

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

**«Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ
ΕΛΛΑΔΑ : 1,2,7,8,10,11,12,14,15,16,17,18,19,20,38
ΑΝΑΛΥΣΗ, ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ
ΣΧΕΔΙΟ, ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥΣ»**

ΧΡΙΣΤΙΝΑ Χ. ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΥ

Πτυχίο Οικονομικής Επιστήμης Πανεπιστημίου Πειραιώς

Υποβληθείσα για το Μεταπτυχιακό Δίπλωμα
στη Διοίκηση των Επιχειρήσεων

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Πανεπιστήμιο Πειραιώς

2003

ΑΦΙΕΡΩΣΗ

Στην αδερφή μου Σοφία

**«Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ
ΕΛΛΑΔΑ : 1,2,7,8,10,11,12,14,15,16,17,18,19,20,38
ΑΝΑΛΥΣΗ, ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ
ΣΧΕΔΙΟ, ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΟΥΣ»**

Χριστίνα Χ. Γιαννοπούλου

Περίληψη

Αντικειμενικός σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η παρουσίαση και κατανόηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όπως έχουν αναπτυχθεί από την Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και έχουν μεταφραστεί στην ελληνική γλώσσα.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία συνεχώς εξελίσσονται και αναθεωρούνται, αποτελούν το νέο πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Η εργασία αυτή αναλύει ορισμένα βασικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και συγκεκριμένα τα ακόλουθα :

Δ.Λ.Π.1	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
Δ.Λ.Π.2	Αποθέματα
Δ.Λ.Π.7	Καταστάσεις ταμειακών ροών
Δ.Λ.Π.8	Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και

Δ.Λ.Π.10	μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
Δ.Λ.Π.11	Συμβάσεις κατασκευής έργων
Δ.Λ.Π.12	Φόροι εισοδήματος
Δ.Λ.Π.14	Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα
Δ.Λ.Π.15	Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών
Δ.Λ.Π.16	Ενσώματες Ακινητοποιήσεις
Δ.Λ.Π.17	Μισθώσεις
Δ.Λ.Π.18	Έσοδα
Δ.Λ.Π.19	Παροχές σε εργαζομένους
Δ.Λ.Π.20	Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
Δ.Λ.Π.38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Για την πληρέστερη κατανόηση αυτού του νέου θεσμού στη χώρα μας, αλλά και στις υπόλοιπες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, γίνεται ανάλυση του έργου του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.) και του Προτύπου για την πρώτη εφαρμογή. Επίσης, παρουσιάζονται τα πλεονεκτήματα, αλλά και τα κύρια προβλήματα που αναφύονται από την υιοθέτηση και τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Λαμβάνοντας υπόψη ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα αποτελέσουν μια νέα πραγματικότητα σε σύντομο χρονικό διάστημα, αναφέρονται και οι απαραίτητες προϋποθέσεις για την επιτυχή εφαρμογή τους στη χώρα μας.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Σελίδα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	I
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ	II
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	III

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. Αντικειμενικοί Σκοποί	1
1.2. Διάρθρωση Εργασίας	6
1.3. Λόγοι εφαρμογής και οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων	9
1.3.1 Λόγοι που επιβάλλουν την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	9
1.3.2 Οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	12
1.4. Βιβλιογραφία 1 ^{ου} Κεφαλαίου	16

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

2.1. Έργο και Σκοποί του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ...	17
2.2. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στην Ελλάδα	20
2.3. Πρότυπο για την Πρώτη Εφαρμογή και τη μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	25
2.3.1. Γενικές Πληροφορίες	25
2.3.2. Εξαιρέσεις από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης	28
2.3.3. Επεξηγήσεις κατά την μετάβαση στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης	30
2.4. Βιβλιογραφία 2 ^{ου} Κεφαλαίου	32

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

3.1. Δ.Λ.Π. 1 «Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων»	34
3.1.1. Εισαγωγή	34

3.1.2. Σκοπός και ευθύνη σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων	36
3.1.3. Συμμόρφωση και παρεκκλίσεις από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	37
3.1.4. Ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων	39
3.1.4.1. Ισολογισμός	39
3.1.4.2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως	40
3.1.4.3. Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων	41
3.1.4.4. Κατάσταση ταμειακών ροών	42
3.1.4.5. Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων	42
3.1.5. Παρουσίαση των λογιστικών μεθόδων	43
3.1.6. Βασικές διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο	43
3.1.7. Βιβλιογραφία	46
3.2. Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα»	47
3.2.1. Εισαγωγή	47
3.2.2. Έννοια και κόστος των αποθεμάτων	48
3.2.3. Αποτίμηση των αποθεμάτων	48
3.2.4. Κοστολογικές μέθοδοι προσδιορισμού των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με κανονική ροή	53
3.2.5. Κοστολογικές μέθοδοι προσδιορισμού των αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με κανονική ροή	55
3.2.6. Καταχώριση στα έξοδα	56
3.2.7. Γνωστοποιήσεις	56

3.2.8. Βασικές διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό	
Σχέδιο	57
3.2.9. Βιβλιογραφία	60
3.3. Δ.Λ.Π. 7 «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών»	61
3.3.1. Εισαγωγή	61
3.3.2. Δομή της κατάστασης ταμειακών ροών	62
3.3.3. Μέθοδοι απεικόνισης της κατάστασης ταμειακών ροών	68
3.3.4. Γνωστοποιήσεις	70
3.3.5. Βασικές διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό	
Σχέδιο	70
3.3.6. Βιβλιογραφία	72
3.4. Δ.Λ.Π. 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους»	73
3.4.1. Εισαγωγή	73
3.4.2. Ανάλυση στοιχείων που επηρεάζουν το αποτέλεσμα	
χρήσεως	75
3.4.2.1. Κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες	75
3.4.2.2. Έκτακτα κονδύλια	76
3.4.2.3. Διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες	76
3.4.2.4. Μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους	77
3.4.2.5. Μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις	79
3.4.2.6. Μέθοδοι διόρθωσης βασικών λαθών	81
3.4.3. Βασικές διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό	

Σχέδιο	83
3.4.4. Βιβλιογραφία	86
3.5. Δ.Λ.Π. 10 «Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού»	87
3.5.1. Εισαγωγή	87
3.5.2. Ενδεχόμενα κέρδη και ενδεχόμενες ζημίες	88
3.5.3. Γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	90
3.5.4. Μερίσματα πληρωτέα	93
3.5.5. Γνωστοποιήσεις	93
3.5.6. Βασικές διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο	94
3.5.7. Βιβλιογραφία	95
3.6. Δ.Λ.Π. 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων»	96
3.6.1. Εισαγωγή	96
3.6.2. Απλές και ομαδοποιημένες συμβάσεις κατασκευής έργων	96
3.6.3. Συμβατικό έσοδο και συμβατικό κόστος	99
3.6.4. Καταχώριση συμβατικών εσόδων και συμβατικών εξόδων ...	100
3.6.5. Καταχώριση αναμενόμενης ζημίας	103
3.6.6. Γνωστοποιήσεις	103
3.6.7. Βασικές διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο	104

3.6.8. Βιβλιογραφία	106
3.7. Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι εισοδήματος»	107
3.7.1. Εισαγωγή	107
3.7.2. Λογιστική και φορολογική βάση	108
3.7.3. Λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας επί των λογιστικών διαφορών	108
3.7.4. Προσωρινές διαφορές	109
3.7.5. Λογιστική αντιμετώπιση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων	111
3.7.6. Επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις, υποκαταστήματα και δικαιώματα σε κοινοπραξίες	116
3.7.7. Αποτίμηση	117
3.7.8. Λογιστική αντιμετώπιση του τρέχοντα και του αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος	117
3.7.9. Εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις και γνωστοποιήσεις	118
3.7.10. Βασικές διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο	120
3.7.11. Βιβλιογραφία	122
3.8. Δ.Λ.Π. 14 «Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα»	123
3.8.1. Εισαγωγή	123
3.8.2. Επιχειρηματικός και γεωγραφικός τομέας	124

3.8.3. Καθορισμός των προς παρουσίαση τομέων	127
3.8.4. Γνωστοποιήσεις του πρωτεύοντα τύπου παρουσίασης των τομέων	129
3.8.5. Γνωστοποιήσεις της δευτερεύουσας πληροφόρησης κατά τομέα	130
3.8.6. Βασικές διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο	131
3.8.7. Βιβλιογραφία	132
3.9. Δ.Λ.Π. 15 «Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών»	133
3.9.1. Εισαγωγή	133
3.9.2. Μέθοδοι απεικόνισης των επιδράσεων από τις μεταβολές των τιμών	134
3.9.3. Γνωστοποιήσεις	135
3.9.4. Βασικές διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο	136
3.9.5. Βιβλιογραφία	137
3.10. Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις»	138
3.10.1. Εισαγωγή	138
3.10.2. Ενσώματες ακινητοποιήσεις : έννοια και καταχώριση	139
3.10.3. Αρχική αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων	141
3.10.4. Αποτίμηση μεταγενέστερη από την αρχική καταχώριση	142
3.10.4.1. Βασική μέθοδος	142

3.10.4.2. Εναλλακτική μέθοδος αποτίμησης (αναπροσαρμογής)	142
3.10.5. Αποσβέσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων	146
3.10.5.1. Κανόνες αποσβέσεων	146
3.10.5.2. Μέθοδοι αποσβέσεων	147
3.10.5.3. Επανεξέταση της ωφέλιμης ζωής και της μεθόδου απόσβεσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων ...	148
3.10.6. Απόσυρση και διάθεση παγίων στοιχείων	148
3.10.7. Αποζημίωση για ζημίες και απομείωση της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων	149
3.10.8. Γνωστοποιήσεις	149
3.10.9. Βασικές διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.....	151
3.10.10. Βιβλιογραφία	154
3.11. Δ.Λ.Π. 17 «Λογιστική των μισθώσεων»	155
3.11.1. Εισαγωγή	155
3.11.2. Κατηγορίες μισθώσεων	156
3.11.3. Ανάλυση χρηματοδοτικών μισθώσεων	158
3.11.3.1. Οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή	158
3.11.3.2. Οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή	160
3.11.4. Ανάλυση λειτουργικών μισθώσεων	162
3.11.4.1. Οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή	162
3.11.4.2. Οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή	163

3.11.5. Βασικές διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.....	164
3.11.6. Βιβλιογραφία	167
3.12. Δ.Λ.Π. 18 «Έσοδα»	168
3.12.1. Εισαγωγή	168
3.12.2. Αποτίμηση του εσόδου	169
3.12.3. Ανάλυση των εσόδων	171
3.12.3.1. Πώληση αγαθών	171
3.12.3.2. Παροχή υπηρεσιών	172
3.12.3.3. Τόκοι, δικαιώματα, μερίσματα	174
3.12.4. Γνωστοποιήσεις	175
3.12.5. Βασικές διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.....	175
3.12.6. Βιβλιογραφία	177
3.13. Δ.Λ.Π. 19 «Παροχές σε εργαζομένους»	178
3.13.1. Εισαγωγή	178
3.13.2. Κατηγορίες παροχών στους εργαζομένους	179
3.13.3. Ανάλυση των παροχών στους εργαζομένους	179
3.13.3.1. Βραχυπρόθεσμες παροχές	179
3.13.3.2. Παροχές μετά την απασχόληση	180
3.13.3.3. Μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους	182
3.13.3.4. Παροχές λήξεως της εργασιακής σχέσης	183

3.13.3.5. Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία τους	183
3.13.4. Γνωστοποιήσεις	184
3.13.5. Βασικές διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.....	184
3.13.6. Βιβλιογραφία	186
3.14. Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης»	187
3.14.1. Εισαγωγή	187
3.14.2. Κρατικές επιχορηγήσεις	187
3.14.2.1. Κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν στο ενεργητικό	188
3.14.2.2. Κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν στο αποτελέσματα	190
3.14.3. Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων	191
3.14.4. Κρατική υποστήριξη	192
3.14.5. Γνωστοποιήσεις	192
3.14.6. Βασικές διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.....	193
3.14.7. Βιβλιογραφία	196
3.15. Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία»	197
3.15.1. Εισαγωγή	197
3.15.2. Έννοια των άυλων περιουσιακών στοιχείων	199

3.15.3. Προϋποθέσεις καταχώρισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων	200
3.15.4. Καταχώριση και αρχική αποτίμηση	201
3.15.5. Εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία	202
3.15.6. Εσωτερικών δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία	203
3.15.7. Αποτίμηση μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρισης	205
3.15.7.1. Βασική μέθοδος	205
3.15.7.2. Εναλλακτική μέθοδος	205
3.15.8. Απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων	206
3.15.9. Αποσύρσεις και διαθέσεις	207
3.15.10. Γνωστοποιήσεις	208
3.15.11. Βασικές διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.....	210
3.15.12. Βιβλιογραφία	214
3.15.13. Βιβλιογραφία 3 ^{ου} Κεφαλαίου	215

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ

4.1. Βασικά σφάλματα κατά τη μετατροπή	220
4.2. Προβλήματα από τη μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	223
4.3. Έρευνα για τα προβλήματα από τη διαδικασία σύγκλισης	228

4.4. Βιβλιογραφία 4 ^{ου} Κεφαλαίου	231
---	-----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

5.1. Οι απαραίτητες προϋποθέσεις	232
--	-----

5.2. Βιβλιογραφία 5 ^{ου} Κεφαλαίου	236
---	-----

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΣΚΕΨΕΙΣ

Συμπερασματικές σκέψεις	237
-------------------------------	-----

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βιβλιογραφία	241
--------------------	-----

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Πίνακας συντομογραφιών	249
------------------------------	-----

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Επιθυμώ να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στον επιβλέποντα καθηγητή της διπλωματικής μου εργασίας, Καθηγητή του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων, κ. Γ. Αρτίκη, για το ενδιαφέρον και τη συμπαράστασή του κατά τη διεξαγωγή της έρευνας.

Επίσης, θα ήθελα να ευχαριστήσω τα μέλη της εξεταστικής επιτροπής, την Καθηγήτρια κ. Π. Αγαλλοπούλου και τον Καθηγητή Ι. Πάγγειο, για τις χρήσιμες παρατηρήσεις τους.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας	Τίτλος	Σελίδα
1.1	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	1
1.2	Εξεταζόμενα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	5
1.3	Εξεταζόμενα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	7
3.1	Ισολογισμός	39
3.2	Οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Ελληνικά & τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	45
3.3	Διαχωρισμός των λογαριασμών για την Κατάσταση Ταμειακών Ροών	66
3.4	Βασικές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. 16 & Ε.Γ.Λ.Σ.	151
3.5	Βασικές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. 38 & Ε.Γ.Λ.Σ.	210

III

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Διάγραμμα	Τίτλος	Σελίδα
4.1	Δυσκολίες στη διαδικασία σύγκλισης	230

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. Αντικειμενικοί Σκοποί

Η παρούσα διπλωματική εργασία αποβλέπει στην παρουσίαση και ανάλυση των βασικών Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως ισχύουν σήμερα, είναι τα εξής τριάντα τέσσερα (34) :

ΝΟ	ΤΙΤΛΟΣ	ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ
Δ.Λ.Π.1	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων	1998
Δ.Λ.Π.2	Αποθέματα	1995
Δ.Λ.Π.3	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις	Καταργήθηκε (υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π.27, 28)
Δ.Λ.Π.4	Λογιστική αποσβέσεων	Καταργήθηκε (υπερκαλύφθηκε

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΝΟ	ΤΙΤΛΟΣ	ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ
		από τα Δ.Λ.Π.16,22,38)
Δ.Λ.Π.5	Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις	Καταργήθηκε (υπερκαλύφθηκε από το Δ.Λ.Π.1)
Δ.Λ.Π.6	Λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών των τιμών	Καταργήθηκε (υπερκαλύφθηκε από το Δ.Λ.Π.15,29)
Δ.Λ.Π.7	Καταστάσεις ταμειακών ροών	1994
Δ.Λ.Π.8	Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους	1995
Δ.Λ.Π.9	Δαπάνες έρευνας και αναπτύξεως	Καταργήθηκε (υπερκαλύφθηκε από το Δ.Λ.Π.38)
Δ.Λ.Π.10	Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	1980
Δ.Λ.Π.11	Συμβάσεις κατασκευής έργων	1995
Δ.Λ.Π.12	Φόροι εισοδήματος	1998
Δ.Λ.Π.13	Εμφάνιση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και	Καταργήθηκε

