζονται τα αποτελέσματα παρελθουσών χρήσεων.
- **Θεμελιώδη λογιστικά λάθη**: Όταν διορθώνονται σε επόμενη χρήση :
 - η διόρθωση γίνεται στο υπόλοιπο έναρξης του λογαριασμού «κέρδη εις νέο» και επανεντάσσονται διορθωμένες συγκριτικές καταστάσεις.
 - Είτε, εναλλακτικά , η διόρθωση καταχωρείται στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσεως , χωρίς να απαιτείται επανασύσταση των οικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων περιόδων.
- **Αλλαγή λογιστικής αρχής** : Επιτρέπεται μόνο όταν η αλλαγή :
 - Επιβάλλεται από νόμο,
 - Από αλλαγή σε λογιστικό πρότυπο,
 - Απεικονίζει ορθότερα κάποια συναλλαγή.

Η αλλαγή εφαρμόζεται με κατάλληλη προσαρμογή του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού «κέρδη εις νέο» και επαναδιατυπώνεται η συγκριτική πληροφορία για τις προηγούμενες χρήσεις, εάν αυτό είναι εφικτό.

Εάν η ανωτέρω αντιμετώπιση δεν είναι εφικτή, η αλλαγή λογίζεται στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσεως και απαιτείται σύνταξη συγκριτικών οικονομικών καταστάσεων.

2.5.ΔΛΠ 10 : ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ **ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**

Το πρότυπο αυτό εμπεριέχει :

- Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού “οφισγενή”. Τέτοια γεγονότα γίνονται μεταξύ της ημερομηνίας κλεισίματος του ισολογισμού και της ημερομηνίας έγκρισης οικονομικών καταστάσεων από το Δ.Σ.
- Τις γνωστοποιήσεις που η επιχείρηση πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Επίσης απαιτεί η επιχείρηση να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της πάνω στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, αν γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι εξέλιπαν οι προϋποθέσεις συμμόρφωσης προ της παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.
- Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση και γνωστοποίηση των γεγονότων που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

2.6.ΔΛΠ 11:ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται σε όλες τις συμβάσεις που αφορούν σε κατασκευαστικά έργα, στην παροχή υπηρεσιών ή σε έργα καταστροφής παγίων στοιχείων. Σκοπός του πρότυπου αυτού είναι η περιγραφή του λογιστικού χειρισμού των εσόδων και εξόδων που συνδέονται με συμβάσεις αυτής της μορφής. Αυτό οφείλεται βασικά στο γεγονός ότι οι συμβάσεις με τις οποίες ασχολείται το πρότυπο αυτό, είναι μακράς χρονικής διάρκειας. Συνεπώς, κύριος σκοπός του πρότυπου αυτού είναι η ορθή κατανομή των εσόδων και εξόδων καθώς και των κερδών ή των ζημιών, που προκύπτουν από τις συμβάσεις αυτές, στην οικονομική χρήση στην οποία αντιστοιχούν.

Η αντιστοίχιση αυτή θεωρείται αρκετά σημαντική, διότι συνήθως οι εισπράξεις και τα έσοδα ή τα κατασκευαστικά έξοδα δεν συμβαδίζουν πλήρως μεταξύ τους. Το πρότυπο αυτό αναφέρεται ουσιαστικά στους λογιστικούς χειρισμούς που θα λάβουν χώρα στα βιβλία της κατασκευάστριας εταιρείας. Τέλος εφόσον η σύμβαση κατασκευής είναι αξιόπιστη τότε τα συμβατικά έσοδα και οι δαπάνες καταχωρούνται στα Απ.Χρήσης.

2.7.ΔΛΠ 12:ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται σε όλες τις συμβάσεις που αφορούν σε κατασκευαστικά έργα, στην παροχή υπηρεσιών ή σε έργα καταστροφής παγίων στοιχείων. Σκοπός του πρότυπου αυτού είναι η περιγραφή του λογιστικού χειρισμού των εσόδων και εξόδων που συνδέονται με συμβάσεις αυτής της μορφής.

2.8.ΔΛΠ 14 :ΑΝΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑ ΚΛΑΔΟ/ΤΟΜΕΑ

Το πρότυπο αυτό καθορίζει τον τρόπο καταγραφής και το περιεχόμενο των πληροφοριών, που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης αναφορικά :

- ο Ανά κλάδο: με τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών που παρέχονται από την επιχείρηση
- ο Ανά γεωγραφικό τομέα : με τις διάφορες γεωγραφικές περιοχές μέσω των οποίων διεκπεραιώνει τις λειτουργίες της.

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι ότι θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες εκδίδουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Ακόμα, επιχειρήσεις οι οποίες δεν είναι υποχρεωμένες για την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, αλλά επιθυμούν να εφαρμόσουν εθελοντικά το πρότυπο αυτό, θα πρέπει να συμμορφώνονται πλήρως με τις απαιτήσεις του.

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

Οι αξιώσεις παρουσίασης του προτύπου αυτού δεν θεωρούνται αναγκαίες για τις εταιρίες για τις οποίες που ετοιμάζουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, ούτως ώστε να θεωρείται ότι συμμορφώνονται πλήρως με τις απαιτήσεις των προτύπων αυτών.

Σκοπός του προτύπου είναι η απεικόνιση της επίδρασης την οποία είναι πιθανόν να έχουν οι μεταβολές του δείκτη τιμών στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων

χρήσεως μιας επιχείρησης όπως και της οικονομικής θέσης ή κατάστασης της επιχείρησης. Το πρότυπο αυτό είναι γενικά αποδεκτό κυρίως σε περιοχές όπου παρουσιάζονται σημαντικές αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες. Η απλότητα και η δυνατότητα παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων με την εφαρμογή του ιστορικού κόστους παρέχουν τη δυνατότητα καλύτερης και ευρύτερης κατανόησης των στοιχείων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

2.10.ΔΛΠ 16 : ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Το ΔΛΠ 16 ορίζει ως ενσώματες ακινητοποιήσεις τα υλικά πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για λειτουργικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεων. Επίσης, ορίζει ως απόσβεση τη συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του.

Η αρχική καταχώριση ενός ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου γίνεται σύμφωνα με το κόστος κτήσης του, ωστόσο τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα δεν αποτελούν κοστολογικό στοιχείο του παγίου. Στη περίπτωση που διενεργούνται δαπάνες για το εν λόγω πάγιο, οι οποίες αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένονται από αυτό, οι δαπάνες αυτές προσαυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου. Οποιαδήποτε άλλη δαπάνη σχετιζόμενη με το πάγιο, βαρύνει τα έξοδα της χρήσης.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 η μεταγενέστερη αποτίμηση από την αρχική καταχώριση γίνεται με δύο μεθόδους: την Βασική και την Εναλλακτική.

A) Βασική μέθοδος (Μέθοδος Κόστους):

Σύμφωνα με την Βασική Μέθοδο οι ενσώματες ακινητοποιήσεις εμφανίζονται στο κόστος κτήσης, μειωμένες με τις σωρευμένες αποσβέσεις τους και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

B) Εναλλακτική μέθοδος (Μέθοδος Αναπροσαρμογής):

Στην Εναλλακτική Μέθοδο του ορίζεται ότι σε τακτά χρονικά διαστήματα η λογιστική αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζεται στην εύλογη αξία τους, έτσι ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν σημαντικά από τις πραγματικές. Οι αναπροσαρμογές αυτές για τα ακίνητα, πρέπει να γίνονται με βάση την εκτίμηση που αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές, ενώ για τα μηχανήματα να γίνονται με βάση την αγοραία αξία τους. Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου, θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται ολόκληρη η κατηγορία στην οποία αυτό το πάγιο ανήκει. Το ποσό της αναπροσαρμογής πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση ιδιαίτερου λογαριασμού της καθαρής θέσης, εκτός αν αυτή η αναπροσαρμογή αντιστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση, οπότε και καταχωρείται στα έσοδα.

Όσον αφορά τις αποσβέσεις, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι ένα πάγιο πρέπει να αποσβένεται σύμφωνα με την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, έτσι ώστε η δαπάνη αποσβέσεως να συσχετίζεται με τα αντίστοιχα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την χρησιμοποίησή του. Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου προσδιορίζεται από τις εκτιμήσεις της επιχείρησης, η οποία λαμβάνει υπ' όψη της την αναμενόμενη φυσιολογική φθορά του και την τεχνική του απαξίωση. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς, όπως και η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται.

2.11.ΔΛΠ 17 : ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Οι μισθώσεις διακρίνονται σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές. Η μίσθωση χαρακτηρίζεται λειτουργική όταν δεν είναι χρηματοδοτική. Η μίσθωση χαρακτηρίζεται χρηματοδοτική αν μεταβιβάζει ουσιαστικά στο μισθωτή όλους τους κινδύνους και τις ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα του μίσθιου , ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή μη του τίτλου της κυριότητας.

Σκοπός του πρότυπου είναι να περιγράψει τις κατάλληλες λογιστικές μεθόδους και τις αναγκαίες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις από άποψη μισθωτών και εκμισθωτών.

Το πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση όλων των μισθώσεων με εξαίρεση τις ακόλουθες :

- Μισθωτικές συμφωνίες για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων , πετρελαίου και όμοιων μη αναγεννώμενων πόρων.
- Συμφωνίες για άδειες παραχωρήσεως τέτοιων στοιχείων όπως κινηματογραφικών ταινιών.

2.12.ΔΛΠ 18 : ΕΣΟΔΑ

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

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι η περιγραφή των λογιστικών χειρισμών των εσόδων που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές :

- Πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων.
- Παροχή υπηρεσιών
- Έσοδα που προέρχονται από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους. Η περίπτωση αυτή αναφέρεται σε έσοδα από τόκους λόγω παροχής μετρητών υπό μορφή δανείων ή και υπό οποιαδήποτε άλλη μορφή. Άλλες περιπτώσεις μπορεί να αναφέρονται σε δικαιώματα, έσοδα από παροχή δικαιωμάτων χρήσης εμπορικού σήματος ή οποιωνδήποτε άλλων δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας, τα οποία ανήκουν στην επιχείρηση ή έσοδα υπό μορφή μερισμάτων λόγω επενδύσεων σε άλλες επιχειρήσεις.

Το είδος των εσόδων στα οποία αναφέρεται το εν λόγω πρότυπο, δεν περιλαμβάνει έσοδα που προέρχονται από:

- Μισθώσεις (ΔΛΠ 17)
- Μερίσματα που προέρχονται από επενδύσεις, οι οποίες έχουν υπολογιστεί με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης (ΔΛΠ 28)
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών επιχειρήσεων, δηλαδή τα έσοδα που προκύπτουν για τις ασφαλιστικές εταιρείες μέσα από τα ασφαλιστήρια συμβόλαια
- Κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν μέσα από αλλαγές στη δίκαιη αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού (ΔΛΠ 39)
- Μεταβολή της αξίας άλλων στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού.
- Κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από αλλαγές στη δίκαιη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες (ΔΛΠ 41)
- Έσοδα από εξόρυξη μεταλλευμάτων.

2.13.ΔΛΠ 19 : ΠΑΡΟΧΕΣ ΚΑΙ ΩΦΕΛΗΜΑΤΑ

ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ

Το πρότυπο αυτό περιγράφει το λογιστικό χειρισμό και τον τρόπο παρουσίασης, από πλευράς εργοδότη, των παροχών και των ωφελημάτων που καταβάλλονται ή που οφείλονται στους εργαζομένους της επιχείρησης.

Βάσει των οδηγιών του προτύπου αυτού, οι παροχές και τα ωφελήματα προς τους εργαζομένους χωρίζονται σε πέντε κατηγορίες, ανάλογα με τη διάρκεια και το χρόνο χορήγησης τους. Οι κατηγορίες αυτές αναλύονται ως ακολούθως :

- Βραχυπρόθεσμες παροχές και ωφελήματα εργαζομένων, όπως μισθοί, ημερομίσθια εργοδοτικές εισφορές σε ασφαλιστικά ταμεία και άλλες παροχές.
- Μακροπρόθεσμες παροχές και ωφελήματα εργαζομένων, όπως παροχές για μακροχρόνια υπηρεσία και διάφορα επιδόματα που σχετίζονται με την πολυετή απασχόληση των εργαζομένων.
- Παροχές και ωφελήματα μετά την λήξη της εργασίας, όπως είναι τα συνταξιοδοτικά προγράμματα, τα ωφελήματα αποχώρησης και άλλα.
- Ωφελήματα αποχώρησης
- Αποζημίωση μέσα από τα κέρδη της επιχείρησης.

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

Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης.

Το πρότυπο δεν ασχολείται με :

- Τα ειδικότερα προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστική απεικόνιση των κρατικών επιχορηγήσεων στις οικονομικές καταστάσεις που αντικατοπτρίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες.
- Την κρατική υποστήριξη, που παρέχεται σε μια επιχείρηση με τη μορφή πλεονεκτημάτων, που αναγνωρίζονται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που εκπίπτοντας από το φόρο εισοδήματος.
- Την κρατική συμμετοχή στη ιδιοκτησία μιας επιχείρησης.
- Τις κρατικές επιχορηγήσεις για τη γεωργία, που αντιμετωπίζονται από το ΔΛΠ 41.

2.15.ΔΛΠ 21 : ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΛΛΑΓΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΞΕΝΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στις περιπτώσεις επιχειρήσεων οι οποίες, παράλληλα με τις εγχώριες συναλλαγές τους, πραγματοποιούν και συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή διατηρούν δραστηριότητες σε χώρες με διαφορετικό νόμισμα.

Σκοπός του είναι να εφαρμόζεται στις πιο κάτω περιπτώσεις :

- Στον λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα.

- Στην μετατροπή οικονομικών καταστάσεων μονάδων που λειτουργούν στο εξωτερικό, των οποίων τα στοιχεία περιλαμβάνονται με ενοποίηση στις οικονομικές καταστάσεις της μονάδας αναφοράς.

Το πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό της αντιστάθμισης κινδύνων ή αντισταθμικών μέτρων που έχουν ληφθεί σε ξένο συνάλλαγμα. Οι περιπτώσεις αυτές περιγράφονται από το ΔΛΠ 39.

2.16.ΔΛΠ 22 ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Το πρότυπο αυτό περιγράφει το λογιστικό χειρισμό της ενοποίησης επιχειρήσεων που προέρχονται μέσα από την εξαγορά μιας επιχείρησης από άλλη, καθώς και από τη συγχώνευση επιχειρήσεων σε μία, χωρίς να είναι δυνατός ο καθορισμός ή ο εντοπισμός του αγοραστή.

Τα βασικά λογιστικά θέματα στα οποία αναφέρεται το εν λόγω πρότυπο είναι:

- Ο καθορισμός του κόστους της εξαγοράς.
- Ο χειρισμός του στοιχείου της «φήμης και πελατείας» που πιθανόν να προκύψει.
- Ο καθορισμός του «συμφέροντος της μειοψηφίας», στις περιπτώσεις σταδιακής εξαγοράς.
- Τυχόν αλλαγές στο κόστος της εξαγοράς μετά την ολοκλήρωση της συναλλαγής, καθώς και
- Οι πρόσθετες πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις

Σκοπός του είναι η περιγραφή και ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού των συναλλαγών που προκύπτουν μέσα από την ενοποίηση διαφόρων επιχειρήσεων.

2.17.ΔΛΠ 23 : ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

Κόστος δανεισμού είναι οι τόκοι και οι λοιπές δαπάνες που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για τη λήψη δανείων.

Κατά τη βασική μέθοδο : το κόστος δανεισμού λογίζεται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται , ανεξάρτητα από τον τρόπο χρησιμοποίησης των δανείων.

Κατά την εναλλακτική μέθοδο :το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση , κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου , πρέπει να κεφαλαιοποιείται ως τμήμα του κόστους των στοιχείων αυτών , ακόμη κι αν η λογιστική αξία του στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό του δανειακού κόστους. Το πρότυπο δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το υπολογιστικό κόστος των ιδίων κεφαλαίων , καθώς και με το κόστος του προνομιούχου κεφαλαίου το οποίο δεν εντάσσεται στις υποχρεώσεις.

2.18.ΔΛΠ 24 : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Το πρότυπο αναφέρεται στις συναλλαγές μιας επιχείρησης με άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, τα οποία μπορεί να ανήκουν στις ακόλουθες κατηγορίες:

- Επιχειρήσεις οι οποίες ελέγχουν ή ελέγχονται άμεσα έμμεσα από την μονάδα αναφοράς, δηλαδή την μονάδα που εκδίδει οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- Συνεργάτες ή συνέταιροι
- Φυσικά πρόσωπα, τα οποία άμεσα ή έμμεσα κατέχουν σημαντικό δικαίωμα ψήφου μέσω του οποίου μπορούν να εξασκήσουν επίδραση στην εταιρία.
- Βασικά διοικητικά στελέχη που έχουν τη δυνατότητα διαχείρισης, προγραμματισμού και ελέγχου των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, περιλαμβανομένων των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, Διοικητικών στελεχών και των μελών των οικογενειών τους.
- Επιχειρήσεις, στις οποίες ο κύριος μέτοχος είναι μέλος του διοικητικού συμβουλίου ή κύριος μέτοχος της μονάδας αναφοράς.
-

2.19.ΔΛΠ 27 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται:

- Για την ετοιμασία και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου επιχειρήσεων οι οποίες τελούν υπό τον έλεγχο μιας επιχείρησης.

- Για το χειρισμό και την παρουσίαση των επενδύσεων της μητρικής εταιρείας στις θυγατρικές της, μέσα στις οικονομικές καταστάσεις τις μητρικές

Αντίθετα δεν εφαρμόζεται στους λογιστικούς χειρισμούς ενοποίησης, επενδύσεων σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις και σε κοινοπραξίες.

2.20.ΔΛΠ 28 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ

Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από τον επενδυτή για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις. Για τις συμμετοχές σε θυγατρικές επιχειρήσεις εφαρμόζεται το πρότυπο 27 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές».

Το πρότυπο καθορίζει τους λογιστικούς χειρισμούς των μεθόδων Καθαρής Θέσης και Κόστους κτήσης.

Συγκεκριμένα, παρουσιάζονται στον ισολογισμό στην κατηγορία των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων όσον αφορά τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

2.21.ΔΛΠ 29 ΕΚΔΟΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΥΠΟ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στην έκδοση οικονομικών καταστάσεων, είτε ενοποιημένων είτε όχι, σε οικονομικό περιβάλλον όπου επικρατούν υπερπληθωριστικές συνθήκες.

Σκοπός του προτύπου είναι η «εξασφάλιση της δίκαιης εικόνας του ισολογισμού μιας επιχείρησης, το εν λόγω πρότυπο παρέχει οδηγίες για τον τρόπο και τη μέθοδο αποτίμησης και παρουσίασης όλων των μη χρηματικών ή μη χρηματικά ισοδύναμων στοιχείων με την εφαρμογή δύο διαφορετικών μεθόδων, αυτών του ιστορικού κόστους και του τρέχοντος κόστους».