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΝΟ	ΤΙΤΛΟΣ	ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ
	των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	(υπερκαλύφθηκε από το Δ.Λ.Π.1)
Δ.Λ.Π.14	Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα	1998
Δ.Λ.Π.15	Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών	1983
Δ.Λ.Π.16	Ενσώματες ακινητοποιήσεις	1996
Δ.Λ.Π.17	Μισθώσεις	1999
Δ.Λ.Π.18	Έσοδα	1995
Δ.Λ.Π.19	Παροχές σε εργαζομένους	1999
Δ.Λ.Π.20	Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης	1984
Δ.Λ.Π.21	Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές του συναλλάγματος	1995
Δ.Λ.Π.22	Ενοποιήσεις επιχειρήσεων	1999
Δ.Λ.Π.23	Κόστος δανεισμού	1995
Δ.Λ.Π.24	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών	1986
Δ.Λ.Π.25	Λογιστική των επενδύσεων	Καταργήθηκε (υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π.39, 40)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΝΟ	ΤΙΤΛΟΣ	ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ
Δ.Λ.Π.26	Λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχωρήσεως	1988
Δ.Λ.Π.27	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές	1990
Δ.Λ.Π.28	Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις	1990
Δ.Λ.Π.29	Οι οικονομικές καταστάσεις σε υπερπληθωριστικές οικονομίες	1990
Δ.Λ.Π.30	Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των ομοίων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων	1991
Δ.Λ.Π.31	Χρηματοοικονομική παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες	1992
Δ.Λ.Π.32	Χρηματοπιστωτικά μέσα : Γνωστοποίηση και παρουσίαση	1996
Δ.Λ.Π.33	Κέρδη ανά μετοχή	1998
Δ.Λ.Π.34	Ενδιάμεση οικονομική έκθεση	1999
Δ.Λ.Π.35	Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις	1999
Δ.Λ.Π.36	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων	1999
Δ.Λ.Π.37	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις	1999
Δ.Λ.Π.38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία	1999

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

ΝΟ	ΤΙΤΛΟΣ	ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ
Δ.Λ.Π.39	Χρηματοπιστωτικά μέσα : Καταχώρηση και αποτίμηση	2001
Δ.Λ.Π.40	Επενδύσεις σε ακίνητα	2001
Δ.Λ.Π.41	Γεωργία	2003

Στην παρούσα μελέτη αναλύονται τα ακόλουθα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα :

No	Τίτλος
Δ.Λ.Π.1	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
Δ.Λ.Π.2	Αποθέματα
Δ.Λ.Π.7	Καταστάσεις ταμειακών ροών
Δ.Λ.Π.8	Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους
Δ.Λ.Π.10	Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
Δ.Λ.Π.11	Συμβάσεις κατασκευής έργων
Δ.Λ.Π.12	Φόροι εισοδήματος
Δ.Λ.Π.14	Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα
Δ.Λ.Π.15	Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

	μεταβολές των τιμών
Δ.Λ.Π.16	Ενσώματες ακινητοποιήσεις
Δ.Λ.Π.17	Μισθώσεις
Δ.Λ.Π.18	Έσοδα
Δ.Λ.Π.19	Παροχές σε εργαζομένους
Δ.Λ.Π.20	Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
Δ.Λ.Π.38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Ειδικότερα, στόχος της διπλωματικής εργασίας είναι η πληρέστερη εξοικείωση των αναγνωστών, κατά κύριο λόγο, με τη θεωρητική πλευρά της τήρησης των προαναφερόμενων προτύπων, όπως αυτά θεσπίζονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).

1.2. Διάρθρωση Εργασίας

Η εργασία αυτή αποτελείται από τα παρακάτω κεφάλαια :

Το κεφάλαιο 1, το οποίο περιέχει τους αντικειμενικούς σκοπούς της μελέτης, τη διάρθρωση της εργασίας καθώς και τους λόγους και τα πλεονεκτήματα που προκύπτουν από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το κεφάλαιο 2, στο οποίο αναλύονται το έργο και οι σκοποί του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, το χρονικό διάστημα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στην Ελλάδα. Επίσης, στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται το Πρότυπο για την πρώτη εφαρμογή, αναφέρονται οι εξαιρέσεις και γίνονται οι απαραίτητες επεξηγήσεις για τη μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Το κεφάλαιο 3, στο οποίο αναλύονται τα ακόλουθα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα :

No	Τίτλος
Δ.Λ.Π.1	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
Δ.Λ.Π.2	Αποθέματα
Δ.Λ.Π.7	Καταστάσεις ταμειακών ροών
Δ.Λ.Π.8	Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους
Δ.Λ.Π.10	Ένδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού
Δ.Λ.Π.11	Συμβάσεις κατασκευής έργων
Δ.Λ.Π.12	Φόροι εισοδήματος
Δ.Λ.Π.14	Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα
Δ.Λ.Π.15	Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών
Δ.Λ.Π.16	Ένσώματες ακινητοποιήσεις

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Δ.Λ.Π.17	Μισθώσεις
Δ.Λ.Π.18	Έσοδα
Δ.Λ.Π.19	Παροχές σε εργαζομένους
Δ.Λ.Π.20	Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
Δ.Λ.Π.38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναφέρονται ο σκοπός εφαρμογής, η ημερομηνία έναρξης ισχύος, οι κύριες γνωστοποιήσεις κάθε Προτύπου και επεξηγούνται οι βασικές έννοιες. Επιπλέον, παρουσιάζονται οι κύριες διαφορές κάθε Προτύπου σε σχέση με τα ισχύοντα Ελληνικά Πρότυπα και, κυρίως, σε σχέση με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το Ν.2190 / 1920, τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και την ισχύουσα νομοθεσία.

Το κεφάλαιο 4, στο οποίο αναφέρονται ορισμένα ουσιώδη σφάλματα που προκύπτουν κατά τη μετατροπή από τα Εθνικά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Στο ίδιο κεφάλαιο παρουσιάζονται και τα βασικά προβλήματα που προκύπτουν από τη μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και κατ' επέκταση την εφαρμογή τους.

Το κεφάλαιο 5, στο οποίο αναπτύσσονται ορισμένα μέτρα – προϋποθέσεις για την ομαλή υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το κεφάλαιο 6, το οποίο περιέχει συμπερασματικές σκέψεις.

1.3 Λόγοι Εφαρμογής & Οφέλη από την Εφαρμογή των Διεθνών

Λογιστικών Προτύπων

1.3.1 Λόγοι που Επιβάλλουν την Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών

Προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης αποτελούν ένα σύνολο λογιστικών αρχών και μεθόδων, δηλαδή παραδοχών, βάσεων αποτίμησης, ορισμών, κανόνων και τύπων, που οριοθετούν ένα παραδεγμένο πλαίσιο κατάρτισης και παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων που απευθύνονται κυρίως στους εξωτερικούς χρήστες αυτών (Αλαμάνος, 2002, σελ.16 – 17). Η συμμόρφωση προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι μια σοβαρή διαδικασία καθώς η λογιστική αποτελεί την κινητήρια δύναμη για την ορθολογική ανάπτυξη των επιχειρήσεων και των οικονομιών.

Υπάρχουν ορισμένοι σημαντικοί λόγοι που συνηγορούν υπέρ της έκδοσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και επιβάλλουν την εφαρμογή τους σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι λόγοι αυτοί είναι περισσότερο στρατηγικής και χρηματοοικονομικής φύσης και λιγότερο λογιστικής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παγκοσμιοποίηση και το πλήρες άνοιγμα των εθνικών αγορών καθιστούν επιτακτική την ανάγκη για την ομογενοποίηση των ισολογισμών και των καταστάσεων αποτελεσμάτων χρήσεως των επιχειρήσεων ανά τον κόσμο. Η έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι αποτέλεσμα της προσπάθειας για εναρμόνιση των κανόνων, λογιστικών αρχών και διαδικασιών ως προς τη σύνταξη και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ^[*]. Αυτή η διαδικασία της ομοιογένειας στην απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων είναι απαραίτητη δεδομένου ότι συνεχώς πραγματοποιούνται διασυνοριακές συγχωνεύσεις και εξαγορές επιχειρήσεων. Συγχρόνως, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επιβάλλεται και από την ανάγκη συγκέντρωσης κεφαλαίων και επίτευξης διαλόγου με τους μετόχους (Πέππας, 2001 – 2002, σελ.47 – 49).

Επιπλέον, αδιαμφισβήτητο γεγονός είναι η κρίση εμπιστοσύνης των επενδυτών προς τις χρηματιστηριακές αγορές, η οποία πηγάζει, κατά μεγάλο ποσοστό, από τα επιχειρηματικά σκάνδαλα ^[**] – παραποίηση στοιχείων – που εκδηλώθηκαν τόσο στις Η.Π.Α. όσο και στην Ευρώπη. Το γεγονός αυτό επιβάλλει την εφαρμογή ενιαίων λογιστικών προτύπων προκειμένου να εξασφαλιστεί η απαιτούμενη «διαφάνεια» που χρειάζονται οι ανά τον κόσμο επενδυτές, πελάτες και προμηθευτές. Βέβαια, τίθεται το ερώτημα εάν με την επιβολή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα περιοριστούν οι λογιστικές αυθαιρεσίες, οι οποίες

^[*] Ο όρος «οικονομικές καταστάσεις» αναφέρεται στον ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσεως ή λογαριασμούς κερδών – ζημιών, τον πίνακα μεταβολών στην καθαρή θέση, την κατάσταση ταμειακών ροών, το προσάρτημα (επεξηγηματικές σημειώσεις). Συνήθως, οι οικονομικές καταστάσεις χορηγούνται ή δημοσιεύονται μία φορά το έτος και συνοδεύονται από έκθεση ή πιστοποιητικό ελέγχου ενός ελεγκτή. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε εμπορικής, βιομηχανικής ή άλλης επιχειρηματικής μονάδας που συντάσσονται για να χρησιμοποιηθούν από τρίτους.

^[**] Η οικονομική τραγωδία της Enron και της WorldCom έχουν προσελκύσει την προσοχή της παγκόσμιας οικονομίας και του επενδυτικού κοινού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

πραγματοποιούνται για να εξωραΐσουν την εικόνα και τα αποτελέσματα μίας επιχείρησης. Η απάντηση που δίνεται από τους ειδήμονες στην αγορά είναι ότι με αυτό τον τρόπο επιτυγχάνεται ένα πρώτο και σπουδαίο βήμα για τον αποτελεσματικό περιορισμό τους.

Η Ελλάδα επηρεάζεται από τις παραπάνω εξελίξεις και δεδομένου ότι δεν δύναται να τις επηρεάσει, οφείλει να τις παρακολουθήσει. Ειδικότερα, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας πηγάζει από την αναγκαιότητα της αναθεώρησης και συμπλήρωσης των λογιστικών αρχών. Το ισχύον ελληνικό λογιστικό σύστημα χαρακτηρίζεται ως απαρχαιωμένο και μη ικανοποιητικό. Δεν καλύπτει τις σύγχρονες λειτουργίες της επιχείρησης καθώς περιορίζεται μόνο στην απλή λογιστική αποτίμηση. Για παράδειγμα, έχουν προκύψει νέα ζητήματα, όπως η χρηματοδοτική μίσθωση (leasing), οι συγχωνεύσεις, τα οποία τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αδυνατούν να τα αντιμετωπίσουν επιτυχώς.

Σε δεύτερο επίπεδο, ο αντίκτυπος από τα αρνητικά φαινόμενα του Χρηματιστηρίου Αθηνών Αξιών κατά την περίοδο 1999 – 2000 επιβάλλουν τη χρήση ενός αυστηρότερου και πιο αξιόπιστου διεθνούς συστήματος. Το πλημμελές ισχύον λογιστικό σύστημα θεωρείται συνυπεύθυνο, σε μεγάλο βαθμό, για τα χρηματιστηριακά γεγονότα εκείνης της περιόδου. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εκτιμάται ότι θα εξαλείψει ή τουλάχιστον θα περιορίσει τέτοια γεγονότα στο μέλλον (Κλαυδιανός & Τσατσουλή, 2002, σελ.7 – 11).

1.3.2 Οφέλη από την Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Οι παραπάνω λόγοι συνέβαλαν στην υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η εφαρμογή των οποίων θα προσθέσει άμεσα σημαντικά οφέλη στις επιχειρήσεις, έμμεσα στους επενδυτές καθώς και άμεσα θετικές επιπτώσεις στην ελληνική και την ενοποιούμενη ευρωπαϊκή οικονομία.

Με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις ελληνικές επιχειρήσεις, των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Αθηνών Αξιών, καθώς και από τους ομίλους τους, εξασφαλίζεται ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις. Πολύ περισσότερο, παρέχεται η δυνατότητα σύγκρισης με τις αντίστοιχες καταστάσεις των ξένων επιχειρήσεων, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στα χρηματιστήρια του εξωτερικού. Με αυτό τον τρόπο, καθίσταται εφικτή και περισσότερο εύκολη η διαδικασία εισαγωγής και διαπραγμάτευσης των ελληνικών μετοχών των εισηγμένων επιχειρήσεων στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συμβάλλουν ουσιαστικά στην ενίσχυση της πληροφόρησης και της αξιοπιστίας των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η πληροφόρηση που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αποτελεί πολύτιμο εργαλείο για τις διοικήσεις, τους οικονομικούς αναλυτές, τις εποπτικές αρχές, τους θεσμικούς επενδυτές. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συνεισφέρουν εις τρόπον ώστε να έχει κανείς τη δυνατότητα να παρατηρήσει συγκριτικά τις διαφοροποιήσεις που επέρχονται στις οικονομικές

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

καταστάσεις των εταιρειών μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των ελληνικών λογιστικών προτύπων. Ειδικότερα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αναφέρονται στην παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών τόσο προς τα διευθυντικά στελέχη μίας εταιρείας όσο και προς τους επενδυτές και τις εποπτικές αρχές. Η πρώτη περίπτωση είναι ουσιαστικά μια εσωτερική διαδικασία όπου οι πληροφορίες είναι περισσότερο υποκειμενικές αλλά ταυτόχρονα χρήσιμες και επιθυμητές από τη διοίκηση της επιχείρησης για τη λήψη των κατάλληλων επιχειρηματικών αποφάσεων. Η δεύτερη περίπτωση απευθύνεται στο επενδυτικό κοινό. Πράγματι, οι επενδυτές, για να έχουν εμπιστοσύνη στις επενδυτικές τους επιλογές, έχουν ανάγκη από έγκαιρες και έγκυρες πληροφορίες για την παρακολούθηση της πορείας των εταιρειών, με σκοπό τη διασφάλιση της απόδοσης των κεφαλαίων τους (Στεργίου, 2002, σελ.48).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα περιλαμβάνουν αυστηρότερες λογιστικές διαδικασίες ως προς την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και τη σύνταξη των οικονομικών εκθέσεων συγκριτικά με ό,τι έχουν συνηθίσει οι ελληνικές επιχειρήσεις. Πιο συγκεκριμένα, με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτυπώνεται η αξία μιας επιχείρησης, τα περιουσιακά της στοιχεία και οι χρηματιστηριακές της επενδύσεις σε τρέχουσες ή αγοραίες τιμές (fair value) και δεν ισχύει ο ιστορικός τρόπος υπολογισμού, τον οποίο προέβλεπε το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο. Σε περίπτωση που η αποτίμηση στις αγοραίες τιμές δεν είναι εφικτή, ορίζεται ειδικός εκτιμητής, ο οποίος αποφασίζει δίκαια και υπεύθυνα. Επίσης, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα διαχωρίζουν και συνυπολογίζουν τα κέρδη μιας επιχείρησης

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

που προέρχονται μόνο από τη βασική της δραστηριότητα. Για παράδειγμα μία ελληνική κατασκευαστική εταιρεία δεν θα μπορεί να εμφανίζει υψηλά κέρδη από επενδύσεις στο χρηματιστήριο, ενώ τα κέρδη της από την κατασκευαστική δραστηριότητα να είναι μηδαμινά. Τέτοιες περιπτώσεις, όμως, συνέβαιναν στη χώρα μας και προκαλούσαν δυσάρεστες επιπτώσεις στους επενδυτές. Σε ό,τι αφορά την πραγματική αξία και την κερδοφορία μίας επιχείρησης, συμπεραίνεται ότι με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εμποδίζονται φαινόμενα εκούσιας και ακούσιας παραπλάνησης του κοινού και εξασφαλίζεται η απαραίτητη διαφάνεια και αξιοπιστία (Κοτόφωλος, 2002, σελ.11).

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

λειτουργίας των επιχειρήσεων μέσω της διασφάλισης της ποιότητας και της αντικειμενικότητας των λογιστικών ελέγχων. Βέβαια, ο ανθρώπινος παράγοντας δεν δύναται να αγνοηθεί ούτε να παραλειφθεί. Οι νέες λογιστικές αρχές, απλώς, θέτουν τις βάσεις για πιο αξιόπιστη και έγκυρη διαδικασία ελέγχου.