Το πρότυπο αυτό παρέχει επίσης οδηγίες για το λογιστικό χειρισμό της συνεχόμενης αύξησης του κόστους χρηματοδότησης, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η χρηματοδότηση πραγματοποιήθηκε για κεφαλαιουχικές δαπάνες, όπως επίσης και για το λογιστικό χειρισμό του κέρδους ή της ζημιάς που προέκυψε από την διαμόρφωση των μη χρηματικών ή μη χρηματικά ισοδύναμων στοιχείων. (Σακέλλης, 2005)

2.22.ΔΛΠ 30 : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ

Το ΔΛΠ 30 εφαρμόζεται από τις τράπεζες και τα λοιπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κατά την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που καλύπτουν διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μέχρι την 31/12/2006. Για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων που καλύπτουν διαχειριστικές περιόδους που ξεκινούν από την 1/1/2007 και μετά, εφαρμόζεται το ΔΠΧΠ 7 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις, το οποίο αντικαθιστά το ΔΛΠ 30.

Οι τράπεζες αντιπροσωπεύουν έναν σημαντικό και με επιρροές επιχειρηματικό τομέα παγκοσμίως. Πολλοί ιδιώτες και οργανισμοί κάνουν χρήση των τραπεζών είτε ως καταθέτες είτε ως δανειζόμενοι. Συνεπώς, υπάρχει σημαντικό και ευρύτερο ενδιαφέρον για την καλή κατάσταση των τραπεζών και, ειδικότερα, για τη φερεγγυότητα και τη ρευστότητά τους και για το σχετικό βαθμό κινδύνου που συνεπάγονται διάφοροι τύποι των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τους. Όλα τα

χρηματοπιστωτικά ιδρύματα εκτίθενται σε κινδύνους ρευστότητας και σε κινδύνους που προέρχονται από τις νομισματικές διακυμάνσεις, τις μεταβολές των επιτοκίων, τις μεταβολές στις τρέχουσες τιμές και την πτώχευση των αντισυμβαλλομένων. Η παρουσίαση, επομένως, εκτενών, αξιόπιστων και χρήσιμων γνωστοποιήσεων κρίνεται ιδιαίτερα σημαντική. (Grant Thornton, 2006 Β').

Παρακάτω παρουσιάζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 30 τα στοιχεία και οι γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στον Ισολογισμό και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης μίας τράπεζας ή ενός άλλου χρηματοπιστωτικού ιδρύματος.

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 30 η παρουσίαση των στοιχείων του Ισολογισμού πρέπει να γίνεται κατ' είδος με τρόπο που να αντικατοπτρίζει τη σχετική ρευστότητά τους. Επίσης, το ΔΛΠ 30 ορίζει πως ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα θα πρέπει να γνωστοποιεί τις εύλογες αξίες, κάθε κατηγορίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του, όπως απαιτεί το ΔΛΠ 32 - Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση. Το ΔΛΠ 39 προβλέπει τέσσερις κατηγορίες χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων: δάνεια και απαιτήσεις, επενδύσεις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία. Ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα θα γνωστοποιεί τις εύλογες αξίες των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της για αυτές τις τέσσερις κατηγορίες, ως το ελάχιστο.

Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνονται είναι τα ακόλουθα:

Ενεργητικό:

- Ταμείο και διαθέσιμα στην Κεντρική Τράπεζα.
- Κρατικά ομόλογα και άλλα αξιόγραφα δεκτά για επαναπροεξόφληση από την Κεντρική Τράπεζα.
- Κρατικά και άλλα αξιόγραφα κατεχόμενα για συναλλακτικούς σκοπούς.
- Τοποθετήσεις, δάνεια και προκαταβολές σε άλλες Τράπεζες.
- Άλλες τοποθετήσεις στη χρηματαγορά.
- Δάνεια και προκαταβολές σε πελάτες.
- Επενδυτικοί τίτλοι

Υποχρεώσεις:

- Καταθέσεις από άλλες Τράπεζες
- Άλλες καταθέσεις της χρηματαγοράς
- Ποσά οφειλόμενα σε άλλους καταθέτες
- Πιστοποιητικά καταθέσεων
- Υποσχετικές και άλλες υποχρεώσεις αποδεικνυόμενες εγγράφως
- Άλλα δανεισμένα κεφάλαια

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Η ομαδοποίηση των εσόδων και των δαπανών πρέπει να γίνονται κατ' είδος, με γνωστοποίηση των κύριων κατηγοριών εσόδων και εξόδων.

Η κατάσταση αποτελεσμάτων πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνει:

- Τόκοι και συναφή έσοδα
- Έξοδα τόκων και συναφή έξοδα
- Έσοδα από μερίσματα
- Έσοδα από αμοιβές και προμήθειες

- Έξοδα από αμοιβές και προμήθειες
- Κέρδη μείον ζημίες από διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα
- Κέρδη μείον ζημίες από χρεόγραφα επενδύσεων
- Κέρδη μείον ζημίες από αγοραπωλησία ξένων νομισμάτων
- Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης
- Ζημίες απομείωσης από δάνεια και προκαταβολές
- Γενικά έξοδα διοικητικής λειτουργίας
- Άλλα λειτουργικά έξοδα

2.23.ΔΛΠ 31 : ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

Το εν λόγω πρότυπο αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό συμφερόντων μιας επιχείρησης τα οποία προκύπτουν από τη συμμετοχή της σε μία κοινοπραξία.

2.24.ΔΛΠ 32 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ

Το πρότυπο αυτό προέκυψε από τη διαρκή αύξηση του αριθμού και του είδους των διαφόρων χρηματοοικονομικών μέσων που βρίσκονται υπό διαπραγμάτευση στις διαπραγμάτευση στις διεθνείς χρηματαγορές και την εξ'αυτής την ανάγκη παροχής ανάλογης πληροφόρησης προς τους διάφορους χρήστες των λόγω οικονομικών καταστάσεων. Το συγκεκριμένο πρότυπο αναφέρεται στις γνωστοποιήσεις και στον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών που πρέπει να παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις αναφορικά με τα διάφορα χρηματοοικονομικά μέσα, όπως είναι τα ομόλογα και τα παράγωγα.

Το ΔΛΠ 32, χωρίζει τα μέσα αυτά σε δυο κατηγορίες:

- Αυτά που έχουν αναγνωριστεί και εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης.
- Αυτά που δεν έχουν αναγνωριστεί λογιστικά και δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης.

2.25.ΔΛΠ 33 : ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ

Το πρότυπο περιγράφει τη μέθοδο και τις αρχές που πρέπει να εφαρμοστούν για τον καθορισμό και την παρουσίαση των εσόδων ανά μετοχή, δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στον υπολογισμό του αριθμητή του σχετικού κλάσματος. Ο δείκτης αυτός θεωρείται αρκετά σημαντικός επειδή παρουσιάζει το μέγεθος της αποδοτικότητας από περίοδο σε περίοδο και δίνει τη δυνατότητα σύγκρισης με άλλες επιχειρήσεις του ίδιου κλάδου.

Το πρότυπο αυτό θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν εκδώσει κοινές μετοχές, οι οποίες βρίσκονται υπό διαπραγμάτευση στην ελεύθερη αγορά ή είναι στην διαδικασία έκδοσης τέτοιων μετοχών.

2.26.ΔΛΠ 34 : ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

Οι οικονομικές αυτές αναφορές παρέχουν προσωρινή και ενδιάμεση ενημέρωση προς όλους όσοι μπορεί να ενδιαφέρονται για την οικονομική εξέλιξη μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια ενός οικονομικού έτους. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις παρέχουν μεν πλήρη ενημέρωση, πλην όμως εκδίδονται ανά δωδεκάμηνο περίπου και έτσι όλοι όσοι πιθανών να ενδιαφέρονται για την οικονομική εξέλιξη ή πορεία της επιχείρησης κατά την διάρκεια αυτής της περιόδου, δεν έχουν οποιοδήποτε στοιχείο ή πληροφόρηση.

Βασικός σκοπός του προτύπου είναι η παροχή ενδιάμεσων πληροφοριών και στοιχείων αναφορικά με την οικονομική εξέλιξη και πορεία της επιχείρησης.

Για το σκοπό αυτό το πρότυπο καθορίζει τις ελάχιστες πληροφορίες που θα πρέπει να έχουν οι μέτοχοι, οι επίδοξοι επενδυτές, οι πιστωτές και όλοι όσοι ενδιαφέρονται να είναι ενήμεροι για την οικονομική εξέλιξη μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια οποιασδήποτε οικονομικής χρήσης.

Οι ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές αποτελούν πλήρεις ή περιληπτικές περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αναφέρονται στις δραστηριότητες της επιχείρησης για περίοδο μικρότερη από το πλήρες οικονομικό έτος.

2.27.ΔΛΠ 35 : ΣΤΑΔΙΑΚΗ ΔΙΑΚΟΠΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΩΝ

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στη «Σταδιακή Διακοπή» μίας ή περισσότερων λειτουργιών και όχι στην διακοπή που έλαβε χώρα άμεσα ή στο παρελθόν.

Η «Σταδιακή Διακοπή» της λειτουργίας αναφέρεται σε περιπτώσεις διακοπής ευρείας κλίμακας, δηλαδή διακοπής ολόκληρης της επιχείρησης ή συγκεκριμένου γεωγραφικού τομέα (ΔΛΠ 14) που λαμβάνει χώρα είτε μέσω της σταδιακής εγκατάλειψης ή συρρίκνωσης των λειτουργιών ή μέσω της τμηματικής πώλησης της επιχείρησης.

Σκοπός του προτύπου είναι η καθιέρωση αρχών ως προς τη διατύπωση και το περιεχόμενο των πληροφοριών που θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε μία αναφορά επιχείρησης που έχει προχωρήσει ή προτίθεται να προχωρήσει στη σταδιακή διακοπή σημαντικής λειτουργίας.

2.28.ΔΛΠ 36 : ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ

ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Το πρότυπο αναφέρεται κυρίως στα πάγια.

- Θέτει το θεμελιακό κανόνα ότι η Λογιστική αξία κάθε στοιχείου δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερη του ανακτήσιμου ποσού (καθαρή τιμή πώλησης ή αξία χρήσης του στοιχείου).
- Περιγράφει ενδείξεις, απομειώσεις της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μειωμένη.
- Δίνει οδηγίες πώς να υπολογίζεται η αξία πώλησης και η αξία χρήσης κάθε στοιχείου.

Ο σκοπός του προτύπου είναι να περιγράψει τις λογιστικές διαδικασίες που η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει, ώστε να εξασφαλίζεται ότι τα περιουσιακά στοιχεία της δεν εμφανίζονται με αξία μεγαλύτερη της ανακτήσιμης αξίας τους και εφαρμόζεται για όλα τα περιουσιακά στοιχεία, εκτός από :

- Αποθέματα(ΔΛΠ 2)
- Απαιτήσεις που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων(ΔΛΠ 11)
- Αναβαλλόμενες απαιτήσεις φόρων(ΔΛΠ12)
- Απαιτήσεις που προέρχονται από παροχές σε εργαζόμενους(ΔΛΠ 19)
- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 32.
- Επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμούνται με τη μέθοδο της πραγματικής αξίας (ΔΛΠ 40)
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες και αποτιμώνται στην πραγματική αξία τους , μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος που απαιτείται για να καταστούν κατάλληλα προς πώληση (ΔΛΠ 41)

2.29.ΔΛΠ 37 : ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ

ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική για τις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις. Το πρότυπο εφαρμόζεται για όλες τις κατηγορίες των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και απαιτήσεων, εκτός από αυτές που προέρχονται από:

- Χρηματοπιστωτικά μέσα που απεικονίζονται σε πραγματικές αξίες, ενώ εφαρμόζεται σε χρηματοπιστωτικά μέσα που δεν απεικονίζονται στην πραγματική αξία.
- Εκτελεστές συμβάσεις, με εξαίρεση τις επαχθείς συμβάσεις.
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.
- Σε προβλέψεις για αναδιαρθρώσεις επιχειρήσεων.
- Τις απαιτήσεις ενός άλλου Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου

Όταν ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ασχολείται με ένα ειδικό τύπο πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενης απαίτησης, η επιχείρηση εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο αντί του παρόντος Προτύπου.

2.30.ΔΛΠ 38 : ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Σκοπός του προτύπου 38 είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερα ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

Το πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να καταχωρεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μόνο στην επιχείρηση που πληρούνται, ορισμένα κριτήρια. Το πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να αποτιμάται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών

στοιχείων και απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα στοιχεία αυτά.

2.31.ΔΛΠ 39 : ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ : **ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ**

Το πρότυπο αναφέρεται σε όλα σχεδόν τα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, εκτός από τα πάγια (ενσώματα και ασώματα), τις συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και τα αποθέματα.

Το πρότυπο έρχεται λοιπόν να καλύψει τη λογιστική μιας μεγάλης γκάμας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, που χαρακτηρίζονται χρηματοοικονομικά στοιχεία, και επιπλέον τα παράγωγα προϊόντα.

Σκοπός του προτύπου είναι να καθορίζει τις αρχές των οποίων πρέπει να στηρίζεται η αναγνώριση και αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων, καθώς και τις πληροφορίες και γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις για τα μέσα αυτά.

Το πρότυπο εφαρμόζεται σε συμβάσεις αγοραπωλησίας «αγαθών» (Commodity-based) τα οποία δεν αποτελούν μέρος των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης (Ordinary activities) και η παράδοση / παραλαβή (Delivery) δεν αποτελεί όρο της σύμβασης.

2.32.ΔΛΠ 40 : ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται σε περιουσιακά στοιχεία όπως είναι η γη, τα κτίρια κ.λπ., τα οποία διατηρούνται με απώτερο σκοπό την απόκτηση εισοδημάτων από ενοίκια, υπεραξία και των οποίων τα έσοδα δεν προκύπτουν μέσα από τις συνηθισμένες δραστηριότητες της επιχείρησης.

Τα στοιχεία αυτά δεν διατηρούνται για την εξυπηρέτηση των συνηθισμένων αναγκών και δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, όπως είναι η παραγωγή, η λειτουργία των γραφείων και των αποθηκών ή η πώληση αγαθών εντός των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Η εφαρμογή του εν λόγω προτύπου αναφέρεται στην αναγνώριση, εκτίμηση και απεικόνιση των επενδύσεων σε ακίνητα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

2.33.ΔΠΛ 41 :ΓΕΩΡΓΟΚΤΗΝΟΤΡΟΦΙΑ

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

Οι οδηγίες του προτύπου καλύπτουν τα ακόλουθα σημεία που σχετίζονται με την εν λόγω δραστηριότητα :

- Τους διάφορους ζωντανούς οργανισμούς, όπως ζώα και φυτά.
- Τα προϊόντα ή πρώτες ύλες που προέρχονται από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.
- Τις κρατικές παροχές και χορηγίες που σχετίζονται με τα εν λόγω βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ

ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1.ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ :

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

Υπάρχουν διάφοροι τρόποι για τον υπολογισμό του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων όπως: μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, μέθοδος των διαδοχικών υπολοίπων (ή κυκλοφοριακού μέσου όρου), FIFO, LIFO, μέθοδος του βασικού αποθέματος, η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους και η μέθοδος του πρότυπου κόστους. Η μέθοδος η οποία επιλέγεται θα πρέπει να ακολουθείται πάγια και αλλαγή της επιτρέπεται μόνο αν υπάρχει μεταβολή συνθηκών ή άλλος σοβαρός λόγος.

Οι γνωστοποιήσεις, οι οποίες πρέπει να γίνουν στο προσάρτημα είναι ακολουθούμενη μέθοδος προσδιορισμού του κόστους, η αλλαγή της μεθόδου (εάν υπάρξει) και αιτιολόγηση των συνθηκών αυτής, καθώς και η επίδραση της αλλαγής αυτής στα αποτελέσματα της χρήσεως.

3.2.ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ

Στην Ελλάδα η σύνταξη της Κατάστασης Ταμειακών Ροών δεν προβλεπόταν από την Ελληνική Νομοθεσία και παρά μόνο το 2000 σύμφωνα με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στον Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές εμφανίζονται με βάση την έμμεση μέθοδο (καθαρές ροές από πληρωμές και εισπράξεις), ενώ δεν προβλέπεται η χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου (αναμόρφωση κερδών χρήσεως).

3.3.ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ

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

3.4.ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

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

3.5.ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, οι μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας την μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου ή με βάση την μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου. Η συνήθης, όμως, μέθοδος λογιστικοποίησης είναι η «αναγνώριση του εσόδου με βάση τις τιμολογήσεις, οι οποίες ακολουθούν τις αντίστοιχες πιστοποιήσεις. Το κόστος καταχωρείται στη χρήση στην οποία πραγματοποιείται, ενώ τυχόν μελλοντικές ζημιές δεν αναγνωρίζονται». (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002)

3.6.ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία, ο φόρος δεν διαμορφώνει το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα, αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης. Προκειμένου δε να προσδιορισθεί το σχετικό ποσό φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνεται ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσης, πλέον ή μείον τις σχετικές

λογιστικές διαφορές (δηλ. ποσά εξόδων/εσόδων που με βάση τους φορολογικούς κανόνες θα πρέπει να αντιμετωπισθούν διαφορετικά από ότι με βάση τους λογιστικούς κανόνες). Δεδομένου επίσης ότι δεν υπάρχει η έννοια του αναβαλλόμενου φόρου, δεν τίθεται θέμα οποιασδήποτε διάκρισης των λογιστικών διαφορών ανάλογα με τη μελλοντική τους εξέλιξη. ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «βάρος εταιρικό» και λογίζεται διαμέσου του πίνακα διανομής κερδών. (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002)

3.7.ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΑΝΑ ΤΟΜΕΑ

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει αντίστοιχη υποχρέωση. Ωστόσο, η έννοια του επιχειρησιακού τομέα (κλάδου) αποκτά σημασία από φορολογική άποψη αφενός στον προσδιορισμό της έννοιας της «μεταβίβασης επιχείρησης» λόγω πώλησης, για σκοπούς επιβολής του φόρου υπεραξίας 20% που προσδιορίζεται στο άρθρο 13 παρ.1 του ΚΦΕ, αφετέρου στο πλαίσιο των φορολογικών νόμων που διέπουν μετασχηματισμούς, οι οποίοι προβλέπεται ότι εφαρμόζονται και επί “απόσχισης κλάδου”. Τέλος, κατά την Ελληνική Νομοθεσία το μόνο που απαιτείται είναι ελάχιστες γνωστοποιήσεις αναφερόμενες μόνο στις πωλήσεις. (Σακέλλης, 2005)

3.8.ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Το ΕΓΛΣ και ο Ν. 2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης τους προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, με εξαίρεση τα έξοδα κτήσεως ακινήτων, τα οποία χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 299/2003, το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές, ενώ όσα πάγια περιουσιακά στοιχεία δεν χρησιμοποιούνται δεν αποσβένονται. Επίσης, φορολογικοί νόμοι επιτρέπουν και επιταχυνόμενες αποσβέσεις. Οι εγκαταστάσεις σε ακίνητα τρίτων συνήθως, αποσβένονται στη διάρκεια του συμβολαίου μίσθωσης. Όμως συχνά αποσβένονται 20% ετησίως.