Η καθιέρωση των κανόνων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στις κεφαλαιαγορές της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορεί να συμβάλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των κεφαλαιαγορών – συμπεριλαμβανομένου και της ελληνικής – με την προϋπόθεση ότι καλλιεργείται κλίμα εμπιστοσύνης στους επενδυτές. Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εκτιμάται ότι θα οδηγήσει σε μείωση του κόστους των κεφαλαίων για τις επιχειρήσεις (μέσω δανείων και χρηματιστηριακών πόρων) και θα βελτιώσει τους όρους ανταγωνιστικότητας (Κρυσταλλάκος, 2003, σελ.11). Επίσης, αναμένεται ότι θα διευκολύνει τους επενδυτές στην αξιόπιστη εκτίμηση των επιδόσεων των επιχειρήσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- α Αλαμάνος Χ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Οικονομικά Χρονικά, τεύχ. 116, Φεβρουάριος – Ιούνιος 2002

- α Κλαυδιανός Π. & Τσατουλή Α., «Ασπίδα για επενδυτές και μετόχους τα νέα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Η Καθημερινή, Ιούλιος 2002

- α Κοτοφύλος Γ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα : Συγκριτικό Πλεονέκτημα», Οικονομικός Ταχυδρόμος, τεύχ.30, Ιούλιος 2002

- α Κρυσταλλάκος Π., «Τα επόμενα βήματα στη μάχη των νέων λογιστικών προτύπων», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ.22196, Απρίλιος 2003

- α Πέττας Κ., «Μια πρόκληση και μια ευκαιρία για τους Έλληνες Λογιστές», Οικονομικά Χρονικά, τεύχ. 115, Δεκέμβριος 2001 – Ιανουάριος 2002

- α Στεργίου Λ., «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποφέρουν εισροή κεφαλαίων», Οικονομικός Ταχυδρόμος, τεύχ.31, Αύγουστος 2002

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

2.1. Έργο & Σκοποί του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Υπεύθυνη για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC). Πρόκειται για έναν ιδιωτικό οργανισμό με έδρα το Λονδίνο, ο οποίος συγκροτήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 μετά από σχετική συμφωνία των επίσημων επαγγελματικών ενώσεων Λογιστών της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Αγγλίας, της Ιρλανδίας, της Ολλανδίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, και των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής. Πρώτος Πρόεδρος της Επιτροπής ήταν ο Sir Henry Benson. Η Επιτροπή αυτή αρχικά αποτελούνταν από το Συμβουλευτικό Συμβούλιο (Standards Advisory Council – SAC) και τη Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών (Standing Interpretations Committee – SIC) (Πέττας, 2001 – 2002, σελ.47 – 49).

Το Νοέμβριο του 1982 η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε και υπεγράφη το αναθεωρημένο Καταστατικό της Επιτροπής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Στις 24 Μαΐου του 2000 πραγματοποιήθηκε διάσκεψη στο Εδιμβούργο (Σκωτία) κατά τη διάρκεια της οποίας η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων διαμόρφωσε και ενέκρινε νέο καταστατικό, το οποίο είναι γνωστό ως Καταστατικό της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC Foundation Constitution). Επιπλέον, εγκρίθηκε η νέα οργανωτική δομή της Επιτροπής από τα μέλη της και συγκεκριμένα η Επιτροπή Επιλογής Υποψηφίων (Nominating Committee) όρισε τους πρώτους Επιτρόπους (Trustees). Οι Επίτροποι απαρτίζονται από δεκαεννέα μέλη που προέρχονται από διάφορες χώρες και ορίζονται, συνήθως, για χρονική περίοδο τριών ετών, αλλά δίνεται η δυνατότητα παράτασης αυτού του χρονικού διαστήματος. Βασική αρμοδιότητα των Επιτρόπων είναι να ορίζουν τα δεκατέσσερα (14) μέλη του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων βάσει συγκεκριμένων κριτηρίων.

Στις 6 Φεβρουαρίου του 2001 οι Επίτροποι ίδρυσαν ένα μη κερδοσκοπικό ίδρυμα, το Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee Foundation – IASC Foundation), το οποίο θα αναλάμβανε την επιτήρηση του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Συγχρόνως, η Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών (Standing Interpretations Committee – SIC) αντικαταστάθηκε από την Επιτροπή Διεθνούς Ερμηνείας Χρηματοοικονομικών Αναφορών (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC) ύστερα από απόφαση των μελών της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (site, a).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Τον Απρίλιο του 2001 η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μετονομάστηκε σε Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB) (site, b) προκειμένου να υπάρχει ομοιομορφία με την επωνυμία του Αμερικάνικου Συμβουλίου Λογιστικών Προτύπων (Financial Accounting Standards Board – FASB) ^[*].

Ειδικότερα, σύμφωνα με το Καταστατικό, η επωνυμία του οργανισμού ορίζεται ως Ίδρυμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC Foundation). Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) αποτελεί τον βασικό κορμό του Ιδρύματος.

Ως άμεσο επακόλουθο της δημιουργίας της Επιτροπής Διεθνούς Ερμηνείας Χρηματοοικονομικών Αναφορών (IFRIC) και της μετονομασίας της Επιτροπής σε Συμβούλιο (IASB) ήταν η αναθεώρηση του Καταστατικού στις 5 Μαρτίου 2002. Ακολούθησε νέα τροποποίηση του Καταστατικού με έναρξη ισχύος στις 8 Ιουλίου 2002, προκειμένου να συμπεριλάβει τις όποιες αλλαγές έλαβαν χώρα από την ίδρυση του Ιδρύματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Αντικείμενο μελέτης της Επιτροπής είναι οι βασικές χρηματοοικονομικές / λογιστικές καταστάσεις, οι οποίες σύμφωνα με το άρθρο 42^α του Κ.Ν. 2190 / 20 περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, τον

^[*] Το Αμερικάνικο Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων αποτελεί το όργανο κατάρτισης των λογιστικών προτύπων για τις Η.Π.Α., τα οποία είναι γνωστά ως γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές (Generally Accepted Accounting Principles – G.A.A.P.) Το Αμερικάνικο Συμβούλιο αναγνωρίζεται από την Επιτροπή Μετοχών και Χρηματιστηρίου (Securities and Exchange Commission – S.E.C.). Παρόλο που οι Η.Π.Α. είναι από τα ιδρυτικά μέλη της κίνησης για τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα, η πλειοψηφία των αμερικάνικων εταιρειών εφαρμόζει τα αμερικάνικα πρότυπα (OECD, 1986,σελ.76 επ.).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

πίνακα διαθέσεως κερδών, την κατάσταση ταμειακών ροών, το προσάρτημα και την έκθεση των ορκωτών – λογιστών.

Οι κύριοι σκοποί της Επιτροπής, όπως ορίζονται στο Καταστατικό, περιλαμβάνουν:

- ∅ τη διαμόρφωση και τη δημοσίευση λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, τα οποία πρέπει να εφαρμόζονται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων προς όφελος του επενδυτικού κοινού,
- ∅ την προώθηση της παγκόσμιας τήρησης και αποδοχής τους,
- ∅ την εναρμόνιση μεταξύ των τοπικών και των διεθνών λογιστικών προτύπων με λύσεις υψηλής ποιότητας.

Η Επιτροπή έχει εκδώσει συνολικά 41 Πρότυπα και 33 Διερμηνείες που υιοθετούνται από τους επαγγελματίες λογιστές – ελεγκτές και τις εποπτικές αρχές των χωρών εφαρμογής. Αξίζει να επισημανθεί ότι η ασυνέχεια στην αρίθμηση που παρατηρείται στα Πρότυπα οφείλεται στο γεγονός ότι ορισμένα από αυτά έχουν αντικατασταθεί με νεότερα (site, c).

2.2. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ευρωπαϊκή Ένωση & στην Ελλάδα

Στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L243 / 1 / 11.9.2002) δημοσιεύτηκε ο Κανονισμός 1606 / 2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Συμβουλίου για τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με πρωταρχικό σκοπό την υιοθέτηση και την εφαρμογή τους. Η Ευρωπαϊκή Ένωση, στην επιδίωξή της να ενισχύσει την ομοιομορφία, τη συγκρισιμότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο, ανακοίνωσε την υποχρέωση όλων των εισηγμένων επιχειρήσεων στις κεφαλαιαγορές των χωρών – μελών να ακολουθήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τις χρήσεις που θα αρχίζουν μετά την 1.1.2005. Ως προς τις μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες, τα κράτη – μέλη μπορεί είτε να τις υποχρεώσουν είτε να τις επιτρέψουν να εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Πρωτοψάλτης, 2002, σελ.20 – 21). Αποφασίστηκε, επίσης, να μην υπάρξει σταδιακή ή επιλεκτική υιοθέτηση και παράλληλο σύστημα με τα ισχύοντα σε κάθε χώρα πρότυπα, αλλά καθολική εφαρμογή τους.

Όσον αφορά τα ελληνικά δεδομένα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι εν μέρει γνωστά στον ελληνικό οικονομικό χώρο καθώς έχουν εν μέρει υιοθετηθεί από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο χωρίς, όμως, η γνώση και η εφαρμογή τους να είναι πλήρης. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) εκπονήθηκε και άρχισε να τίθεται σε εφαρμογή στη χώρα μας κατά τη δεκαετία του 1980. Σε συνδυασμό με τα διάφορα κλαδικά σχέδια και τις νέες διατάξεις του Ν.2190 / 20 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», που θεσπίστηκαν το 1987 για την εφαρμογή της 4ης και της 7ης Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, επιτεύχθηκε η τυποποίηση και η απλούστευση της λογιστικής εργασίας όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας προκειμένου να

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

εξασφαλιστεί η συγκέντρωση ομοιογενών, αξιόπιστων και ορθών στοιχείων και πληροφοριών.

Αξίζει, επίσης, να αναφερθεί ότι το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) συμμετείχε στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την ίδρυσή της (1973). Πολύ περισσότερο παρουσίασε, μετέφρασε και διένειμε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις επιχειρήσεις και τους επιστημονικούς φορείς της χώρας μας το 1974. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), ως διάδοχος του Σώματος Ορκωτών Λογιστών από το 1993, συνέχισε το έργο και την προσπάθεια αυτή. Πράγματι, έως σήμερα έχουν μεταφραστεί και εκδοθεί στην ελληνική γλώσσα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που έχουν τεθεί σε ισχύ και οι Διερμηνείες τους (Αλαμάνος, 2002, σελ.16 – 17).

Η Ελληνική Πολιτεία αποφάσισε την πρόωρη, σε σχέση με τα υπόλοιπα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Συγκεκριμένα, προχώρησε στην ψήφιση του Ν.2992 / 2002 (ΦΕΚ Α' 54 / 20.3.2002) «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις». Σύμφωνα με την συγκεκριμένη νομοθετική ρύθμιση (άρθρο 1) καθίσταται υποχρεωτική η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων στις ελληνικές ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Αξιών και προαιρετικά για τις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρείες από 1.1.2003 (Πρωτοψάλτης, 2002, σελ.20 – 21). Εντούτοις,

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

αναβάλλεται η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις ασφαλιστικές εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Αξιών. Επειδή η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από το διαχειριστικό έτος 2003 προκαλεί προβλήματα ^[*] στις ασφαλιστικές εταιρείες, παρέχεται η δυνατότητα προαιρετικής εφαρμογής για τις χρήσεις 2003 και 2004 (Πλακούτσης, 2002α, σελ.5). Επίσης, για λόγους συγκρισιμότητας μαζί με τον ισολογισμό του 2003 κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα δημοσιευτούν και οι ισολογισμοί του 2003 και 2002 κατά τα ελληνικά πρότυπα. Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών έδωσε προσωρινές λύσεις, δηλαδή για το έτος 2003, σε δύο καίρια σημεία. Απάλλαξε τις εισηγμένες επιχειρήσεις από την υποχρέωση να συντάξουν τους τριμηνιαίους και εξαμηνιαίους ισολογισμούς του 2003 κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Συγχρόνως, όρισε ότι οι εισηγμένες επιχειρήσεις δεν θα έχουν φορολογικές υποχρεώσεις που θα συνδέονται με την εφαρμογή των προτύπων.

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

^[*] Στην Κοινοτική Νομοθεσία υπάρχει κενό σχετικά με τον υπολογισμό και το λογιστικό σχηματισμό των αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιρειών. Επιβάλλεται, κατ' επέκταση, έκδοση ειδικών Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τις ασφαλιστικές εταιρείες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Ωστόσο, τον Απρίλιο του 2003 ψηφίστηκε τροπολογία στη Βουλή και αποφασίστηκε χρονική μετάθεση της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κατά ένα οικονομικό έτος (2005 αντί 2004). Βασικός λόγος αυτής της επανεξέτασης του χρόνου ισχύος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί η μη υιοθέτηση, από την Επιτροπή, των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων 32 και 39, τα οποία αφορούν την αποτίμηση, καταχώριση και γνωστοποίηση των χρηματοπιστωτικών μέσων. Με αυτή την τροποποίηση, η οποία ενσωματώθηκε στο σχετικό νομοσχέδιο, προβλέπεται ότι με απόφαση του υπουργού Οικονομίας μπορεί να διαφοροποιηθεί ο χρόνος εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και συγκεκριμένα να παραταθεί κατά ένα ακόμη έτος. Είναι, άλλωστε, ενδεικτικό ότι η Γερμανία και η Γαλλία έχουν ζητήσει από την Κοινότητα να εξαιρεθούν από την υποχρέωση εφαρμογής του μέτρου έως το 2007. Συνεπώς, με την προϋπόθεση ότι δεν θα υπάρξει περαιτέρω μετάθεση του χρόνου εφαρμογής, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας συμπίπτει με το χρονικό όριο που έχει θέσει η Ευρωπαϊκή Ένωση (Πλακούτσης, 2003β, σελ.10).

2.3. Πρότυπο για την Πρώτη Εφαρμογή & τη Μετάβαση στα Διεθνή

Λογιστικά Πρότυπα

2.3.1. Γενικές Πληροφορίες

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξέδωσε Πρότυπο για την Πρώτη Εφαρμογή (First Time Application). Πρόκειται για ένα Πρότυπο που απευθύνεται στις επιχειρήσεις εκείνες που δεν εφάρμοζαν στο παρελθόν πλήρως τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards – IFRS) ή Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως ήταν η προηγούμενη ονομασία τους. Το Σχέδιο αυτού του Προτύπου (Exposure Draft) είχε δοθεί στη δημοσιότητα από τα τέλη Ιουλίου 2002.

Το εν λόγω Πρότυπο έχει ιδιαίτερη σημασία για τις ελληνικές και κυρίως τις εισηγμένες επιχειρήσεις, δεδομένου ότι όλες είναι υποχρεωμένες να πράξουν σύμφωνα με αυτό, εκτός ορισμένων εξαιρέσεων προηγούμενης εφαρμογής. Ειδικότερα, το Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή όταν μία επιχείρηση υιοθετεί τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για πρώτη φορά ως λογιστική βάση με ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση για πλήρη συμμόρφωση με αυτά. Η επιχείρηση υποχρεώνεται να συμμορφωθεί πλήρως και αναδρομικά με κάθε Πρότυπο, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία αναφοράς^[*], χωρίς να απαιτείται η αναδρομή σε προηγούμενες εκδόσεις. Το συγκεκριμένο Πρότυπο εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης και για κάθε ενδιάμεση περίοδο που παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις. Ως ημερομηνία μετάβασης στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης θεωρείται η έναρξη της τελευταίας συγκρίσιμης λογιστικής περιόδου, η οποία παρουσιάζεται από την επιχείρηση στις οικονομικές της καταστάσεις κατά την Πρώτη Εφαρμογή. Αν υποθεθεί ότι μια

^[*] Είναι η ημερομηνία λήξης της λογιστικής περιόδου των ετήσιων ή ενδιάμεσων λογιστικών περιόδων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

οικονομική μονάδα αποφασίζει να υιοθετήσει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για τη χρήση 2003, ως ημερομηνία μετάβασης θεωρείται η 31.12.2001 ή 1.1.2002, καθώς χρειάζεται να παρουσιαστούν συγκριτικά στοιχεία τουλάχιστον μίας χρήσεως, δηλαδή της χρήσεως 2002 ^[*] (Σιμωνετάτος, 2003α, σελ.15 – 18).

Κάθε επιχείρηση θεωρείται ότι θέτει σε Πρώτη Εφαρμογή τα Πρότυπα όταν συντάσσει τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις, εφαρμόζει τα Πρότυπα πλήρως και αποκλειστικά για εσωτερική χρήση, δεν καταρτίζει τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Πρότυπα ή τις καταρτίζει εν μέρει σύμφωνα με αυτά. Αντίθετα, δεν θεωρείται Πρώτη Εφαρμογή όταν η επιχείρηση :

- Ø έπαψε να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τα Εθνικά Πρότυπα και υπήρχε παράλληλη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε προηγούμενες χρήσεις,
- Ø παρουσίασε τις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης σύμφωνα με τα Εθνικά Πρότυπα και συγχρόνως υπέβαλλε δήλωση για πλήρη συμμόρφωση με τα ευρισκόμενα σε ισχύ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα,

^[*] Για τα ελληνικά δεδομένα, λόγω της ισχύος του Ν.2992 / 2002, ως ημερομηνία μετάβασης λαμβάνεται ο Ανοικτός Ισολογισμός της 1.7.2001 ή 1.1.2002.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Ø παρουσίασε τις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης σύμφωνα με τα Εθνικά Πρότυπα και δεσμεύτηκε για πλήρη συμμόρφωση με τα ευρισκόμενα σε ισχύ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, παρόλο που ο έλεγχος από τους ελεγκτές βασίστηκε στα Εθνικά Πρότυπα.

Η διαδικασία υιοθέτησης και χρήσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κατά την Πρώτη Εφαρμογή από τις θυγατρικές επιχειρήσεις δεν παρουσιάζει καμία διαφοροποίηση. Ωστόσο, στην περίπτωση που η θυγατρική επιχείρηση έχει ενσωματώσει τα λογιστικά της δεδομένα, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, η οποία δεσμεύτηκε για πλήρη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τότε δεν θεωρείται ότι η θυγατρική υιοθετεί για πρώτη φορά τα Πρότυπα (Σιμωνετάτος, 2003α, σελ.15 – 18).