Αναπροσαρμογή της αξίας επιτρέπεται μόνο στην ειδική περίπτωση που ορίζει ο Ν. 2065/1992, ο οποίος προβλέπει την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ως υποχρεωτικά διενεργούμενη κάθε 4 χρόνια, με βάση συντελεστές που ορίζονται από Υπουργικές Αποφάσεις.

3.9.ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

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

επαναμίσθωσης η διαφορά μεταξύ τιμήματος και αξίας παγίου λογίζεται κατευθείαν στα αποτελέσματα.

3.10. ΈΣΟΔΑ

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία τα έσοδα προέρχονται, κυρίως, από τις εξής δραστηριότητες της επιχείρησης:

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

Επίσης, σύμφωνα με τα ΕΛΠ ως Έσοδο ορίζεται η «εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες αγοραστική δύναμη που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Ακόμη, βάσει της ελληνικής πρακτικής, γίνεται εγγραφή στα βιβλία για πράξεις ανταλλαγής αγαθών και υπηρεσιών». (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002)

3.11. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Το ΕΓΛΣ και οι σχετικές με το θέμα Γνωματεύσεις του Ε.Σ.Υ.Λ, καθορίζουν τη λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων. Στην ουσία το Ελληνικό Δίκαιο έχει υιοθετήσει το ΔΛΠ 20 και είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της Ε.Ε. μέσω του Ν. 2601/1998 (όπως τροποποιήθηκε από τον Ν. 3299/2004) και ο οποίος ορίζει τις προϋποθέσεις λήψης κρατικών επιχορηγήσεων. Οι επιχορηγήσεις που αφορούν την κάλυψη λειτουργικών

δαπανών των επιχειρήσεων, καταχωρούνται σε πίστωση λογαριασμού εσόδου, ενώ οι επιχορηγήσεις που αφορούν την αγορά πάγιων περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζονται σε λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Οι εν λόγω λογαριασμοί δεν αποτελούν αποθεματικά διότι δεν σχηματίζονται από διακράτηση κερδών της επιχείρησης. Προκειμένου να υπάρχει ορθολογική επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσης με τις διενεργούμενες αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που επιχορηγήθηκαν, διενεργείται αναλογικά μείωση των λογαριασμών επιχορήγησης, σε πίστωση του εσόδου της χρήσης. Η μείωση αυτή πραγματοποιείται με συντελεστή ανάλογο του συντελεστή απόσβεσης του πάγιου στοιχείου.

3.12.ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ-ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΞΕΝΟΥ

ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία όλα τα στοιχεία (νομισματικά και μη) μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος. Όσον αφορά τις συμμετοχές σε θυγατρικές σε ξένο νόμισμα ή την ενσωμάτωση ισολογισμού υποκαταστήματος ή αυτοτελούς οικονομικής κατάστασης σε ξένο νόμισμα στις κύριες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Ωστόσο, η συνηθέστερη πρακτική είναι αυτή των ΔΛΠ.

3.13.ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία τα έξοδα (τόκοι), που πραγματοποιούνται από την χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της επιχείρησης, εκτός εκείνων που αφορούν την χρηματοδότηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία βρίσκονται στην κατασκευαστική περίοδο. Οι τόκοι αυτοί, σύμφωνα με το άρθρο 43 §3 του Ν. 2190/1920, είναι δυνατόν να θεωρηθούν έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και να αποσβένονται είτε εφ' άπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο οι τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από χρηματοδότηση πάγιων στοιχείων με δάνεια σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, και τμηματικά επιβαρύνουν τα αποτελέσματα, ανάλογα με την υπόλοιπη χρονική διάρκεια των εν λόγω δανείων. Στην περίπτωση πρόωρης εξόφλησης των δανείων σε ξένο νόμισμα που χρησιμοποιήθηκαν για κτήση πάγιων στοιχείων, το αναπόσβεστο υπόλοιπο των συναλλαγματικών διαφορών επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία πραγματοποιήθηκε η εξόφληση των δανείων.

3.14.ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

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

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

Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να γίνονται στο προσάρτημα περιλαμβάνουν:

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

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

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

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

3.15.ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ

ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ

Τα άρθρα 110 έως και 131 του Ν. 2190/1920 ορίζουν τα περί ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των Πιστωτικών Ιδρυμάτων και λοιπών άλλων Χρηματοδοτικών Ιδρυμάτων.

Η παρουσίαση των στοιχείων του Ισολογισμού γίνεται σε δύο παράπλευρα σκέλη με διάταξη των στοιχείων, σύμφωνα με το βαθμό ρευστοποιήσεως, ή ληκτότητάς τους. Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνονται είναι τα ακόλουθα:

Ενεργητικό:

- Ταμείο και Διαθέσιμα στην Κεντρική Τράπεζα .
- Κρατικά και άλλα αξιόγραφα δεκτά για επαναχρηματοδότηση από την

Κεντρική Τράπεζα.

- Απαιτήσεις κατά Πιστωτικών Ιδρυμάτων.
- Απαιτήσεις κατά πελατών.
- Ομολογίες και άλλοι τίτλοι μεταβλητής απόδοσης.

Υποχρεώσεις:

- Υποχρεώσεις προς Πιστωτικά Ιδρύματα.
- Υποχρεώσεις προς πελάτες.
- Υποχρεώσεις από πιστωτικούς τίτλους.
- Μειωμένης εξασφάλισης στοιχεία Παθητικού.
- Μετοχικό Κεφάλαιο και Αποθεματικά.
- Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας περιουσιακών στοιχείων.

Η κατάσταση αποτελεσμάτων πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνει:

- Τόκοι και εξομοιούμενα έσοδα
- Τόκοι και εξομοιούμενα έξοδα
- Έσοδα από τίτλους
- Έσοδα προμηθειών
- Έξοδα προμηθειών
- Αποτελέσματα χρηματοοικονομικών πράξεων (καθαρό αποτέλεσμα από πωλήσεις χρεογράφων, καθαρό υπόλοιπο από τις δραστηριότητες στον τομέα συναλλάγματος και από αγοραπωλησίες χρηματοδοτικών μέσων).

Τα πιστωτικά ιδρύματα εφαρμόζουν το άρθρο 43α, σε ότι αφορά το περιεχόμενο του προσαρτήματος και επιπρόσθετα οφείλουν να γνωστοποιούν:

- Για τα μειωμένης εξασφάλισης στοιχεία του Παθητικού αναλυτικά στοιχεία κάθε δανείου που υπερβαίνει το 10% του συνολικού ποσού και για τα λοιπά δάνεια, οι γενικοί κανόνες που τα διέπουν.
- Ανάλυση απαιτήσεων και υποχρεώσεων ανάλογα με την εναπομένουσα χρονική διάρκεια.
- Αναλογία των διαφόρων κατηγοριών εσόδων, ανά γεωγραφική αγορά, εφ' όσον από την άποψη της οργάνωσης του πιστωτικού ιδρύματος, οι αγορές αυτές διαφέρουν σημαντικά.
- Ποσά προκαταβολών και πιστώσεων προς μέλη των οργάνων που ασκούν διοίκηση.
- Ανάλυση των μεταβιβάσιμων τίτλων σε εισηγμένους και μη.

- Ανάλυση διαφόρων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και λογαριασμών εσόδων, αν αυτά θεωρούνται σημαντικά.
- Το συνολικό ποσό στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα, αφού μετατραπούν σε εγχώριο νόμισμα.
- Κατάσταση των εκκρεμών κατά την ημέρα κλεισίματος, προθεσμιακών εργασιών, με διάκριση τους σε πράξεις αντιστάθμισης ή εμπορικού σκοπού.

Οι προβλέψεις δανείων που σχηματίζουν οι τράπεζες στη Ελλάδα και οι οποίες είναι γενικές προβλέψεις, είναι βάσει του Α.Ν.396/68 και υπολογίζονται 1% επί των μέσων ετήσιων υπολοίπων των χορηγήσεων, εκτός του Ελληνικού Δημοσίου και των εγγυημένων από αυτό. Ειδικές προβλέψεις είναι δυνατόν να σχηματισθούν, όμως φορολογικά αναγνωρίζονται μόνο εάν στα επόμενα 8 έτη χρησιμοποιηθούν.

3.16.ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΘΕΣΗ

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης, και μάλιστα για τις εισηγμένες ορίζεται πως θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Οι καταστάσεις αυτές θα πρέπει να περιέχουν σε συνοπτική μορφή, Ισολογισμό και Κατάσταση αποτελεσμάτων για την περίοδο με βάση συγκεκριμένο υπόδειγμα που προβλέπεται από το ΠΔ 360/98. (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002) Η εφαρμογή του ΔΛΠ 34 δεν έχει καμία επίπτωση στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των εταιριών που το υιοθετούν.

3.17. ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Η Ελληνική Νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης απομείωσης της αξίας τους. Η ζημία, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας των στοιχείων αυτών, καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία αυτή αναγνωρίστηκε.

Επίσης, οποιαδήποτε μείωση της απομείωσης της αξίας, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε.