2.3.2. Εξαιρέσεις από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Το εν λόγω Πρότυπο επιβάλλει την πλήρη και αναδρομική εφαρμογή όλων των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης κατά την ημερομηνία μετάβασης. Εντούτοις, επιτρέπονται τρεις συγκεκριμένες εξαιρέσεις, οι οποίες δεν επιβάλλονται υποχρεωτικά. Στο βαθμό, όμως, που εφαρμόζονται τα Πρότυπα είναι απαραίτητο να τηρούνται όλες. Οι εξαιρέσεις αυτές είναι οι ακόλουθες :

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

∅ Επιτρέπεται η αποτίμηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στο κόστος κτήσης. Η αποτίμηση, όμως, σε αυτή τη βάση μπορεί να συνεπάγεται δυσανάλογο κόστος ή προσπάθεια. Ως παράδειγμα αναφέρεται η μη τήρηση κατάλληλου μητρώου παγίων που δυσχεραίνει τις εκτιμήσεις. Γι' αυτό το λόγο, επιτρέπεται η αποτίμηση κάποιων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων να γίνεται σε πραγματικές αξίες (Fair Values) κατά την ημερομηνία μετάβασης. Επίσης, το Πρότυπο απαιτεί τη χρησιμοποίηση αυτής της αποτίμησης ως κόστος εκκίνησης (Deemed Cost). Η συγκεκριμένη απαίτηση αφορά :

- i) πάγια στοιχεία,
- ii) υπεραξία ^[*], λοιπά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αποκτήθηκαν και καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης πριν από την ημερομηνία μετάβασης,
- iii) περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που προκύπτουν από τις καθαρές παροχές προς τους εργαζομένους, σύμφωνα με τα Προγράμματα Καθοριζόμενων Παροχών (Defined Benefit Plans),

^[*] Ως υπεραξία της επιχείρησης ορίζεται η διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων. Δημιουργείται κατά την εξαγορά ή τη συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και αποσβέννυται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα πέντε έτη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

iv) σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές ^[**] (Παπάς, 1998, σελ.713) που αφορούν καθαρή επένδυση σε δραστηριότητα του εξωτερικού (Βρουστούρης, 2002α, σελ.10).

Ø Επιτρέπεται η αποτίμηση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων με βάση κάποιες εκτιμήσεις, από τις οποίες ορισμένες ενδέχεται να είναι πιο γνωστές στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Σε περίπτωση που αυτές οι εκτιμήσεις συγκλίνουν με τις αντίστοιχες των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να τις χρησιμοποιεί για τον προσδιορισμό του κόστους εκκίνησης.

Ø Είναι δυνατόν η αναδρομική ισχύς μιας λογιστικής αποτίμησης που καθορίζεται από τη διοίκηση να προξενήσει πρακτικά προβλήματα στην εφαρμογή. Προκειμένου να αποφευχθούν τέτοιες δυσκολίες απαγορεύεται η αναδρομική εφαρμογή του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα : Αναγνώριση και Αποτίμηση» και ειδικά σε περιπτώσεις Λογιστικής Αντιστάθμισης Κινδύνου.

[**] Στην περίπτωση αγοράς από το εξωτερικό παγίων στοιχείων με μακροπρόθεσμα τραπεζικά δάνεια σε ξένο νόμισμα ή με μακροπρόθεσμη πίστωση από τους προμηθευτές, η επιχείρηση αναλαμβάνει κάποιες υποχρεώσεις. Κατά την εξόφληση και την αποτίμηση των συγκεκριμένων υποχρεώσεων προκύπτουν χρεωστικές ή πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές, οι οποίες κεφαλαιοποιούνται καθώς αφορούν περισσότερες από μία χρήσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

2.3.3. Επεξηγήσεις κατά τη Μετάβαση στα Διεθνή Πρότυπα

Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Είναι απαραίτητη μία επεξήγηση εκ μέρους της επιχείρησης για την επίδραση που ασκεί η μετάβαση στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης επί της οικονομικής θέσης, απόδοσης και των χρηματικών διαθεσίμων. Ειδικότερα, η επιχείρηση θα πρέπει να ακολουθήσει τα εξής βήματα :

- i) Να εναρμονίσει και, κυρίως, να συμφωνήσει την Καθαρά της Θέση, η οποία έχει υπολογιστεί με βάση τα προηγούμενα Πρότυπα και την Καθαρά της Θέση, η οποία έχει υπολογιστεί με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης τόσο κατά την ημερομηνία μετάβασης όσο και κατά το τέλος της πρόσφατης λογιστικής περιόδου.
- ii) Να εναρμονίσει και, κυρίως, να συμφωνήσει την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως της πιο πρόσφατης λογιστικής περιόδου, η οποία έχει υπολογιστεί με βάση τα προηγούμενα Πρότυπα, και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως της ίδιας περιόδου, η οποία έχει υπολογιστεί με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.
- iii) Να γνωστοποιήσει εάν έπραξε σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 «Μείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων», εφόσον έχει

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

αναγνωρίσει ή αναστρέψει την όποια ζημία απομείωσης έχει εμφανιστεί στον Ισολογισμό Ανοίγματος (Σιμωνετάτος, 2003α, σελ.15 – 18).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- α Αλαμάνος Χ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Οικονομικά Χρονικά, τεύχ.116, Φεβρουάριος – Ιούνιος 2002

- α Βρουστούρης Π., «Πρεμιέρα για τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ. 22.102, Δεκέμβριος 2002, (α)

- α Παπάς Α., «Χρηματοοικονομική Λογιστική, Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα», τόμος Β΄ έκδοση Ε. Μπένου, 1998

- α Πέττας Κ., «Μια πρόκληση και μια ευκαιρία για τους Έλληνες Λογιστές», Οικονομικά Χρονικά, τεύχ.115, Δεκέμβριος 2001 – Ιανουάριος 2002

- α Πλακούτσης Δ., «Παράταση για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ. 22.069, Οκτώβριος 2002, (α)

- α Πλακούτσης Δ., «Από τη χρήση του 2005 τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ.22.259, Ιούνιος 2003, (β)

- α Πρωτοψάλτης Ν., «Τι συμβαίνει με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Οικονομικά Χρονικά, τεύχ.117, Ιούλιος – Σεπτέμβριος 2002

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ & ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

- α Σιμωνετάτος Α., «Το Πρότυπο για την Πρώτη Μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», *Account*, τεύχ.285, Φεβρουάριος 2003, (α)

- α Ο.Ε.С.Д., “Harmonization of Accounting Standards, Achievements & Prospects”, ISBN 92 – 64 – 12895 – 6

- α Site : [www.iasc.org.uk/cmt/0001.asp?n=6840767&sc={06FF...](http://www.iasc.org.uk/cmt/0001.asp?n=6840767&sc={06FF...}), (α)

- α Site : www.iasplus.com/restruct/restruct2.htm, (β)

- α Site : [www.iasc.org.uk/cmt/0001.asp?n=3268&s=6840767&sc={06...](http://www.iasc.org.uk/cmt/0001.asp?n=3268&s=6840767&sc={06...}), (γ)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

3.1. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1

«Πλαίσιο Καταρτίσεως Και Παρουσιάσεως Των Οικονομικών Καταστάσεων»

3.1.1. Εισαγωγή

Το πρώτο διεθνές λογιστικό πρότυπο αναφέρεται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements). Εκδόθηκε το 1997 και άρχισε να εφαρμόζεται από τις χρήσεις που άρχιζαν από ή μετά την 1η Ιουλίου 1998. Αντικατέστησε δύο πρότυπα : το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 5 «Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις» και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 13 «Εμφάνιση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων» (Λεβέντης, 2003, α, σελ.13 – 18).

Ο κύριος σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει τη βάση σύμφωνα με την οποία θα πρέπει να παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις προκειμένου να μπορούν να συγκριθούν τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις της ίδιας επιχείρησης μεταξύ διαφορετικών χρήσεων όσο και με τις οικονομικές

καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων κατά την ίδια χρήση. Για την επίτευξη του σκοπού αυτού το εν λόγω Πρότυπο θέτει γενικές αρχές, οδηγίες και τις ελάχιστες δυνατόν απαιτήσεις για το περιεχόμενο και κατ' επέκταση την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς, οι διατάξεις αυτού του Προτύπου χαρακτηρίζονται από ευελιξία και μπορούν να εφαρμοστούν από κάθε επιχείρηση ανεξαρτήτου κλάδου. Ωστόσο, σε ορισμένους κλάδους τηρούνται και επιπρόσθετες διατάξεις, οι οποίες υπάγονται σε άλλα πρότυπα. Ως χαρακτηριστικό παράδειγμα αναφέρεται ο τραπεζικός κλάδος όπου οι τράπεζες θα πρέπει να τηρούν και τις διατάξεις του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 30 «Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των ομοίων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων».

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται τόσο στις οικονομικές καταστάσεις μεμονωμένων επιχειρήσεων, συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, όσο και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ομίλων επιχειρήσεων. Επιτρέπεται η ταυτόχρονη παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες συντάσσονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, με την προϋπόθεση να γνωστοποιείται σαφώς στο Προσάρτημα η βάση κατάρτισης της καθεμιάς. Εντούτοις, το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις. Ορίζεται ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τίθενται σε ισχύ μόνο στις οικονομικές καταστάσεις και όχι σε άλλες πληροφορίες, που μπορούν να ληφθούν από την ετήσια έκθεση. Η παρουσίαση των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων αναλύεται στο Διεθνές Λογιστικό

Πρότυπο 34 «Ενδιάμεση χρηματοοικονομική παρουσίαση» (Σακέλλης, 2002, σελ.35 επ.).

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι το συγκεκριμένο πρότυπο απευθύνεται, κατά κύριο λόγο, σε οικονομικές μονάδες που έχουν ως βασικό στόχο την επίτευξη κέρδους ή, με άλλα λόγια, τη μεγιστοποίηση του πλούτου των μετόχων. Γενικότερα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν συνταχθεί για κερδοσκοπικές οικονομικές μονάδες και χρειάζεται να υποστούν σημαντικές αλλαγές για να εφαρμοστούν και σε μη κερδοσκοπικές οικονομικές μονάδες.

3.1.2. Σκοπός και Ευθύνη Σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων

Το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης πρέπει να περιλαμβάνει τις ακόλουθες υποχρεωτικές καταστάσεις : (Σιμωνετάτος, 2002β, σελ.16)

1. Ισολογισμό
2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως
3. Κατάσταση μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων
4. Κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. Λογιστικές Μέθοδοι και Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες χρήσιμες και αξιόπιστες για το ενεργητικό, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα

έσοδα και τα έξοδα και τις ταμιακές ροές της επιχείρησης. Τα προαναφερόμενα στοιχεία είναι απολύτως απαραίτητα για την πρόβλεψη μελλοντικών ταμιακών ροών και γενικά για τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων.

Το Πρότυπο ορίζει ότι ευθύνη για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης έχει το Διοικητικό της Συμβούλιο και / ή άλλο διοικητικό της όργανο.

3.1.3. Συμμόρφωση και Παρεκκλίσεις από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί η έννοια της ακριβοδίκαιης παρουσίασης. Βασική αρχή του Προτύπου είναι η ακριβοδίκαιη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της οικονομικής απόδοσης και των ταμιακών ροών μιας επιχείρησης μέσω των οικονομικών καταστάσεων (Duckman & Davis & Ducks, 2001, σελ.87). Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση επιτυγχάνεται με πλήρη συμμόρφωση προς τα εφαρμοστέα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Προϋποθέτει να εφαρμόζονται οι επιλεγόμενες λογιστικές μέθοδοι και να παρέχονται πρόσθετες γνωστοποιήσεις, όπου αυτό είναι αναγκαίο.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 ορίζει ότι όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιεί αυτό το γεγονός. Η γνωστοποίηση αυτή γίνεται στο Προσάρτημα. Ωστόσο, σε περίπτωση που μια επιχείρηση έχει σημαντικές παρεκκλίσεις από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν θα πρέπει να γνωστοποιεί

συμμόρφωση με αυτά. Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται προκειμένου να αποφευχθεί η επιλεκτική εφαρμογή των προτύπων (Σακέλλης, 2002, σελ.45 επ.).

Η απόκλιση από ή η μη εφαρμογή ενός συγκεκριμένου προτύπου επιτρέπεται σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις και όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

- ∅ Η εφαρμογή του μπορεί να επιδράσει με αρνητικό τρόπο στην παρουσίαση της αληθινής και δίκαιης εικόνας των οικονομικών καταστάσεων.
- ∅ Η παρέκκλιση από τη ρύθμιση είναι απαραίτητη για να επιτευχθεί η ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Σε περίπτωση αναγκαίας παρέκκλισης από κάποια ρύθμιση λογιστικού προτύπου η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιεί : (Γεωργίου, 2003, σελ.6 επ.)

- i. Το πρότυπο από το οποίο έγινε η παρέκκλιση.
- ii. Τους λόγους της παρέκκλισης.
- iii. Το σημείο στο οποίο έγινε η παρέκκλιση.
- iv. Την οικονομική επίπτωση της παρέκκλισης για κάθε χρήση που παρουσιάζεται.

3.1.4. Ανάλυση των Οικονομικών Καταστάσεων

3.1.4.1. Ισολογισμός

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 δεν απαιτεί από την επιχείρηση να υιοθετεί ένα συγκεκριμένο τύπο Ισολογισμού. Ο τύπος του Ισολογισμού εξαρτάται από τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση. Κάθε επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να καθορίσει, ανάλογα με τη φύση των δραστηριοτήτων της, αν πρέπει ή όχι να παρουσιάσει τα κυκλοφορούντα και τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, τις βραχυπρόθεσμες και τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις ως ξεχωριστές κατηγορίες στον πίνακα του Ισολογισμού (Λεβέντης, 2002, b, σελ.15 – 20). Όταν γίνεται ξεχωριστή αναφορά στις παραπάνω κατηγορίες εφαρμόζονται κανονικά οι διατάξεις των προτύπων. Στην περίπτωση, όμως, που η επιχείρηση δεν διακρίνει τα παραπάνω στοιχεία, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται κατά τη σειρά ρευστοποίησής τους.

Ο Ισολογισμός μιας επιχείρησης θα πρέπει να περιέχει τουλάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία σύμφωνα με τις οδηγίες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων: (Σακέλλης, 2002, σελ.71 επ.)

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΠΑΘΗΤΙΚΟ
1. Ενσώματες ακινητοποιήσεις	1. Μετοχικό Κεφάλαιο και Αποθεματικά
2. Άυλα περιουσιακά στοιχεία	2. Προβλέψεις

3. Χρηματοοικονομικά μέσα	3. Δικαιώματα μειοψηφίας
4. Αποθέματα	4. Μακροπρόθεσμες έντοκες υποχρεώσεις
5. Απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις	5. Υποχρεώσεις προς προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις
6. Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα	6. Φορολογικές υποχρεώσεις
7. Φορολογικές απαιτήσεις	

3.1.4.2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως

1. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως θα πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τα ακόλουθα στοιχεία : (Γεωργίου, 2003, σελ.9 επ.)
2. Οργανικά Έσοδα
3. Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης (Μικτό Αποτέλεσμα)
4. Χρηματοοικονομικά Έξοδα
5. Μεριδίο κέρδους ή ζημίας που προέρχεται από συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες
6. Φορολογία εισοδήματος χρήσεως
7. Έκτακτα κονδύλια
8. Κέρδη ή ζημίες χρήσεως μετά φόρων
9. Δικαιώματα μειοψηφίας

10. Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως.

Η παραπάνω μορφή της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως δεν επεξηγεί την ανάλυση των δαπανών που πραγματοποιούνται στις λειτουργικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Σύμφωνα με το Πρότυπο, η επιχείρηση θα πρέπει να αναλύει και να ταξινομεί τις δαπάνες με δύο μεθόδους :

- Ø Μέθοδος ταξινόμησης των δαπανών κατ' είδος : Οι δαπάνες μεταφέρονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως με βάση τη φύση τους, όπως οι δαπάνες διαφήμισης, οι μισθοί και τα ημερομίσθια.
- Ø Μέθοδος ταξινόμησης των δαπανών κατά δραστηριότητα ή λειτουργία : Οι δαπάνες ταξινομούνται σε κατηγορίες ανάλογα με το αν αποτελούν μέρος του κόστους πωληθέντων, των εξόδων διοίκησης και διάθεσης.

3.1.4.3. Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων

Οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια μιας επιχείρησης μεταξύ των Ισολογισμών της προηγούμενης και της κλειόμενης χρήσεως συνεπάγονται μεταβολή (αύξηση ή μείωση) στην καθαρή θέση ή περιουσία της (Σακέλλης, 2002, σελ.81 επ.).

Η συγκεκριμένη κατάσταση θα πρέπει να δείχνει :

- ∅ Το καθαρό κέρδος ή τη ζημία της χρήσεως
- ∅ Κάθε έσοδο και έξοδο που μεταφέρεται στην καθαρή θέση
- ∅ Την επίδραση που ασκεί η μεταβολή στις λογιστικές μεθόδους και η διόρθωση βασικών λαθών – η συγκεκριμένη μέθοδος αναλύεται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους».

3.1.4.4. Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Πραγματοποιείται ανάλυση της εν λόγω κατάστασης στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών».

3.1.4.5. Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων

Το Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει επεξηγήσεις και αναλύσεις των λογαριασμών του Ισολογισμού, της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως, της Κατάστασης Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων, της Κατάστασης Ταμειακών Ροών. Επίσης, γνωστοποιεί πληροφορίες, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις καθώς και πληροφορίες προκειμένου να εξασφαλίζεται μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση (Σακέλλης, 2002, σελ.83 επ.). Τέλος, στο Προσάρτημα γνωστοποιούνται η έδρα, η νομική μορφή, η χώρα ίδρυσης, η φύση των εργασιών, η επωνυμία της μητρικής αν πρόκειται για όμιλο επιχειρήσεων, ο αριθμός των εργαζομένων της επιχείρησης.

3.1.5. Παρουσίαση των Λογιστικών Μεθόδων

Κατά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 απαιτείται από τη διοίκηση μιας επιχείρησης να εφαρμόζει τις λογιστικές μεθόδους ούτως ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να συμμορφώνονται με τις ρυθμίσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Ωστόσο, ορισμένα θέματα δεν έχουν αναπτυχθεί πλήρως ή έχουν αναπτυχθεί μερικώς από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τέτοια θέματα αφορούν, κυρίως, λογιστικές μεθόδους για συγκεκριμένους κλάδους επιχειρήσεων, όπως των ασφαλιστικών και των πετρελαϊκών εταιρειών. Σε αυτές τις περιπτώσεις ακολουθούνται οι θέσεις γνωστών Λογιστικών Σωμάτων (π.χ. η F.A.S.B. στις Η.Π.Α.). Υπάρχουν μόνο τα εξής Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που καλύπτουν τις ανάγκες ορισμένων κλάδων : το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 30 «Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των ομοίων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων» και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 «Γεωργικές Εκμεταλλεύσεις» (Λεβέντης, 2003α, σελ.13 – 18).

3.1.6. Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

(Ε.Γ.Λ.Σ.)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 παρουσιάζει ορισμένες ουσιαστικές διαφορές με το λογιστικό σχέδιο της χώρας μας. Αναλυτικά, η ελληνική νομοθεσία δεν απαιτεί την κατάρτιση της Κατάστασης Μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων και της

Κατάστασης των Ταμειακών Ροών. Όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, το κενό αυτό καλύπτεται σε μεγάλο βαθμό από τη σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Στον εν λόγω πίνακα εμφανίζονται μεταβολές της καθαρής θέσης της επιχείρησης, οι οποίες προήλθαν είτε κατά τη διάρκεια της χρήσεως – αυξήσεις μετοχικών κεφαλαίων, ληφθείσες επιχορηγήσεις κ.τ.λ. – είτε μέσω της διανομής των αποτελεσμάτων στο τέλος της χρήσεως. Επίσης, περιέχονται οι απαραίτητες πληροφορίες, οι οποίες αιτιολογούν τις μεταβολές της καθαρής θέσης (Φίλος, 2001α, σελ.578 επ.).

Ως προς την Κατάσταση Ταμειακών Ροών, αναφέρεται ότι κατά την ελληνική νομοθεσία, η σύνταξη μιας τέτοιας κατάστασης είναι υποχρεωτική αποκλειστικά και μόνο για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Αξιών επιχειρήσεις κατόπιν σχετικής απαίτησης της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς. Για τις μη εισηγμένες επιχειρήσεις δεν επιβάλλεται η κατάρτιση αυτής της κατάστασης. Περισσότερη ανάλυση πραγματοποιείται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών».

Μια επόμενη σημαντική διαφορά έγκειται στο περιεχόμενο του Προσαρτήματος. Σύμφωνα με τον Ν.2190 / 1029 περί ανωνύμων εταιρειών και τη φορολογική νομοθεσία, οι πληροφορίες, οι οποίες γνωστοποιούνται στο Προσάρτημα, υστερούν σε μεγάλο βαθμό από αυτά που προβλέπει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1. Κατ' επέκταση, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων λαμβάνουν ελλιπείς πληροφορίες. Αντίθετα, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 το Προσάρτημα αποτελεί φορέα απαραίτητων και ουσιωδών πληροφοριών (Σακέλλης, 2002, σελ.86 επ.). Για παράδειγμα, οι πληροφορίες

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

που περιλαμβάνονται στο Προσάρτημα αφορούν το μισθωμένο με χρηματοδοτική μίσθωση εξοπλισμό (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17), τις συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 24), στοιχεία σχετικά με προβλέψεις, ενδεχόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 37).

Ο ακόλουθος πίνακας συνοψίζει τις οικονομικές καταστάσεις που απαιτούνται από τα διεθνή και τα ελληνικά πρότυπα :

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
1. Ισολογισμός	1. Ισολογισμός
2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως	2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως
3. Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων	3. Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
4. Κατάσταση Ταμειακών Ροών (για τις εισηγμένες εταιρείες)	4. Κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. Προσάρτημα	5. Προσάρτημα

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

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

- α Λεβέντης Σ., «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π. 1)», Account, τεύχ. 286, 14 – 20 Φεβρουαρίου 2003, (α)

- α Λεβέντης Σ., «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π. 1)», Account, τεύχ. 287, 21 – 27 Φεβρουαρίου 2003, (β)

- α Σακέλλης Ε., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002, τ. Α'

- α Σιμωνετάτος Α., «Σύντομη παρουσίαση των κυριότερων διαφορών μεταξύ ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Account, τεύχ. 256, 14 – 20 Ιουνίου 2002, (β)

- α Φίλος Γ., «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι κύριες διαφορές τους από την ελληνική νομοθεσία», Λογιστής, τεύχ. 553, Απρίλιος 2001, (α)

- α Duckman T.R. & Davis C.J. & Ducks R.E., «Intermediate Accounting», ed. Mc Graw – Hill, 5th ed., International Edition 2001

3.2. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2

«Αποθέματα»

3.2.1. Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο υπ' αριθμόν 2 αναφέρεται στα αποθέματα (Inventories). Εκδόθηκε το 1999 με αναδρομική έναρξη ισχύος από τις χρήσεις που άρχιζαν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995. Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να περιγράψει τον τρόπο του λογιστικού χειρισμού των αποθεμάτων στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους καθώς και τον τρόπο αποτίμησης και παρουσίασής τους στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

- ∅ Το εν λόγω Πρότυπο εφαρμόζεται σε πρώτες ύλες, προϊόντα, εμπορεύματα και γενικότερα σε αγαθά που είτε προορίζονται προς πώληση είτε υπόκεινται σε μεταποιητική διαδικασία. Εντούτοις, το συγκεκριμένο Πρότυπο δεν καλύπτει τη λογιστική παρακολούθηση των ακόλουθων κατηγοριών αποθεμάτων : (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.21 επ.)
- ∅ τις εργασίες σε εξέλιξη από συμβάσεις κατασκευής έργων, για τις οποίες εφαρμόζεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων»,
- ∅ τα χρηματοπιστωτικά μέσα, τα οποία υπάγονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 32 «Χρηματοοικονομικά μέσα : Γνωστοποίηση και παρουσίαση»,

- ∅ τα αποθέματα παραγωγής ζώων, γεωργικών και δασικών προϊόντων, μεταλλευμάτων από εξόρυξη κατά την έκταση που αυτά αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους σύμφωνα με τις καθιερωμένες πρακτικές από τις επιχειρήσεις των κλάδων αυτών,
- ∅ τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες, καθώς αναλύονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 «Γεωργικές Εκμεταλλεύσεις».

3.2.2. Έννοια και Κόστος των Αποθεμάτων

Αξίζει να αποσαφηνιστεί στο σημείο αυτό η έννοια των αποθεμάτων. Τα αποθέματα είναι υλικά ή ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που : (Σακέλλης, 2002, σελ.103 επ.)

- ∅ προορίζονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης,
- ∅ βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται για πώληση (υλικά σε κατεργασία, παραγωγή σε εξέλιξη ή ημικατεργασμένα υλικά),
- ∅ είναι σε μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Με άλλα λόγια, συνήθεις κατηγορίες αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, οι πρώτες ύλες, τα υλικά παραγωγής, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα. Διευκρινίζεται ότι τα πάγια που υπόκεινται σε αποσβέσεις και τα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

αγαθά που όταν χρησιμοποιούνται εντάσσονται στην κατηγορία των παγίων δεν εμπίπτουν στην έννοια των αποθεμάτων.

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, αποθέματα συνιστούν τα είδη κόστους των υπηρεσιών, για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει ακόμη καταχωρίσει τα σχετικά έσοδα. Τα αποθέματα του παρέχοντος υπηρεσίες μπορεί ακόμη να προσδιορίζονται ως εργασίες σε εξέλιξη.

Σύμφωνα με τις οδηγίες του Προτύπου τα αποθέματα εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και στα λογιστικά βιβλία μιας επιχείρησης σε τιμές που αντιπροσωπεύουν το ιστορικό κόστος τους. Ορίζεται ότι «το ιστορικό κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση» (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.7). Ειδικότερα, το κόστος των αποθεμάτων διακρίνεται σε : κόστος αγοράς, κόστος μετατροπής και λοιπές δαπάνες.

A) Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς, τα μεταφορικά έξοδα, τους όποιους άλλους φόρους και άλλα έξοδα που αφορούν την αγορά των έτοιμων αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Οι εκπτώσεις επί των αγορών, βεβαίως, μειώνουν το κόστος αγοράς. Στο κόστος αγοράς μπορεί, επίσης, να συμπεριλαμβάνονται και οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν στην περίπτωση που τα εμπορεύματα ή οι πρώτες ύλες προέρχονται από χώρες με διαφορετικό νόμισμα.

Β) Το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται με την παραγωγική διαδικασία και πιο συγκεκριμένα τα άμεσα εργατικά έξοδα και τα γενικά βιομηχανικά έξοδα (σταθερά και μεταβλητά). Επίσης, περιλαμβάνει την κατανομή των σταθερών και των μεταβλητών εξόδων παραγωγής ^[*], τα οποία χρησιμοποιούνται για τη μετατροπή των υλικών σε έτοιμα αγαθά (Σακέλλης, 2002, σελ.104 επ.). Ο ορισμός αυτός του κόστους μετατροπής συμπίπτει με τον αντίστοιχο ορισμό του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) για το κόστος μετατροπής ή κατεργασίας (conversion cost).

Γ) Οι «λοιπές δαπάνες» περιλαμβάνονται στο ιστορικό κόστος των αποθεμάτων μόνο στην έκταση που πραγματοποιούνται για να τα φέρουν στη θέση και στην κατάστασή τους (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ. 9).

Για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών το κόστος των αποθεμάτων περιλαμβάνει την εργασία και τις λοιπές δαπάνες του άμεσα απασχολούμενου προσωπικού για την παροχή των υπηρεσιών, όπως είναι τα έξοδα διακίνησης, διαμονής και διατροφής. Ωστόσο, η εργασία και οι λοιπές δαπάνες που σχετίζονται με τις πωλήσεις και το διοικητικό προσωπικό καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται και δεν λαμβάνονται υπόψη στο κόστος αποθεμάτων (Σακέλλης, 2002, σελ.109).

^[*] Ως σταθερά έξοδα παραγωγής αναφέρονται οι δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σταθερές ανεξαρτήτου όγκου παραγωγής (π.χ. αποσβέσεις κτιριακών εγκαταστάσεων). Ως μεταβλητά έξοδα παραγωγής αναφέρονται οι δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται με τον όγκο της παραγωγής (π.χ. έμμεση εργασία).

3.2.3. Αποτίμηση των Αποθεμάτων

Η αποτίμηση των αποθεμάτων έχει μεγάλη σημασία για τον προσδιορισμό και την εμφάνιση του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως κάθε επιχείρησης. Ο βασικός κανόνας αποτίμησης των αποθεμάτων ορίζει ότι τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους – ή τιμής κτήσεως – και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Με τον όρο «τιμή κτήσεως» εννοείται το ιστορικό κόστος παραγωγής των προϊόντων ή απόκτησης των εμπορευμάτων. Με τον όρο «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» εννοείται η αναμενόμενη τιμή πώλησης των προϊόντων ή των εμπορευμάτων, τα οποία έχουν υποστεί φθορά ή ζημία και είναι αδύνατον να πωληθούν στην κατάσταση στην οποία βρίσκονται (Γεωργίου, 2003, σελ.21). Η τιμή αυτή είναι μειωμένη με τα όποια έξοδα απαιτούνται για να πραγματοποιηθεί η πώλησή τους.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τιμής ρευστοποίησης θεμελιώνεται στις εξής λογιστικές αρχές: α) στην αρχή του χρονικού συσχετισμού εξόδων και εσόδων (matching principle), σύμφωνα με την οποία το κόστος των αποθεμάτων αναγνωρίζεται ως έξοδο κατά την περίοδο αναγνώρισης του σχετικού εσόδου που προκύπτει από την πώληση των αποθεμάτων (Duckman & Davis & Ducks, 2001, σελ.40), β) στην αρχή της συντηρητικότητας (conservation constraint) που ορίζει ότι επιλέγεται και εφαρμόζεται εκείνη η λογιστική μέθοδος που έχει την μικρότερη ευνοϊκή επίδραση στην καθαρά θέση της επιχείρησης και που περιορίζει το βαθμό της

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

αβεβαιότητας σχετικά με το ύψος των αποτελεσμάτων που προκύπτουν από τη δραστηριότητα της επιχείρησης (Duckman & Davis & Ducks, 2001, 44).

Για την εξεύρεση της τιμής αποτίμησης των αποθεμάτων το Πρότυπο προβλέπει ότι η σύγκριση μεταξύ τιμής κτήσεως και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας πρέπει να γίνεται κατ' είδος αποθέματος. Εντούτοις, σε ορισμένες περιπτώσεις η σύγκριση μπορεί να απαιτεί να γίνεται σε ομαδοποιημένα όμοια ή συγγενή είδη. Αυτό μπορεί να συμβεί με είδη αποθεμάτων που αφορούν την ίδια παραγωγική γραμμή, έχουν όμοιους σκοπούς ή τελικές χρήσεις, παράγονται και διατίθενται στην αγορά της ίδιας γεωργικής περιοχής και δεν μπορούν πρακτικά να αποτιμηθούν ξεχωριστά από τα άλλα είδη αυτής της παραγωγικής γραμμής (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.13).

Ειδικότερα, το Πρότυπο αναφέρει ότι όταν η τιμή κτήσεως είναι χαμηλότερη της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, δεν πραγματοποιείται καμία ενέργεια ή διόρθωση. Αντίθετα, όταν η τιμή κτήσεως είναι μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε τα αποθέματα, που θα περιληφθούν στα τελικά αποθέματα της επιχείρησης, θα έχουν τιμή μονάδος μειωμένη κατά το ποσό της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Η μείωση αυτή αποτελεί ζημία για την επιχείρηση και θα πρέπει να αναγνωριστεί ^[*] μέσα στην περίοδο που εντοπίζεται.

Στη δεύτερη αυτή περίπτωση, αν υποτεθεί ότι δεν υφίστανται πλέον οι συνθήκες που οδήγησαν στην εν λόγω υποτίμηση, τότε το ποσό της

^[*] Με τον όρο «αναγνώριση» εννοείται η καταχώριση – της ζημίας στην προκειμένη περίπτωση – στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

υποτίμησης αναστρέφεται προκειμένου η νέα λογιστική αξία να είναι η χαμηλότερη μεταξύ του κόστους και της αναθεωρημένης καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Ακολουθεί ένα παράδειγμα αναστροφής της ζημίας από την αποτίμηση των αποθεμάτων : έστω ότι σε προηγούμενη χρήση ένα προϊόν ή εμπόρευμα δεν πωλήθηκε και καταχωρήθηκε στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (ζημία), ενώ στην τρέχουσα χρήση η τιμή πώλησης του αυξάνεται. Αν τελικά πωληθεί την επόμενη χρήση η ζημία της αποτίμησης αναστρέφεται (Γεωργίου, 2003, σελ.22).

Η μεταβολή της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων συνιστά μεταβολή της λογιστικής μεθόδου και, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 «Καθαρό Κέρδος ή ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους», μπορεί να γίνει μόνο όταν απαιτείται από το νόμο, από όργανο θέσπισης Λογιστικών Προτύπων ή όταν η μεταβολή θα καταλήξει σε ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Η αλλαγή της μεθόδου αποτίμησης και η επίπτωση στο αποτέλεσμα προ φόρων της χρήσεως πρέπει να αναφέρονται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις.

3.2.4. Κοστολογικές Μέθοδοι Προσδιορισμού των Αποθεμάτων που Αντικαθίστανται με Κανονική Ροή

Το Πρότυπο διακρίνει τα αποθέματα που αντικαθίστανται με κανονική ροή από τα αποθέματα που δεν αντικαθίστανται με κανονική ροή. Ο όρος «κανονική

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

ροή» περιλαμβάνει τα αγοραζόμενα από τις εμπορικές επιχειρήσεις αποθέματα με συνεχή ροή καθώς και τα παραγόμενα από τις βιομηχανικές επιχειρήσεις αποθέματα, τα αποκαλούμενα προϊόντα «μαζικής παραγωγής». Ως βασικές μέθοδοι προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων αυτής της κατηγορίας θεωρούνται τόσο η FIFO (First In First Out) όσο η μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους (Weighted Average Cost) (Σακέλλης, 2002, σελ.113 επ.).