Τόσο η Ελληνική Νομοθεσία όσο και τα ΔΛΠ, προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού για τον εντοπισμό τυχόν ζημίας από την απομείωσή της. Σύμφωνα όμως με την Ελληνική Νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα ΔΛΠ. «Σαν αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, είναι η αγοραία αξία του στοιχείου, χωρίς ειδικά να καθορίζεται η ανακτήσιμη αξία του». Επίσης σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία κάθε ζημία, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της απομείωσης, η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, αναγνωρίζεται σαν κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με τα ΔΛΠ, τα οποία προβλέπουν μείωση ή αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής για πάγια τα οποία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι παρά το γεγονός πως το πνεύμα τόσο της Ελληνικής Νομοθεσίας όσο και των ΔΛΠ είναι όμοιο (διαπίστωση υποτίμησης αξίας περιουσιακών στοιχείων), η εναρμόνιση με τα ΔΛΠ απαιτεί την υιοθέτηση ενός πλέγματος διατάξεων, που θα καθορίζουν τους τρόπους εκτίμησης και λογιστικής αντιμετώπισης. (Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, 2002)

3.18.ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Η αρχή της συντηρητικότητας επιβάλλει στις επιχειρήσεις των λογισμύ προβλέψεων για ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ζημιές που θα προκύψουν στο μέλλον, χωρίς να μπορεί επακριβώς να προσδιοριστεί ο χρόνος και το ποσό τους. Οι προβλέψεις που λογίζονται είναι γενικές και συνήθως ο τρόπος υπολογισμού τους ακολουθεί ειδικές φορολογικές διατάξεις.

Επίσης, ο Ν. 2190/1920 ορίζει σαν γενική αρχή, ότι οι προβλέψεις πρέπει να διενεργούνται για κάθε κίνδυνο, που δύναται να εντοπισθεί και αν δεν είναι εφικτό να προσδιορισθεί το ποσό, απαιτείται γνωστοποίηση στο προσάρτημα. Ενώ, απαγορεύεται να διενεργούνται προβλέψεις εσόδων.

3.19.ΆΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Η Ελληνική Νομοθεσία ορίζει ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, (όπως έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, έξοδα αναδιοργανώσεως, λοιπά έξοδα συνδεδεμένα με την απόκτηση ενσωμάτων παγίων στοιχείων και την αύξηση

μετοχικού κεφαλαίου, ως και έξοδα έρευνας και αναπτύξεως κλπ.), κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα με ανώτατο όριο την πενταετία.

Ορισμένα άυλα στοιχεία (π.χ. δικαιώματα εκμετάλλευσης, άδειες λειτουργίας) αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής τους ή στο χρόνο της νομικής διάρκειάς τους.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς τους, είτε, στην περίπτωση που το άυλο στοιχείο έχει από τον νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (π.χ. δικαίωμα εκμετάλλευσης άδειας κινητής τηλεφωνίας είναι 20ετούς διάρκειας και αποσβένεται σε 20 έτη). Επιπλέον, ορισμένα έξοδα, όπως τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, τα έξοδα κτήσης ακινήτων, χαρακτηρίζονται από τον νόμο ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη. Επίσης, οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας είτε εκπίπτουν ολόκληρες κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, είτε, αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται σε 3 χρόνια.

3.20.ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει ξεχωριστή απεικόνιση των ακινήτων που κατέχονται για επένδυση, ή αποτελούν κεφαλαιουχική ενίσχυση. Στην Ελληνική Νομοθεσία ορίζεται μόνο ότι ακίνητα, τα οποία αποφέρουν έσοδα, υπόκεινται σε απόσβεση, ενώ η εκτίμηση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων που εισφέρονται στην επιχείρηση από τους μετόχους γίνεται από ειδική επιτροπή, όπως ορίζεται στο άρθρο 9 του Ν. 2190/1920.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ **ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π**

4.1.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 2 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ **ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ**

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

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

Για την αποτίμηση των αποθεμάτων το ΔΛΠ 2 αναφέρει ότι τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής αξίας ρευστοποίησης και δεν χρησιμοποιείται η κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού τρέχουσα τιμή. Αντιθέτως, η Ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση των αποθεμάτων στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο εάν η τρέχουσα είναι χαμηλότερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η αποτίμηση γίνεται στην αξία ρευστοποίησης. Επιπλέον,

τα μεγάλου αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθέματα είναι δυνατόν να αποτιμώνται με τη μέθοδο των «Λιανικών Πωλήσεων», κάτι που με τα ΕΛΠ δεν επιτρέπεται. Επίσης, σε μερικές περιπτώσεις το ΔΛΠ 2 επιτρέπει την συνολική αποτίμηση ομαδοποιημένων όμοιων ή συγγενών ειδών, ενώ τα ΕΛΠ απαιτούν σε κάθε περίπτωση να εφαρμόζεται ο κανόνας της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής και δεν επιτρέπεται η ομαδοποίηση ειδών. Ακόμη, ενώ με το ΔΛΠ 2 παρέχεται η δυνατότητα της χρησιμοποίησης διαφορετικών μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων, τα ΕΛΠ δεν παρέχουν τέτοια δυνατότητα.

Επί υποτίμησης αποθεμάτων κάτω του κόστους κτήσης αυτών, το ΔΛΠ 2 ορίζει ότι η διαφορά υποτίμησης βαρύνει το κόστος των πωληθέντων και σε περίπτωση μεταγενέστερης αύξησης της αξίας ρευστοποίησης των υποτιμημένων αποθεμάτων, η διαφορά υποτίμησης αναλογίζεται και το αποτέλεσμα από την πώλησή τους προσδιορίζεται από τη διαφορά: τιμή πώλησης – αρχικό κόστος κτήσης. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, επί υποτίμησης αποθεμάτων, η αξία αποτίμησης συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης και δεν αναλογίζεται η μείωση της αξίας του αποθέματος σε περίπτωση μεταγενέστερης υπερτίμησης του υποτιμημένου αποθέματος. (Σακέλλης, 2005)

4.2.ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ-ΔΛΠ 7

Η σύνταξη της Κατάστασης Ταμειακών Ροών δεν εφαρμοζόταν από τις περισσότερες επιχειρήσεις με εξαίρεση αυτές που ήταν εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών. Επίσης υπάρχουν δύο μέθοδοι υπολογισμού των ταμιακών ροών, από τις οποίες χρησιμοποιείται κυρίως η έμμεση.

4.3.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 8 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

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

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

4.4.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 10 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διάκρισης και οδηγίες για τη λογιστική αντιμετώπιση γεγονότων μεταγενέστερων της ημερομηνίας του Ισολογισμού, ούτε και καθορίζεται ποια είναι η περίοδος μεταγενέστερη του Ισολογισμού. Μόνο ορισμένα από τα πιο σημαντικά γεγονότα αποκαλύπτονται με την έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου προς την Γενική Συνέλευση των μετόχων.

Σχετικά με τα μερίσματα, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, καταχωρούνται σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία σε κάθε περίπτωση ως υποχρέωση, εκτός αν προορίζονται για αύξηση του Κεφαλαίου οπότε καταχωρούνται στην Καθαρή Θέση. Αντιθέτως, κατά το ΔΛΠ 10 μόνο τα μερίσματα πληρωτέα που

ανακοινώνονται πριν την ημερομηνία του Ισολογισμού καταχωρούνται ως υποχρέωση, ενώ εάν γνωστοποιούνται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού τότε καταχωρούνται είτε στην Καθαρή Θέση, είτε στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

Όταν όμως δεν υπάρχει λόγος να μην καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις, η Ελληνική Νομοθεσία δεν απαιτεί κάποια γνωστοποίηση, παρά μόνο οι ελεγκτές ενδεχομένως να προβούν σε σχετική παρατήρηση στο Πιστοποιητικό Ελέγχου.

4.5.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 12 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

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

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

Επίσης, «κατά το ΔΛΠ 12 η ζημία χρήσεως, η οποία μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσεως, εγκλείει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην επόμενη χρήση που θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός. Η απαίτηση αυτή καταχωρείται όταν είναι βέβαιο και εκτός πάσης αμφιβολίας ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει κέρδη στο μέλλον, ώστε να καταστεί εφικτός ο συμψηφισμός της απαίτησης». Από την άλλη, κατά τα ΕΛΠ δεν εξετάζεται ούτε καταγράφεται λογιστικά το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέο ζημίες. (Σακέλλης, 2005)

4.6.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 16 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα (ΔΛΠ 16), σε ακίνητα προς επένδυση (ΔΛΠ 40) και κατεχόμενα προς πώληση πάγια περιουσιακά στοιχεία (ΔΠΧΠ 5). Αντιθέτως, το ΕΓΛΣ παρακολουθεί όλες τις ενσώματες ακινητοποιήσεις χωρίς να τις διακρίνει. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται μόνο όταν πιθανολογείται ότι από τα στοιχεία θα προέλθουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και το κόστος του κάθε στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Από την άλλη, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι ενσώματες ακινητοποιήσεις καταχωρούνται μόνο όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητά τους.

Κατά το ΔΛΠ 16 στην αξία αρχικής καταχώρησης ενός ακινήτου συμπεριλαμβάνονται εκτός από την συμβολαιογραφική αξία, τα έξοδα κτήσης και οι τόκοι δανείων της κατασκευαστικής περιόδου. Κατά τα ΕΛΠ, ωστόσο, οι δαπάνες αυτές αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

Όσον αφορά την μεταγενέστερη αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, το ΔΛΠ 16 καθορίζει δύο μεθόδους, όπως προείπαμε. Η Βασική μέθοδος (αποτίμηση στο κόστος κτήσης) προβλέπεται και από την Ελληνική Νομοθεσία. Η Εναλλακτική μέθοδος κατά την οποία αποτιμώνται οι ενσώματες ακινητοποιήσεις στην εύλογη αξία τους, δεν ακολουθείται στην Ελλάδα, παρά μόνο προβλέπεται η ανά τετραετία αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών (Ν. 2065/1992). Επίσης, δίνεται η δυνατότητα να εφαρμοστεί η μέθοδος της εύλογης αξίας από τις εταιρίες που έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ και μόνο για τα ακίνητα (άρθρο 15 Ν. 3229/2004). Η προκύπτουσα υπεραξία υποβάλλεται σε ήπια φορολογία, ενώ με το ΔΛΠ 16 η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρείται στην Καθαρή Θέση. Επιπλέον, το ΔΛΠ 16 προβλέπει ότι οι

ενσώματες ακινητοποιήσεις υπόκεινται σε απομείωση, όταν η λογιστική τους αξία μειωθεί κάτω από το ανακτήσιμο ποσό, ενώ κατά τα ΕΛΠ σε περίπτωση υποτίμησης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου διενεργείται πρόβλεψη, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται να είναι διαρκής (άρθρο 45 Ν. 2190/1920).

Σχετικά με τις αποσβέσεις, το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι η απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου γίνεται με βάση την ωφέλιμη ζωή του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Τα ΔΛΠ, ωστόσο, ορίζουν ότι οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που προβλέπονται από το ΠΔ 299/2003, οι οποίοι δεν ανταποκρίνονται συνήθως στην οικονομική ωφέλιμη ζωή των στοιχείων. Επίσης, κατά το ΔΛΠ 16 κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά, αρκεί το κόστος του να είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, ενώ κατά τα ΔΛΠ η ανάλυση των σύνθετων παγίων περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση των φορολογικό συντελεστή απόσβεσης των στοιχείων.

Τέλος, «το ΔΛΠ 16 ορίζει ότι το κόστος αντικατάστασης και το κόστος επιθεώρησης επαυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων ακινητοποιήσεων, και η αναπόσβεστη αξία των μερών που αντικαθίστανται και το τυχόν αναπόσβεστο κόστος προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφονται». Τα ΕΛΠ, από την μεριά τους, ορίζουν ότι το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει το κόστος κτήσης των παγίων μόνο αν οι δαπάνες χαρακτηριστούν ως δαπάνες βελτίωσης και το κόστος των μερών που αντικαθίστανται δεν διαγράφεται.

4.7.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 17 (ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Όπως αναφέραμε και νωρίτερα η κυριότερη διαφορά μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ είναι ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν γίνεται διάκριση μεταξύ λειτουργικής και χρηματοοικονομικής μίσθωσης και όλες οι μισθώσεις θεωρούνται λειτουργικές. Επομένως, «τα μισθώματα καταχωρούνται από τον μισθωτή στα έξοδα και από τον εκμισθωτή στα έσοδα, όταν το έξοδο ή το έσοδο πραγματοποιείται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου». (Σακέλλης, 2005)

4.8.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 18 (ΈΣΟΔΑ) ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 για να καταχωρηθεί το έσοδο από πώληση αγαθών θα πρέπει να ισχύουν οι προϋποθέσεις που αναφέραμε προηγουμένως, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία το αντίτιμο της πώλησης είναι έσοδο από τη στιγμή που η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη.

Σχετικά με τα έσοδα από τόκους, κατά το ΔΛΠ 18 οι τόκοι καταχωρούνται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου και υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Και κατά τα ΕΛΠ τα έσοδα από τόκους καταχωρούνται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, αλλά δεν υπολογίζονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Όσον αφορά, τέλος, τα μερίσματα, το ΔΛΠ 18 ορίζει ότι όταν διανέμονται μερίσματα από τα προ της απόκτησης των μετοχών καθαρά κέρδη, τα μερίσματα αυτά μειώνουν το κόστος αγοράς των μετοχών. Ενώ, κατά τον Ν. 2190/1920 σε κάθε περίπτωση τα μερίσματα συνιστούν έσοδα, έστω και αν προέρχονται από

κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί από τη διανέμουσα εταιρία πριν την απόκτηση των μετοχών από τον μέτοχο.

4.9.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 20 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

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

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

Όσον αφορά τις επιχορηγήσεις για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών, κατά το ΔΛΠ 20 είναι δυνατό να καταχωρηθούν στην πίστωση λογαριασμού εσόδου ή στην πίστωση των λογαριασμών των δαπανών στις οποίες αφορούν οι επιχορηγήσεις. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν επιτρέπεται η καταχώριση της επιχορήγησης στην πίστωση του λογαριασμού της οικείας δαπάνης, αλλά καταχωρούνται πάντα στα έσοδα.

Για τις επιχορηγήσεις που δίνονται από το κράτος στην επιχείρηση για την κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών, το ΔΛΠ 20 ορίζει ότι πρέπει να

λογίζονται ως ανόργανα έσοδα της χρήσεως στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξης τους. Κατά τα ΕΛΠ η επιχορήγηση καταχωρείται στην πίστωση αρμόδιων υπολογαριασμών του λογαριασμού οργανικών εσόδων «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» του ΕΓΛΣ.

Σχετικά με άλλες μορφές επιχορηγήσεων το ΔΛΠ 20 αναφέρει ότι η επιχορήγηση που δεν εισπράττεται αλλά εκπίπτει από τις υποχρεώσεις προς το δημόσιο, εξομοιώνεται με εισπραττόμενη επιχορήγηση. Από την άλλη, σύμφωνα με την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία η μείωση της φορολογίας δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επιχορήγηση.

Επίσης, το ΔΛΠ 20 κάνει αναφορά σε Χαριστικό Δάνειο από το Δημόσιο το οποίο εξομοιώνεται με επιχορήγηση. Στην Ελλάδα δεν συνηθίζεται τέτοια μορφής επιχορήγηση.

4.10.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 21 (ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ-ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΞΕΝΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ) ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 τα μη νομισματικά στοιχεία που εμφανίζονται στα βιβλία με την εύλογη αξία τους σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται με τις ισοτιμίες που ίσχυαν όταν προσδιορίστηκαν οι εύλογες αξίες. Η Ελληνική Νομοθεσία, ωστόσο, δεν επιτρέπει την απεικόνιση στην εύλογη αξία τους τα μη νομισματικά στοιχεία.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν καταχωρούνται συνήθως, στα Αποτελέσματα Χρήσεως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 21. Κατά την Ελληνική Νομοθεσία οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως, εκτός από αυτές που προέρχονται από δάνεια ή πιστώσεις που διατέθηκαν για

την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες είναι δυνατό να αντιμετωπιστούν ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης. Οι μη πραγματοποιημένες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων μεταφέρονται υπό μορφή πρόβλεψης στην επόμενη χρήση, οπότε μετά την είσπραξη των απαιτήσεων και την εξόφληση των υποχρεώσεων, από την αποτίμηση των οποίων προήλθαν, μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

4.11.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 23 (ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ) ΚΑΙ **ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ**

Σύμφωνα με την εναλλακτική μέθοδο του ΔΛΠ 23 ο τόκος βαρύνει το κόστος των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων και αποσβένεται με τους συντελεστές απόσβεσης των στοιχείων αυτών. Σύμφωνα, όμως με τα ΕΛΠ ο τόκος δεν βαρύνει το κόστος του στοιχείου, αλλά αντιμετωπίζεται ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης και αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που το στοιχείο τέθηκε σε χρήση, είτε τμηματικά και ισόποσα το αργότερο μέσα στα πέντε επόμενα έτη από αυτή τη χρήση.

Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το ΔΛΠ 23, οι τόκοι δανείων είναι δυνατό να επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων, ενώ τα ΕΛΠ αποκλείουν την ενσωμάτωση των τόκων στο κόστος των αποθεμάτων.

Επίσης, το ΔΛΠ 23 ορίζει ότι η «κατασκευαστική περίοδος», οι τόκοι της οποίας κεφαλαιοποιούνται, καταλαμβάνει αποκλειστικά την περίοδο που διαρκεί η κατασκευή του παγίου και οι τόκοι υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου. Η Ελληνική Νομοθεσία, ωστόσο, ορίζει ότι η «κατασκευαστική περίοδος» αρχίζει από τη λήψη του δανείου και οι τόκοι δεν υπολογίζονται επί

του επενδυμένου κεφαλαίου, αλλά κεφαλαιοποιούνται οι τόκοι του δανείου που λήφθηκε για την κατασκευή του συγκεκριμένου ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου. Επιπλέον, σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 κοστολογούνται οι τόκοι του επενδυμένου κεφαλαίου, ανεξάρτητα αν το επενδυμένο κεφάλαιο προέρχεται από ειδικό δάνειο που ελήφθη για την επένδυση ή από γενικό δανεισμό.

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία κοστολογούνται μόνο οι τόκοι των ειδικών δανείων που ελήφθησαν για την επένδυση και όχι οι τόκοι των γενικών δανείων μέρος των οποίων επενδύθηκε στο κατασκευαζόμενο πάγιο περιουσιακό στοιχείο. (Σακέλλης, 2005)

4.12.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 24 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

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

4.13.ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΔΛΠ 27,

28 ΚΑΙ 31

Τα άρθρα 90-109 του Ν. 2190/1920 ορίζουν τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, ενοποιημένες καταστάσεις συντάσσουν όσες επιχειρήσεις έχουν τα 2 από τα 3 κάτωθι κριτήρια για 2 συνεχή χρόνια:

- 1) Ενοποιημένο σύνολο ενεργητικού πάνω από € 3.700.000
- 2) Ενοποιημένο κύκλο εργασιών πάνω από € 7.400.000
- 3) Μέσο αριθμό υπαλλήλων πάνω από 250

Όλες οι εισηγμένες εταιρείες, σε χρηματιστήριο εντός της ΕΕ, πρέπει να συντάσσουν ενοποιημένες καταστάσεις ανεξάρτητα των παραπάνω κριτηρίων. Δεν ενοποιούνται πλήρως όσες θυγατρικές έχουν αντικείμενο διαφορετικό της μητρικής. Επίσης, εξαιρούνται της ενοποίησης εταιρείες οι οποίες

- ❖ Έχουν μητρική εταιρεία εντός της ΕΕ (η και εκτός ΕΕ), κατά τουλάχιστον 90% η οποία συντάσσει ενοποιημένες καταστάσεις
- ❖ Υπάρχουν αυστηροί περιορισμοί ή το κόστος ενοποίησης είναι σημαντικό
- ❖ Ο έλεγχος είναι προσωρινός

Για την απόδειξη ύπαρξης ελέγχου, το άρθρο 106 παρ. 1 απαιτεί την ύπαρξη συμμετοχής κατά τουλάχιστον 20% σε μετοχές ή δικαιώματα ψήφου. Το άρθρο 96 του Ν. 2190/1920 επίσης ορίζει την ύπαρξη ελέγχου όταν υπάρχει κοινή διοίκηση η σύμβαση συμμετοχής στη διοίκηση.