Συγκεκριμένα, με τη μέθοδο FIFO, η οποία λέγεται και μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων, τα αποθέματα που αγοράζονται ή παράγονται πρώτα πωλούνται πρώτα και κατ' επέκταση τα αποθέματα λήξεως είναι τα πρόσφατα αγορασθέντα ή παραχθέντα.

Σε ότι αφορά τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, το Πρότυπο αναφέρει ότι το κόστος προσδιορίζεται από το μέσο σταθμικό κόστος των ομοίων ειδών στην αρχή της χρήσεως και το κόστος των ομοίων ειδών που αγοράστηκαν ή παρήχθησαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Το μέσο σταθμικό κόστος της μονάδας υπολογίζεται από την διαίρεση του συνολικού κόστους των αποθεμάτων που προορίζονται για πώληση προς το σύνολο των μονάδων για πώληση.

Ως εναλλακτική μέθοδος προτείνεται η LIFO (Last In First Out). Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο τα αποθέματα που αγοράζονται ή παράγονται τελευταία πωλούνται πρώτα και κατ' επέκταση τα αποθέματα λήξεως είναι εκείνα που έχουν αγοραστεί ή παραχθεί πρώτα. Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος LIFO το Πρότυπο θέτει ως προϋπόθεση οι οικονομικές καταστάσεις να εμφανίζουν τη

διαφορά μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων του ισολογισμού και είτε του μικρότερου ποσού που θα προέκυπτε αν η αποτίμηση είχε γίνει στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής ιστορικού κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας είτε του μικρότερου ποσού μεταξύ του τρέχοντος κόστους κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (Epstein & Mirza, 2002, σελ.228).

3.2.5. Κοστολογικές Μέθοδοι Προσδιορισμού των Αποθεμάτων που δεν Αντικαθίστανται με Κανονική Ροή

Τα παραγόμενα αποθέματα της κατηγορίας αυτής χαρακτηρίζονται ως προϊόντα εξατομικευμένης παραγωγής ή παραγωγής κατά παραγγελία. Στην κατηγορία των επιχειρήσεων εξατομικευμένης παραγωγής υπάγονται επιχειρήσεις που παράγουν ή κατασκευάζουν εξατομικευμένα, μη τυποποιημένα έργα ή προϊόντα, όπως είναι οι κατασκευαστικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις.

Το Πρότυπο αναφέρει ότι ο προσδιορισμός του κόστους των αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με κανονική ροή και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς πρέπει να γίνεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους. Η έννοια του εξατομικευμένου κόστους αφορά συγκεκριμένες δαπάνες που βαρύνουν συγκεκριμένα είδη αποθέματος (Σακέλλης, 2002, σελ.123 επ.).

3.2.6. Καταχώριση στα Έξοδα

Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που πωλήθηκαν μεταφέρεται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία καταχωρήθηκε το σχετικό έσοδο.

Επίσης, τα ποσά της υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία καθώς και οι ζημίες των αποθεμάτων καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως που πραγματοποιήθηκε η υποτίμηση ή η ζημία. Το ποσό της αναστροφής της υποτίμησης των αποθεμάτων καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως με μείωση του κόστους των πωληθέντων (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.14 επ.)

3.2.7. Γνωστοποιήσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης αναφορικά με τα αποθέματα πρέπει να παρέχουν τις ακόλουθες πληροφορίες ως προς : (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.15 επ.)

- Ø Τις λογιστικές αρχές και μεθόδους για την αποτίμηση των αποθεμάτων.
- Ø Τη λογιστική αξία των αποθεμάτων, των οποίων η αποτίμηση έγινε με βάση την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- Ø Τη συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και τη λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων.

- ∅ Τη διαφορά που προκύπτει μεταξύ της αξίας των αποθεμάτων και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, δηλαδή το ποσό της αναστροφής της υποτίμησης και τους παράγοντες δημιουργίας της.
- ∅ Την αξία των αποθεμάτων που έχουν τεθεί ως εγγύηση για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τρίτους.

3.2.8. Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)

Η σύγκριση των ελληνικών και των διεθνών λογιστικών προτύπων οδηγεί στο συμπέρασμα ότι υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ τους. Μια πρώτη και βασική διαφορά αφορά τα στοιχεία που συνθέτουν το κόστος κτήσεως των αποθεμάτων. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα περιλαμβάνουν στο κόστος κτήσεως συναλλαγματικές διαφορές και τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις που ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος» και 23 «Κόστος δανεισμού» αντίστοιχα. Ωστόσο, κατά τα ελληνικά πρότυπα, αυτές οι δαπάνες δεν περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσεως.

Ως προς τους κανόνες αποτίμησης των αποθεμάτων, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ο νόμος περί ανωνύμων εταιρειών Ν.2190 / 1920 και ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) ορίζουν ότι τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως ή ιστορικού κόστους,

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

της τρέχουσας τιμής ^[*] και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Αν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσεως, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή αξία ρευστοποίησης, τότε η αποτίμηση γίνεται στη χαμηλότερη αξία, δηλαδή στην καθαρή αξία ρευστοποίησης. Αντίθετα, το Πρότυπο δεν αναφέρει τις τρέχουσες τιμές, αλλά η αποτίμηση αφορά μόνο την τιμή κτήσεως και την καθαρή αξία ρευστοποίησης. Για παράδειγμα, αν υποθεθεί ότι η τιμή κτήσεως είναι €10.000, η τρέχουσα τιμή είναι €5.000 και η καθαρή αξία ρευστοποίησης είναι €8.000. Κατά τα ελληνικά πρότυπα, η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη τόσο της καθαρής αξίας ρευστοποίησης όσο και της τιμής κτήσεως. Κατ' επέκταση η αποτίμηση θα γίνει στην τρέχουσα τιμή, δηλαδή στις €5.000. Σύμφωνα, όμως, με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η αποτίμηση θα γίνει στην καθαρή αξία ρευστοποίησης, δηλαδή στις €8.000. (Ξένος, 1999, σελ.89 επ.)

Επιπλέον, το λογιστικό σχέδιο της χώρας μας δεν αποδέχεται την αποτίμηση σε ομαδοποιημένα όμοια ή συγγενή είδη. Αντίθετα, στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 επιτρέπεται η αποτίμηση στα προαναφερόμενα είδη.

Εξίσου σημαντική διαφορά προκύπτει ως προς τις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων. Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, υπάρχουν διάφοροι τρόποι προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων : η μέθοδος του μέσου σταθμικού μέσου, η μέθοδος FIFO, η μέθοδος LIFO, η μέθοδος του βασικού αποθέματος, η μέθοδος του πρότυπου κόστους, η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους. Ωστόσο, το Πρότυπο 2 απαιτεί από τις επιχειρήσεις

^[*] Είναι η τιμή στην οποία η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει ή να παράγει τα αποθέματα κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

να εφαρμόζουν τη μέθοδο FIFO, του μέσου σταθμικού κόστους και εναλλακτικά τη μέθοδο LIFO. Ειδικά, όμως, για τα αποθέματα που δεν αντικαθίστανται με κανονική ροή ή που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, πρέπει να χρησιμοποιείται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους αυτών. Συνεπώς, οι μέθοδοι που αναγνωρίζονται και επιβάλλονται είναι σαφώς λιγότερες από τα ελληνικά πρότυπα (Κοτσιλίνης, 2003, σελ.5).

Οι ισχύουσες στη χώρα μας διατάξεις θεωρούν ότι η θεμελιώδης αρχή της συνέπειας έχει μέγιστη σημασία για την αποτίμηση των αποθεμάτων. Πράγματι, με βάση αυτή τη λογιστική αρχή η επιχείρηση υποχρεούται να εφαρμόζει κατά πάγιο τρόπο τις μεθόδους που έχει επιλέξει για την αποτίμηση των αποθεμάτων και να μην τις μεταβάλει από χρήση σε χρήση. Κατ' εξαίρεση, μεταβολή της μεθόδου αποτίμησης επιτρέπεται κατόπιν έγκρισης της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων. Αντίθετα, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 επιτρέπει τη μεταβολή των μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων συνοδευόμενη από τις κατάλληλες γνωστοποιήσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

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

- α Κοτσιλίνης Κ., «Τι αλλάζει στους ισολογισμούς μετά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Η Καθημερινή, ειδική έκδ., 13 Απριλίου 2003

- α Ξένος Χ., «Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», εκδ. Ipirotiki software & publications, Αθήνα 1999

- α Σακέλλης Ε., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002, τ. Α΄

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2», 1998

- α Duckman T.R. & Davis C.J. & Ducks R.E., «Intermediate Accounting», ed. Mc Graw – Hill, 5th ed., International Edition 2001

- α Epstein B.J. & Mirza A.A., «Interpretation and application of International Accounting Standards», International Edition 2002

3.3. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7

«Καταστάσεις Ταμειακών Ροών»

3.3.1. Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 αναφέρεται στις καταστάσεις των ταμειακών ροών ^[*] (Cash Flow Statements). Εκδόθηκε το 1977 με τον τίτλο «Κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσεως», αναθεωρήθηκε το 1992 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν την ή και μετά την 1η Ιανουαρίου 1994 (Duckman & Davis & Dukes, 2001, σελ.192). Η κατάσταση ταμειακών ροών αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης για κάθε περίοδο.

Υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες μια επιχείρηση εμφανίζει υψηλά καθαρά κέρδη μετά φόρων, σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, ενώ τα διαθέσιμά της έχουν μειωθεί, σε σχέση με και πάλι με την προηγούμενη χρήση. Σε άλλες περιπτώσεις είναι πιθανόν να συμβαίνει ακριβώς το αντίθετο. Ο κύριος σκοπός του Προτύπου είναι να παρέχει πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για την αξιολόγηση της δυνατότητας της εκάστοτε επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα ^[**] και ταμειακά

^[*] Οι ταμειακές ροές είναι οι εισροές και οι εκροές των μετρητών και των ισοδυνάμων τους.

^[**] Με τον όρο ταμειακά διαθέσιμα εννοούνται τα μετρητά και οι καταθέσεις της επιχείρησης και κατέχονται για την αντιμετώπιση των ταμιακών της αναγκών.

ισοδύναμα ^[*], την εκτίμηση του ύψους τους καθώς και τον τρόπο διαχείρισης και χρησιμοποίησης τους.

3.3.2. Δομή Κατάστασης Ταμειακών Ροών

Η κατάσταση ταμειακών ροών ταξινομεί τις ταμειακές ροές της χρήσεως στις τρεις (3) ακόλουθες κατηγορίες :

I. Λειτουργικές δραστηριότητες : αναφέρονται στις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης και στις λοιπές δραστηριότητες που δεν εμπίπτουν στις επόμενες δύο κατηγορίες. Η εν λόγω κατηγορία περιλαμβάνει εισπράξεις, πληρωμές και άλλες συναλλαγές που υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας. Παρατίθενται ορισμένα παραδείγματα ταμιακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες : (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.9)

- Ø Εισπράξεις από πελάτες για πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών.
- Ø Πληρωμές σε προμηθευτές για απόκτηση αγαθών.
- Ø Εισπράξεις από δικαιώματα, προμήθειες και άλλα έσοδα πλην των πωλήσεων.
- Ø Πληρωμές προς εργαζομένους.

^[*] Με τον όρο ταμειακά ισοδύναμα εννοούνται οι βραχυπρόθεσμες και υψηλής ρευστότητας επενδύσεις που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμειακών διαθεσίμων.

∅ Κέρδος ή ζημία από πώληση ενσώματου παγίου στοιχείου (εντούτοις, η ταμιακή εισροή της πώλησης εμφανίζεται στις επενδυτικές δραστηριότητες).

II. Επενδυτικές δραστηριότητες : είναι δραστηριότητες που αφορούν την απόκτηση και τη διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων που δεν θεωρούνται ταμιακά ισοδύναμα. Η ομάδα αυτή περιλαμβάνει εισπράξεις ή πληρωμές που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Παραδείγματα ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι τα εξής : (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.10)

∅ Εισπράξεις από πώληση ενσώματων ακινητοποιήσεων, άυλων παγίων στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.

∅ Πληρωμές για αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων, άυλων παγίων στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.

∅ Είσπραξη από πώληση θυγατρικής επιχείρησης.

∅ Πληρωμή για εξαγορά νέας θυγατρικής επιχείρησης.

∅ Εισπράξεις προκαταβολών και δανείων που είχαν δοθεί σε τρίτους.

∅ Πληρωμές λόγω χορηγήσεως δανείων σε τρίτους.

- ∅ Εισπράξεις από πώληση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων, δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες.
- ∅ Πληρωμές για απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων, δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες.
- ∅ Εισπράξεις από συμβάσεις άσκησης δικαιωμάτων (options) ^[*] (Αρτίκης, 1996, σελ.170 επ.), συμβάσεις ανταλλαγών (swaps) ^[**] (Αρτίκης, 1996, σελ.203 επ.), προθεσμιακά συμβόλαια (forwards & futures) ^[***] (Αρτίκης, 1996, σελ.195 επ.).
- ∅ Πληρωμές από συμβάσεις άσκησης δικαιωμάτων (options), συμβάσεις ανταλλαγών (swaps), προθεσμιακά συμβόλαια (forwards & futures).

Επιπλέον, σε περιπτώσεις αγοράς ή διάθεσης θυγατρικών επιχειρήσεων, οι ταμειακές ροές που προκύπτουν πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά και να κατατάσσονται στις επενδυτικές δραστηριότητες.

III. Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες : είναι οι δραστηριότητες που μεταβάλλουν το μέγεθος και τη συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του

^[*] Τα χρηματοοικονομικά δικαιώματα είναι συμβόλαια με τα οποία ο πωλητής παρέχει το δικαίωμα στον αγοραστή να αγοράσει από αυτόν ή να πουλήσει σε αυτόν ένα αντικείμενο σε καθορισμένη τιμή (τιμή άσκησης του δικαιώματος) και σε καθορισμένο χρονικό διάστημα (ημερομηνία λήξεως).

^[**] Η ανταλλαγή είναι μία συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών να ανταλλάξουν δικαιώματα είσπραξης ή υποχρεώσεις πληρωμών ενός ορισμένου ποσού και καθορισμένης διάρκειας.

^[***] Τα προθεσμιακά συμβόλαια είναι συμφωνίες μεταξύ δύο μερών (αγοραστής – πωλητής) για την παράδοση συγκεκριμένης ποσότητας του συμφωνημένου αντικειμένου σε συμφωνημένη τιμή και σε προκαθορισμένη ημέρα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

δανεισμού της επιχείρησης. Ως παραδείγματα αναφέρονται τα παρακάτω: (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.11)

- ∅ Εισπράξεις από νέες εισφορές των μετόχων, των εταίρων ή του επιχειρηματία.
- ∅ Πληρωμές λόγω επιστροφής εισφορών στους μετόχους, στους εταίρους ή λόγω αναλήψεων του επιχειρηματία.
- ∅ Εισπράξεις από λήψη νέων δανείων.
- ∅ Αποπληρωμές δανείων ή χρηματοδοτικών μισθώσεων.
- ∅ Πληρωμές μερισμάτων στους μετόχους των ανωνύμων εταιρειών και διανεμηθέντων κερδών στους εταίρους των ομόρρυθμων, ετερόρρυθμων εταιρειών και των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης.
- ∅ Αγορά ιδίων μετοχών της επιχείρησης.
- ∅ Εισπράξεις από έκδοση ομολόγων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων χρηματοδοτήσεων.
- ∅ Πληρωμές λόγω εξοφλήσεως γραμματίων πληρωτέων.

Οι συναλλαγές που αφορούν λογαριασμούς πληρωτέους, μισθούς πληρωτέους, φόρους πληρωτέους εντάσσονται στις λειτουργικές δραστηριότητες και όχι στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Αυτό συμβαίνει γιατί αφορούν περισσότερο τους προμηθευτές, τους εργαζομένους, την κυβέρνηση και λιγότερο τους δανειστές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Επιπρόσθετα, υπάρχουν κάποια ζητήματα που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά τη διαδικασία κατάρτισης της κατάστασης ταμειακών ροών. Οι μη ταμιακές συναλλαγές – όπως η απόκτηση μιας επιχείρησης μέσω έκδοσης μετοχών – πρέπει να αποκλείονται από την κατάσταση ταμειακών ροών. Σε περιπτώσεις που υπάρχουν ταμειακές ροές, οι οποίες προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα, τότε πρέπει να καταχωρούνται στο νόμισμα που η επιχείρηση τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος».