Η τεχνική ενοποίησης είναι η ίδια με τα ΔΛΠ. Ωστόσο, η διαφορά της εγγραφής συμψηφισμού μεταξύ κόστους συμμετοχής και καθαρής θέσης θυγατρικής ονομάζεται διαφορά ενοποίησης και λογίζεται στην καθαρή θέση. Όταν είναι χρεωστική είναι δυνατό να λογισθεί στα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία και να αποσβένεται σε 5 χρόνια. Ακόμα, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία τα δικαιώματα μειοψηφίας και οι διαφορές ενοποίησης αποτελούν μέρος των ενοποιημένων ιδίων κεφαλαίων.

Στην Ελληνική νομοθεσία δεν υπάρχουν διατάξεις για ενοποίηση των Ειδικού Σκοπού Οικονομικών Μονάδων (ΕΣΟΜ). Όμως, με βάση το άρθρο 96 που μιλάει περί κοινής διοίκησης, εμμέσως τίθεται το πλαίσιο ερμηνείας για ενοποίηση τέτοιων εταιρειών.

Όσον αφορά τις συγγενείς επιχειρήσεις, το άρθρο 106 του Ν. 2190/1920 ορίζει τη διαδικασία εμφάνισης τους στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το άρθρο 100 αυτό ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο και αποσβένεται, (εφάπαξ ή εντός πενταετίας), είτε αφαιρετικά (στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς) των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού. Οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας των συγγενών επιχειρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Με βάση το άρθρο 28 του ΚΒΣ, η αποτίμηση των συμμετοχών συνδεδεμένων επιχειρήσεων δε διαφέρει σε σχέση με την αποτίμηση των χρεογράφων γενικά, γίνεται δηλαδή στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τρέχουσας και κόστους κτήσης. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 28, όμως, οι οικονομικές καταστάσεις (όχι ενοποιημένες) της μητρικής επιχείρησης μπορεί να απεικονίζουν την αξία των συμμετοχών σε θυγατρικές είτε στο κόστος κτήσης, είτε σε αναπροσαρμοσμένες τιμές, είτε με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Επίσης, το άρθρο 26 του ΚΒΣ, όπως και το άρθρο 29 του ΚΦΕ, επιβάλλουν στις Ελληνικές επιχειρήσεις να κλείνουν χρήση είτε στις 30 Ιουνίου, είτε στις 31 Δεκεμβρίου κάθε χρόνου. Κατ' εξαίρεση μόνο, επιτρέπουν οι διατάξεις αυτές τη μετάθεση της σχετικής ημερομηνίας, ώστε να προσαρμόζεται στην αντίστοιχη ημερομηνία μητρικής, αλλά μόνο όταν η τελευταία συμμετέχει στο κεφάλαιο της πρώτης με ποσοστό τουλάχιστον 50%. Ωστόσο, με βάση το ΔΛΠ 28, επιχειρήσεις που υπάγονται σε ενοποίηση πρέπει να κλείνουν χρήση σε

ημερομηνίες που δεν απέχουν περισσότερο από τρεις μήνες από τις αντίστοιχες ημερομηνίες της μητρικής επιχείρησης.

Τέλος, στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει κάτι σχετικό με τα δικαιώματα σεκοινοπραξίες, με τα οποία ασχολείται το ΔΛΠ 31.

4.14.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 37 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Η έννοια των προβλέψεων κατά την Ελληνική Νομοθεσία διαφέρει ριζικά με την έννοια των προβλέψεων κατά το ΔΛΠ 37. Κατά το πρότυπο η πρόβλεψη είναι βεβαία υποχρέωση και η αβεβαιότητα αναφέρεται μόνο στο χρόνο και το ποσό, ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία η αβεβαιότητα περιλαμβάνει και αυτή καθ' αυτή την ύπαρξη του ζημιολογικού αποτελέσματος. Δηλαδή συγχέεται η έννοια της πρόβλεψης με την έννοια της ενδεχόμενης υποχρέωσης.

Το ποσό της πρόβλεψης, όπως και στο ΔΛΠ 37, πρέπει να είναι το εκτιμώμενο ποσό της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Ωστόσο, στην Ελληνική Νομοθεσία δεν προβλέπεται δυνατότητα προεξόφλησης των εκτιμώμενων ποσών της δαπάνης. Στο ΔΛΠ 37 ορίζεται και η έννοια της Επαχθούς Σύμβασης. «Επαχθής Σύμβαση είναι μία σύμβαση κατά την οποία το αναπόφευκτο κόστος της επιχείρησης προκειμένου να εκπληρωθούν οι υποχρεώσεις της, σύμφωνα με τη σύμβαση, υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν από αυτή. Στην περίπτωση που μία επιχείρηση έχει καταρτίσει μία Επαχθή Σύμβαση το ποσό της παρούσας δέσμευσης θα πρέπει να αναγνωρίζεται και να αποτιμάται ως πρόβλεψη» (Grant Thornton, 2006 Β').

Η Ελληνική Νομοθεσία δεν αντιμετωπίζει το θέμα της Επαχθούς Σύμβασης και επομένως δεν διενεργείται πρόβλεψη.

Το ΔΛΠ 37 ορίζει ακόμα και προβλέψεις για περιβαλλοντολογικούς παράγοντες, οι οποίες καταχωρούνται μόνο αν υπάρχει νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση για μελλοντική αποκατάσταση του περιβάλλοντος. Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες και οι σχετικές δαπάνες συνήθως βαρύνουν τις χρήσεις στις οποίες πραγματοποιούνται ή αντιμετωπίζονται ως «έξοδα πολυετούς απόσβεσης».

4.15.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 38 (ΆΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ)

ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

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

- ✓ Αναγνωσιμότητα του στοιχείου.
- ✓ Έλεγχος του στοιχείου από την επιχείρηση.
- ✓ Προσδοκία απόκτησης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από το στοιχείο.

Τα ΕΛΠ δεν θέτουν σαφείς κανόνες καταχώρησης, παρά μόνο το άυλο στοιχείο καταχωρείται όταν προσδοκάται ότι θα προσφέρει έργο μακράς αξιοποίησης. Στο ΔΛΠ 38 γίνεται σαφής διαχωρισμός μεταξύ Έρευνας και Ανάπτυξης και ορίζεται ότι οι δαπάνες που αφορούν την έρευνα βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται, ενώ το κόστος ανάπτυξης υπάρχει δυνατότητα, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το ΔΛΠ 38, να εγγράφεται ως κόστος κτήσης του άυλου στοιχείου. Στα ΕΛΠ δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διαχωρισμού των δαπανών ερευνών από τις δαπάνες ανάπτυξης.

Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι το κόστος των ερευνών ανάπτυξης κατά το μέρος που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως εγγράφεται στο ενεργητικό του ισολογισμού στην κατηγορία των άυλων στοιχείων.

Ενώ, το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, κατά το μέρος που δεν αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποίησεως.

Όσον αφορά την απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, το ΔΛΠ 38 ορίζει ότι αποσβένονται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με εξαίρεση το κόστος των άυλων στοιχείων με απροσδιόριστη διάρκεια ζωής που δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης, τουλάχιστον ετησίως. Τα ΕΛΠ ορίζουν ότι τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου, ενώ οι λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση του άυλου στοιχείου. Επίσης, ενώ η υπεραξία σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά ελέγχεται για απομείωση της αξίας, τα ΕΛΠ ορίζουν ότι η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που καταχωρήθηκε στα βιβλία, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών.

Τέλος, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 οι δαπάνες που πραγματοποιεί μία επιχείρηση για να της αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, από τις οποίες όμως δεν προκύπτει κανένα άυλο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο που να συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις καταχώρησης στα βιβλία, δεν καταχωρούνται σε λογαριασμό ισολογισμού, αλλά καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται. Τα ΕΛΠ αντιθέτως χαρακτηρίζουν αυτές τις δαπάνες ως «έξοδα πολυετούς απόσβεσης» και αποσβένονται είτε εφάπαξ στη χρήση που

πραγματοποιήθηκαν, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών. (Σακέλλης, 2005)

4.16.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΛΠ 40 ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ Grant Thornton, "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση", Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Α
- ❖ Grant Thornton, "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση", Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Β΄
- ❖ Grant Thornton, "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση", Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Γ
- ❖ Γεωργίου Άθως, "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα", Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα 2003
- ❖ Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία", Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002
- ❖ Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, "Κυριότερες Διαφορές Μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών", Ιανουάριος 2002

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ www.europa.gr
- ❖ www.pwc.com
- ❖ www.aicpa.org