Στον παρακάτω πίνακα (Garrison & Noreen, 2000, σελ.799 επ.) παρουσιάζονται ορισμένοι βασικοί λογαριασμοί, οι οποίοι κατατάσσονται στις τρεις (3) προαναφερθείσες κατηγορίες δραστηριοτήτων και εξηγείται ο διαχωρισμός τους :

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ	ΕΠΕΞΗΓΗΣΗ
Μεταβολές λογαριασμών εισπρακτέων, αποθεμάτων	Λειτουργική	Επηρεάζουν άμεσα το καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία)
Μεταβολές λογαριασμών πληρωτέων, μισθών πληρωτέων	Λειτουργική	Είναι μεταβολές σε τρέχουσες υποχρεώσεις και αφορούν τους δανειστές
Μεταβολές φόρων	Λειτουργική	Είναι προσδιοριστικός

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

εισοδήματος		λογαριασμός του καθαρού αποτελέσματος
Κέρδος ή ζημία από πώληση παγίου περιουσιακού στοιχείου	Λειτουργική	Επηρεάζει άμεσα το καθαρό αποτέλεσμα
Τόκοι εισπραχθέντες & πληρωθέντες	Λειτουργική	Υπεισέρονται στον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος
Μεταβολές παγίων περιουσιακών στοιχείων	Επενδυτική	Πρόκειται για μεταβολές σε μη κυκλοφορούντα στοιχεία που δεν επηρεάζουν άμεσα το καθαρό αποτέλεσμα
Εισπράξεις από πώληση παγίου περιουσιακού στοιχείου	Επενδυτική	Αφορούν ακαθάριστα ποσά από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων
Μεταβολές ιδίων κεφαλαίων	Χρηματοοικονομική	Εξ' ορισμού εμπίπτουν σε αυτή την κατηγορία
Μερίσματα πληρωθέντα	Χρηματοοικονομική	Αποτελούν κόστος εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων
Μεταβολές συναλλαγματικών	Χρηματοοικονομική	Είναι μεταβολές σε μη τρέχουσες υποχρεώσεις

πληρωτέων, μακροχρόνιου δανείου	που δεν επηρεάζουν άμεσα το καθαρό αποτέλεσμα
------------------------------------	---

3.3.3. Μέθοδοι Απεικόνισης της Κατάστασης Ταμειακών Ροών

Ο υπολογισμός της καθαρής ροής μετρητών που προέρχεται από τις λειτουργικές δραστηριότητες της επιχείρησης μπορεί να γίνει με δύο τρόπους :

∅ Άμεση μέθοδος : Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην κατάσταση προσδιορισμού του εισοδήματος και αναδιαμορφώνεται σε ταμειακή βάση. Συγκεκριμένα, περιλαμβάνονται στην κατάσταση ταμειακών ροών οι μικτές εισπράξεις και πληρωμές μετρητών, οι οποίες προκύπτουν από τις λειτουργίες της επιχείρησης (Γεωργίου, 2003, σελ.34). Οι επιχειρήσεις προτρέπονται να χρησιμοποιούν την άμεση μέθοδο καθώς παρέχει πληροφορίες χρήσιμες για την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών.

∅ Έμμεση μέθοδος : Σύμφωνα με τη δεύτερη αυτή μέθοδο, τα καθαρά κέρδη προ φόρων της επιχείρησης προσαρμόζονται σε ταμειακή βάση. Συγκεκριμένα, στα καθαρά κέρδη προ φόρων προσθαφαιρούνται τα αναγκαία ποσά που δεν αντιπροσωπεύουν ταμειακές ροές με σκοπό να

μετατραπεί το κέρδος ή η ζημία χρήσεως σε ταμειακό κέρδος ή ταμειακή ζημία αντίστοιχα (Garrison & Noreen, 2000, σελ.800). Επίσης, υπάρχουν ποσά, τα οποία υπάγονται στις άλλες κατηγορίες της εν λόγω κατάστασης και ως εκ τούτου τα καθαρά κέρδη προ φόρων αναδιαμορφώνονται. Η μέθοδος αυτή έχει ένα σημαντικό πλεονέκτημα σε σύγκριση με την άμεση μέθοδο καθώς παρουσιάζει τις διαφορές μεταξύ των καθαρών κερδών και της καθαρής ροής μετρητών από τις λειτουργικές δραστηριότητες.

Η διαφορά των δύο μεθόδων έγκειται στο τρόπο παρουσίασης των ταμειακών ροών από λειτουργικές δραστηριότητες. Αντίθετα, οι ταμειακές ροές από επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες παρουσιάζονται με τον ίδιο ακριβώς τρόπο.

Αξίζει να αναφερθεί ότι και οι δύο μέθοδοι καταλήγουν στο ίδιο αποτέλεσμα ως προς την καθαρή ροή μετρητών από λειτουργικές δραστηριότητες. Ωστόσο, η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προτρέπει τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν την άμεση μέθοδο (Duckman & Davis & Ducks, 2001, σελ.1214).

3.3.4. Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιεί: (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.20)

- ∅ Τη σύνθεση των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων.
- ∅ Τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο προσδιορισμού της σύνθεσης των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων.
- ∅ Τα υπόλοιπα των ταμειακών διαθεσίμων και των ταμειακών ισοδυνάμων που δεν διατίθενται για χρήση από τον όμιλο.

3.3.5. Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)

Η πρώτη διαφορά εντοπίζεται στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών. Συγκεκριμένα, ο νόμος περί ανωνύμων εταιρειών Ν.2190 / 1920 και το λογιστικό σχέδιο της χώρας μας δεν επιβάλλουν τη σύνταξη της Κατάστασης Ταμειακών Ροών. Η προφανής αιτία είναι ότι αυτή η κατάσταση δεν βοηθά στον υπολογισμό της φορολογητέας ύλης. Εντούτοις, με την υπ' αριθμόν 5 / 204 / 14.11.2000 (Φ.Ε.Κ. 1487 / Β') απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, υποχρεώνονται οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Αξιών επιχειρήσεις να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν τη συγκεκριμένη κατάσταση. Η απόφαση αυτή αποτελεί σημαντικό βήμα σύγκλισης των ελληνικών προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Επίσης, η ελληνική νομοθεσία απαιτεί την εφαρμογή της άμεσης μεθόδου για την κατάρτισή της εν λόγω κατάσταση, ενώ τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, απλώς, προτρέπουν τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν την άμεση μέθοδο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών που κατατίθεται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς της χώρας μας είναι περισσότερο σύνθετη και λεπτομερής σε σύγκριση με την Κατάσταση Ταμειακών Ροών που δημοσιεύεται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η διαφορά αυτή γίνεται περισσότερο σαφής με το ακόλουθο παράδειγμα: Έστω ότι πρέπει να υπολογιστούν οι ταμειακές ροές που προκύπτουν από εισπράξεις από πελάτες. Κατά τα ελληνικά πρότυπα, αφαιρούνται από τις πωλήσεις τα υπόλοιπα των πελατών τέλος χρήσεως και προστίθενται τα υπόλοιπα πελατών αρχής χρήσεως. Στην κατάσταση εμφανίζονται όλοι οι επιμέρους λογαριασμοί. Αντίθετα, κατά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 εμφανίζεται μόνο το τελικό ποσό αυτού του υπολογισμού (Κοτσιλίνης, 2003, σελ.4 επ.).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- α Αρτίκης Γ., «Χρηματοοικονομική Διοίκηση – Αποφάσεις Χρηματοδοτήσεων», εκδ. Α. Σταμούλης, Αθήνα – Πειραιάς 1996

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

- α Κοτσιλίνης Κ., «Τι αλλάζει στους ισολογισμούς μετά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Η Καθημερινή, ειδική έκδ., 13 Απριλίου 2003

- α Σώμα Ορκωτών Λογιστών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7», 1998

- α Duckman T.R. & Davis C.J. & Ducks R.E., «Intermediate Accounting», ed. Mc Graw – Hill, 5th ed., International Edition 2001

- α Garrison R.H. & Noreen E.W., «Managerial Accounting», ed. Mc Graw – Hill, 9th ed., International Edition 2000

3.4. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8

«Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Χρήσεως, Βασικά Λάθη & Μεταβολές Στις Λογιστικές Μεθόδους»

3.4.1. Εισαγωγή

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο υπ' αριθμόν 8 αναφέρεται στο αποτέλεσμα της χρήσεως (κέρδος – ζημία), στα θεμελιώδη λογιστικά σφάλματα ^[*], στις μεταβολές των λογιστικών μεθόδων ^[**] και των λογιστικών εκτιμήσεων ^[***] (Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies). Αναθεωρήθηκε το 1993 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995.

Ο κύριος σκοπός του Προτύπου είναι ο λογιστικός χειρισμός και η παρουσίαση των αποτελεσμάτων χρήσεως όλων των επιχειρήσεων με ομοιόμορφο τρόπο. Ειδικότερα, το Πρότυπο επιβάλλει συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις που αφορούν τα στοιχεία κέρδους ή ζημίας από συνήθεις δραστηριότητες ^[****], τα έκτακτα

^[*] Πρόκειται για λάθη που έχουν γίνει κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σε μία ή περισσότερες προγενέστερες χρήσεις και είναι τόσο σημαντικά ώστε να καθιστούν αναξιόπιστες τις οικονομικές καταστάσεις.

^[**] Με τον όρο «λογιστικές μέθοδοι ή αρχές» εννοούνται οι παραδοχές, οι κανόνες και οι πρακτικές που υιοθετούνται για την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

^[***] Με τον όρο «λογιστικές εκτιμήσεις» εννοούνται οι κρίσεις της διοικήσεως της επιχείρησης, ου οποίες βασίζονται στην εμπειρία, ως προς την αποτίμηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, τα οποία δεν μπορούν να αποτιμηθούν με βεβαιότητα εξαιτίας της αβεβαιότητας των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

^[****] Με τον όρο «συνήθεις δραστηριότητες» εννοούνται οι δραστηριότητες της επιχείρησης που υπάγονται μέσα στα πλαίσια της λειτουργίας της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

κονδύλια ^[*] και τις διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες. Καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους, των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις και της διόρθωσης των βασικών λαθών. Ωστόσο δεν εξετάζονται οι φορολογικές επιδράσεις των παραπάνω στοιχείων καθώς αναλύονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Φόροι εισοδήματος» (Σακέλλης, 2002, σελ.171 επ.).

Το αποτέλεσμα κάθε χρήσεως προκύπτει από :

- Ø τις συνήθειες δραστηριότητες της επιχείρησης,
- Ø τα έκτακτα κονδύλια,
- Ø τις διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες,
- Ø τις μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους,
- Ø τις μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις,
- Ø τη διόρθωση βασικών λαθών.

Κρίνεται σκόπιμο να τονιστεί ότι το εξεταζόμενο Πρότυπο προωθεί τη λογιστική «αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων». Πιο συγκεκριμένα, ορίζεται ότι όλα τα ποσά των εσόδων και των εξόδων που πραγματοποιούνται σε μία χρήση πρέπει να περιλαμβάνονται στον καθορισμό του καθαρού αποτελέσματος της συγκεκριμένης χρήσης (Γεωργίου, 2003, σελ.59 επ.). Ωστόσο, βασική προϋπόθεση είναι ότι κανένα άλλο λογιστικό πρότυπο δεν προβλέπει κάτι διαφορετικό από τα παραπάνω.

[*] Με τον όρο «έκτακτα κονδύλια» εννοούνται τα ποσά των εσόδων ή εξόδων που δεν προκύπτουν από τις συνήθειες δραστηριότητες της επιχείρησης και δεν επαναλαμβάνονται συχνά.

3.4.2. Ανάλυση Στοιχείων που Επηρεάζουν το Αποτέλεσμα Χρήσεως

3.4.2.1. Κέρδος ή Ζημία από Συνήθεις Δραστηριότητες

Το αποτέλεσμα από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης καλείται και οργανικό αποτέλεσμα. Ομοίως, τα έσοδα και τα έξοδα εκμετάλλευσης καλούνται και οργανικά έσοδα και έξοδα. Το Πρότυπο απαιτεί να γίνεται γνωστοποίηση του οργανικού αποτελέσματος με καταγραφή και παρουσίαση των οργανικών εσόδων – εξόδων και δεν επιβάλλει την κατ' είδος γνωστοποίηση. Εντούτοις, υπάρχουν ορισμένα κονδύλια, για τα οποία απαιτείται ξεχωριστή γνωστοποίηση. Η γνωστοποίηση τέτοιων πληροφοριών γίνεται στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων. Αναφέρονται οι ακόλουθες περιπτώσεις για τις οποίες χρειάζεται ξεχωριστή γνωστοποίηση :

- ∅ Πωλήσεις στοιχείων από ενσώματες ακινητοποιήσεις.
- ∅ Διαθέσεις μακροπρόθεσμων επενδύσεων.
- ∅ Δικαστικοί συμβιβασμοί.
- ∅ Υποτίμηση αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- ∅ Αντιστροφή υποτίμησης της προηγούμενης περίπτωσης.
- ∅ Αντιστροφή προβλέψεων.

3.4.2.2. Έκτακτα Κονδύλια

Ένα κονδύλι εσόδου ή εξόδου θεωρείται ως έκτακτο από τη σχέση που έχει με τις πραγματικές επιχειρηματικές δραστηριότητες και όχι από τη συχνότητα με την οποία ενδέχεται να συμβεί στην επιχείρηση. Κατ' επέκταση μία συναλλαγή μπορεί να είναι έκτακτη για μια επιχείρηση και μη έκτακτη για μια άλλη επιχείρηση. Τα έκτακτα έσοδα – έξοδα καλούνται και ανόργανα έσοδα – έξοδα. Παραδείγματα γεγονότων που συνεπάγονται έκτακτα κονδύλια για την πλειοψηφία των επιχειρήσεων είναι τα παρακάτω : (Σακέλλης, 2002, σελ.172 επ.)

- Ø Κάθε φυσική καταστροφή, όπως ο σεισμός.
- Ø Η απαλλοτρίωση των περιουσιακών στοιχείων.

Σύμφωνα με το εν λόγω Πρότυπο το είδος και το ποσό κάθε έκτακτου κονδυλίου πρέπει να γνωστοποιείται ξεχωριστά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως. Επιπλέον, επιτρέπεται να γίνει η γνωστοποίηση και στο Προσάρτημα, αλλά σε αυτή την περίπτωση γνωστοποιείται το συνολικό ποσό των έκτακτων κονδυλίων.

3.4.2.3. Διακοπείσες Επιχειρηματικές Δραστηριότητες

Το αποτέλεσμα μιας διακοπείσας επιχειρηματικής δραστηριότητας περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία από συνήθεις δραστηριότητες. Ωστόσο,

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

ενδέχεται να εντάσσεται και στα έκτακτα κονδύλια. Αυτό συμβαίνει σε ορισμένες περιπτώσεις που η διακοπή αυτή οφείλεται σε γεγονότα που διαφέρουν από τις συνήθεις δραστηριότητες. Ως παράδειγμα αναφέρεται η απαλλοτρίωση μιας θυγατρικής επιχείρησης από ξένη κυβέρνηση όπου τα έσοδα και τα έξοδα που προκύπτουν εύλογα θεωρούνται ως έκτακτα κονδύλια.

Όταν προκύπτει διακοπείσα επιχειρηματική δραστηριότητα πρέπει να γνωστοποιείται :

- ∅ Η φύση της διακοπείσας επιχειρηματικής δραστηριότητας.
- ∅ Η πραγματική ημερομηνία της διακοπής.
- ∅ Το κέρδος ή η ζημία της διακοπής.
- ∅ Η λογιστική μέθοδος που εφαρμόστηκε για την αποτίμηση του κέρδους ή της ζημίας.

3.4.2.4. Μεταβολές στις Λογιστικές Μεθόδους

Είναι αναγκαίο να εφαρμόζονται οι ίδιες λογιστικές μέθοδοι σε κάθε χρήση προκειμένου να υπάρχει η δυνατότητα σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Μεταβολή στις λογιστικές μεθόδους πρέπει να γίνεται όταν απαιτείται από το Νόμο ή από Όργανο Θέσπισης των Λογιστικών Προτύπων. Επιπλέον, μεταβολή επιβάλλεται να γίνεται εφόσον καταλήξει σε

ορθότερη παρουσίαση ^[*] των γεγονότων στις οικονομικές καταστάσεις (Βρουστούρης, 2002β, σελ.336 – 339).

Αναφέρονται ορισμένα παραδείγματα μεταβολής στις λογιστικές μεθόδους :

- Ø Μεταβολή στη μέθοδο απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων (εφαρμογή της αύξουσας μεθόδου αντί της σταθερής)
- Ø Μεταβολή στη λογιστική αντιμετώπιση των εσόδων από μακροπρόθεσμες κατασκευαστικές συμβάσεις (Duckman & Davis & Ducks, 2001, σελ.272) (εφαρμογή της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης του έργου – the percentage of completion method – αντί της μεθόδου ολοκλήρωσης του έργου – the completed contract method).

Όσον αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους ή αρχές το Πρότυπο ορίζει ότι μια μεταβολή πρέπει να εφαρμόζεται αναδρομικά ^[*], εκτός αν το ποσό της προσαρμογής δεν δύναται να προσδιοριστεί. Επιπρόσθετα, ορίζεται ότι κάθε προσαρμογή πρέπει να καταχωρείται στο υπόλοιπο έναρξης του λογαριασμού «αποτελέσματα εις νέο». Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να επαναδιατυπώνεται όπου είναι πρακτικά δυνατό (Βρουστούρης, 2002β, σελ.336 – 339). Εντούτοις, σε περίπτωση που το ποσό της προσαρμογής δεν μπορεί να υπολογιστεί επακριβώς και με αξιοπιστία, η μεταβολή της λογιστικής μεθόδου πρέπει να εφαρμοστεί μελλοντικά.

^[*] Ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων σημαίνει ότι η λογιστική μέθοδος καταλήγει σε περισσότερες αξιόπιστες πληροφορίες ως προς την απόδοση, την οικονομική θέση και τις ταμιακές ροές της επιχείρησης.

Όταν μια μεταβολή στις λογιστικές μεθόδους επιδρά σημαντικά στην τρέχουσα χρήση ή σε κάποια προηγούμενη χρήση ή σε επόμενες χρήσεις, πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις από την πλευρά της επιχείρησης :

(Γεωργίου, 2003, σελ.63 επ.)

- ∅ Οι λόγοι που οδήγησαν στη μεταβολή της λογιστικής αρχής.
- ∅ Το ποσό της προσαρμογής για την τρέχουσα χρήση και για κάθε χρήση που παρουσιάζεται.
- ∅ Το ποσό της προσαρμογής που αφορά προηγούμενες χρήσεις.
- ∅ Η επαναδιατύπωση ή μη της συγκριτικής πληροφόρησης.

3.4.2.5. Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις

Οι λογιστικές εκτιμήσεις βασίζονται στις επικρατούσες κατά τη δημιουργία τους συνθήκες και σε κρίσεις των διαθέσιμων πληροφοριών. Ως εκ τούτου είναι απαραίτητη η αναθεώρησή τους όταν εμφανίζονται νέες πληροφορίες ή μεταγενέστερα γεγονότα.

Στο σημείο αυτό κρίνεται απαραίτητο να τονιστεί ότι η λογιστική εκτίμηση ενέχει το στοιχείο της υποκειμενικότητας, ενώ η λογιστική μέθοδος ή αρχή παρέχει αδιαμφισβήτητο, αντικειμενικό αποτέλεσμα. Η μεταξύ τους διαφορά είναι δυσδιάκριτη και κατ' επέκταση όπου δεν είναι εμφανές αν πρόκειται για

^[15] Αναδρομική εφαρμογή σημαίνει ότι η νέα λογιστική μέθοδος εφαρμόζεται σε γεγονότα και συναλλαγές εις τρόπον ώστε να θεωρείται ότι ανέκαθεν ήταν σε εφαρμογή.

μεταβολή λογιστικής εκτίμησης ή μεταβολή λογιστικής μεθόδου λαμβάνεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης και γίνεται η κατάλληλη γνωστοποίηση (Βρουστούρης, 2002γ, σελ.466 – 469).

Ως προς το λογιστικό χειρισμό μιας μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση ορίζεται ότι το αποτέλεσμα μιας τέτοιας μεταβολής πρέπει να περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας: (Σακέλλης, 2002, σελ.175 επ.)

- Ø Είτε της χρήσεως στην οποία έλαβε χώρα η μεταβολή (όταν υπάρχει επίδραση μόνο σε αυτή τη χρήση)
- Ø Είτε της χρήσεως στην οποία έλαβε χώρα η μεταβολή και των μελλοντικών χρήσεων (όταν υπάρχει επίδραση και στις μελλοντικές χρήσεις).

Επιπλέον, το Πρότυπο απαιτεί να περιλαμβάνονται στην ίδια κατηγορία της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως το αποτέλεσμα μιας μεταβολής σε λογιστική εκτίμηση και η λογιστική εκτίμηση. Πιο συγκεκριμένα, όταν οι εκτιμήσεις προηγούμενης χρήσης περιλαμβάνονταν στο αποτέλεσμα από συνήθεις δραστηριότητες, τότε και το αποτέλεσμα της μεταβολής εντάσσεται σε αυτή την κατηγορία. Όταν, όμως, οι εκτιμήσεις προηγούμενης χρήσης περιλαμβάνονταν στα έκτακτα κονδύλια, τότε και το αποτέλεσμα της μεταβολής καταχωρείται ως έκτακτο κονδύλι.

Παρ' όλη τη δυσκολία, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί τη φύση και το ποσό της μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης στην τρέχουσα χρήση καθώς και στις επόμενες χρήσεις στις οποίες αναμένεται να επιδράσει.

3.4.2.6. Μέθοδοι Διόρθωσης Βασικών Λαθών

Τα λογιστικά λάθη μπορεί να προέρχονται είτε από σφάλματα (ακούσιες ενέργειες), είτε από απάτες (εκούσιες ενέργειες) της Διοικήσεως ή του προσωπικού της επιχείρησης. Ένα λογιστικό λάθος χαρακτηρίζεται ως βασικό όταν η επίδρασή του στις οικονομικές καταστάσεις είναι τόσο σημαντική ώστε να μην θεωρούνται πλέον αξιόπιστες.

Ωστόσο, τα λάθη που προκύπτουν κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων συχνά συγχέονται με τη μεταβολή στις λογιστικές μεθόδους. Για παράδειγμα, με δεδομένη την «αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων», η καταχώριση των εσόδων και των εξόδων σε μία χρήση που, όμως, αφορούν κάποια προηγούμενη χρήση δεν συνιστά αλλαγή της λογιστικής μεθόδου, αλλά λάθος κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Η διόρθωση ενός βασικού λάθους που αφορά προηγούμενη χρήση ή χρήσεις πρέπει να συνοδεύεται με πρόσθετες πληροφορίες ή με επαναδιατύπωση των συγκριτικών πληροφοριών. Σύμφωνα με το συγκεκριμένο Πρότυπο, οι οικονομικές καταστάσεις και η συμπληρωματική πληροφόρηση για προηγούμενες χρήσεις πρέπει να παρουσιάζονται εις τρόπον ώστε να φαίνεται

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

ότι το βασικό λάθος είχε διορθωθεί στην χρήση κατά την οποία πραγματοποιήθηκε. Το ποσό της διόρθωσης υπάγεται στο καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της προηγούμενης αυτής χρήσης. Έστω ότι παρουσιάζονται οι χρήσεις 2000, 2001, 2002, 2003 και το βασικό σφάλμα έγινε στη χρήση 2002. Σε αυτή την περίπτωση το ποσό της διόρθωσης περιλαμβάνεται στο καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης 2002.

Αντίθετα, αν το βασικό λάθος έγινε σε προηγούμενη χρήση από εκείνες που περιλαμβάνονται στη συγκριτική πληροφόρηση, τότε το ποσό της διόρθωσης καταχωρείται στο υπόλοιπο του λογαριασμού «κέρδη εις νέο» της παλαιότερης χρήσης. Αν στο παραπάνω παράδειγμα υποτεθεί ότι το βασικό σφάλμα έγινε τη χρήση 1998, τότε το ποσό της διόρθωσης καταχωρείται στο υπόλοιπο του λογαριασμού «κέρδη εις νέο» της χρήσης 2000.

Εναλλακτικά, το Πρότυπο ορίζει ότι το ποσό της διόρθωσης ενός βασικού λάθους προηγούμενης χρήσης υπάγεται στο καθαρό αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης ως εάν το λάθος να είχε γίνει στην τρέχουσα χρήση. Αν ληφθεί υπόψη το παραπάνω παράδειγμα όπου το λάθος έγινε στη χρήση 2002 και η διόρθωση στη χρήση 2003, τότε το ποσό της διόρθωσης καταχωρείται στο καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης 2003 (και όχι της χρήσης 2002 που απαιτεί η αρχική μέθοδος) (Σακέλλης, 2002, σελ.180 επ.).

Η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί :

- ∅ Τη φύση του βασικού σφάλματος.

- ∅ Το ποσό της διόρθωσης για την τρέχουσα χρήση και για κάθε προηγούμενη χρήση.
- ∅ Το ποσό της διόρθωσης που αναφέρεται σε προηγούμενες χρήσεις από εκείνες που περιλαμβάνονται στη συγκριτική πληροφόρηση.
- ∅ Την επαναδιατύπωση ή μη της συγκριτικής πληροφόρησης.

3.4.3. Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)

Στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο τα έκτακτα και τα ανόργανα κονδύλια παρακολουθούνται στους εξής λογαριασμούς :

- ∅ 81.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα ^[*]»
- ∅ 81.01 «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα ^[**]»
- ∅ 81.02 «Έκτακτες ζημίες»
- ∅ 81.03 «Έκτακτα κέρδη».

Ως πρώτη διαφορά επισημαίνεται ότι στο λογιστικό σχέδιο της χώρας μας τα ανόργανα έσοδα – έξοδα παρακολουθούνται μαζί με τα έκτακτα έσοδα – έξοδα. Ομοίως, τα έκτακτα και τα ανόργανα αποτελέσματα. Αντίθετα, στο Διεθνές

^[*] Ανόργανα έξοδα είναι τα έξοδα που συνδέονται με τυχαίες και ευκαιριακές δραστηριότητες της επιχείρησης και δεν συσχετίζονται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος εκμετάλλευσης (π.χ. έξοδα αγοράς λαχείου από βιομηχανική επιχείρηση).

^[**] Ανόργανα έσοδα είναι τα έσοδα που προέρχονται από τυχαίες και ευκαιριακές δραστηριότητες της επιχείρησης (π.χ. έσοδα από εκποίηση ενσώματων ή ασώματων παγίων στοιχείων, από λαχνούς ομολογιακών δανείων).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Λογιστικό Πρότυπο 8 δεν απαιτείται ξεχωριστή γνωστοποίηση ή γνωστοποίηση ανά είδος τόσο των οργανικών όσο και των έκτακτων κονδυλίων.

Μια επόμενη σημαντική διαφορά εντοπίζεται στις μεταβολές των λογιστικών μεθόδων ή αρχών. Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 προβλέπει και υποχρεώνει την αναδρομική εφαρμογή της νέας λογιστικής μεθόδου. Ωστόσο, παρόμοια διάταξη δεν υπάρχει στην ελληνική νομοθεσία. Οι μόνες μεταβολές που γνωστοποιούνται στο Προσάρτημα και στο Πιστοποιητικό Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών σχετίζονται με μεταβολές στις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων και στις μεταβολές των συντελεστών απόσβεσης των παγίων στοιχείων, εφόσον έχει ληφθεί απόφαση από το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών .

Όσον αφορά τις διορθώσεις των λογιστικών σφαλμάτων, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 αναφέρει εναλλακτικούς τρόπους διόρθωσης και επιβάλλει να γίνονται οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις. Αντίθετα, το λογιστικό σχέδιο της χώρας μας δεν επιτρέπει την αναδρομική διόρθωση λογιστικών σφαλμάτων, αφού λήξει η προθεσμία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων – τέσσερις μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού – και δεν απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις. Ασχολείται μόνο με τη λογιστική αντιμετώπιση των φορολογικών διαφορών προηγούμενων χρήσεων. Οι διαφορές αυτές καταχωρούνται στον λογαριασμό προαιρετικής τήρησης 42.04 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων». Στον συγκεκριμένο λογαριασμό καθαρής θέσης καταχωρούνται ποσά διορθωτικών λογιστικών εγγραφών προηγούμενων χρήσεων, τα οποία δεν επηρεάζουν το φόρο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως. Σε περίπτωση, όμως, που τα προαναφερόμενα ποσά ασκούν επίδραση στο φόρο εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως, τότε καταχωρούνται στους υπό – λογαριασμούς του 82 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων» (Σακέλλης, 2002, σελ.226 επ.). Συνεπώς, τίθεται το ζήτημα αν με την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα μπορούν οι επιχειρήσεις να τροποποιούν τα φορολογητέα τους αποτελέσματα.

3.4.4. Βιβλιογραφία

- α Σακέλλης Ε., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002, τ. Α'
- α Βρουστούρης Π., «Μεταβολές (αλλαγές) λογιστικών αρχών ή μεθόδων και λογιστικών εκτιμήσεων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, τεύχ.564, Μάρτιος 2002, (β)
- α Βρουστούρης Π., «Οι λογιστικές εκτιμήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, τεύχ.565, Απρίλιος 2002, (γ)
- α Γεωργίου Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS», εκδ. Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003
- α Duckman T.R. & Davis C.J. & Ducks R.E., «Intermediate Accounting», ed. Mc Graw – Hill, 5th ed., International Edition 2001

3.5. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10

«Ενδεχόμενα Και Γεγονότα Που Συμβαίνουν Μετά Την Ημερομηνία Του Ισολογισμού»

3.5.1. Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 10 αναφέρεται στα ενδεχόμενα και στα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού ^[*] (λήξη διαχειριστικής περιόδου) και πριν από την έγκριση αυτού από το Διοικητικό Συμβούλιο της κάθε επιχείρησης (Contingencies and Events Occurring after the Balance Sheet Date). Αναθεωρήθηκε το 1993 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις, οι οποίες άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2000.

Το εν λόγω Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική απεικόνιση και γνωστοποίηση των γεγονότων που συνέβησαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένα θέματα – ενδεχόμενα, τα οποία δεν καλύπτονται από το συγκεκριμένο Πρότυπο : (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.9)

- Ø Φόροι εισοδήματος, οι οποίοι αναλύονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Φόροι εισοδήματος».

^[*] Είναι η ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (30.6 – 31.12).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- Ø Υποχρεώσεις από συμβάσεις μισθώσεως, οι οποίες αναλύονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 «Λογιστική των μισθώσεων».
- Ø Υποχρεώσεις από προγράμματα παροχών αποχωρήσεως, οι οποίες αναλύονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 19 «Παροχές σε εργαζομένους».
- Ø Υποχρεώσεις των ασφαλιστικών εταιρειών από ασφαλιστήρια συμβόλαια.

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι η ολοκληρωμένη πληροφόρηση των μετόχων και άλλων φυσικών ή νομικών προσώπων ως προς την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

3.5.2. Ενδεχόμενα Κέρδη και Ενδεχόμενες Ζημίες

Ο όρος «ενδεχόμενα», που χρησιμοποιείται σε αυτό το Πρότυπο, αναφέρεται σε συνθήκες ή καταστάσεις, των οποίων η τελική έκβαση (κέρδος ή ζημία) καθορίζεται από την επέλευση ή τη μη επέλευση αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων. Τέτοιες συνθήκες ή καταστάσεις απεικονίζονται με τις προβλέψεις υποχρεώσεων στις οικονομικές καταστάσεις.

Τα ενδεχόμενα κέρδη δεν πρέπει να καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις, όταν η πιθανότητα να μην πραγματοποιηθούν είναι μεγάλη. Εντούτοις, όταν η πραγματοποίηση του κέρδους είναι σχεδόν βέβαιη, τότε το κέρδος αυτό πρέπει να καταχωρείται γιατί δεν αποτελεί ενδεχόμενο (Σώμα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.10). Επιπλέον, η ύπαρξη ενδεχόμενου κέρδους πρέπει να γνωστοποιείται όταν υπάρχει πιθανότητα πραγματοποίησής του.

Η ενδεχόμενη ζημία πρέπει να καταχωρείται ως υποχρέωση όταν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

- ∅ Τα μελλοντικά γεγονότα θα επιβεβαιώσουν τη μείωση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου και τη δημιουργία υποχρέωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- ∅ Το ποσό της ζημίας που προκύπτει μπορεί εύλογα να εκτιμηθεί.

Η ύπαρξη ενδεχόμενης ζημίας πρέπει να γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις, ακόμη και σε περιπτώσεις που δεν ισχύουν οι παραπάνω προϋποθέσεις.

Υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα ενδεχόμενο προσδιορίζεται χωριστά και λαμβάνονται υπόψη οι ειδικές συνθήκες για τον καθορισμό του σχετικού ποσού (π.χ. μια δικαστική διεκδίκηση κατά της επιχείρησης). Από την άλλη πλευρά, όταν οι αβεβαιότητες που δημιούργησαν ένα ενδεχόμενο είναι κοινές για έναν αριθμό συναλλαγών, τότε το σχετικό ποσό προσδιορίζεται συνολικά για όλες τις όμοιες συναλλαγές.

3.5.3. Γεγονότα που συμβαίνουν μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού

Γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού καλούνται τα ευνοϊκά και τα μη ευνοϊκά γεγονότα που συμβαίνουν μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας έγκρισης ^[*] των οικονομικών καταστάσεων προς έκδοση.

Για τους σκοπούς του Προτύπου τα γεγονότα διακρίνονται σε δύο (2) κατηγορίες :

- I. Γεγονότα για τα οποία θα πρέπει να γίνει διορθωτική λογιστική εγγραφή ή διορθωτικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού : Τα γεγονότα αυτά προϋπήρχαν της ημερομηνίας του ισολογισμού, αλλά η εκδήλωση και η οριστικοποίησή τους έλαβε χώρα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και της έγκρισής του. Σύμφωνα με το εν λόγω Πρότυπο, επιβάλλεται να γίνονται διορθώσεις και προσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της επιχείρησης σε βάρος των αποτελεσμάτων της ίδιας χρήσεως. Κατ' επέκταση, η επιχείρηση θα πρέπει να αναμορφώνει τις οικονομικές της καταστάσεις. Αναφέρονται τα ακόλουθα παραδείγματα γεγονότων που εντάσσονται σε αυτή την κατηγορία: (Γεωργίου, 2003, σελ.68)

^[*] Είναι η ημερομηνία συνεδρίασης του Διοικητικού Συμβουλίου – και όχι της Γενικής Συνέλευσης – κατά τη διάρκεια της οποίας εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- ∅ Δικαστική απόφαση ρύθμισης υποχρεώσεων από και προς την επιχείρηση πριν από την έγκριση του ισολογισμού από το Διοικητικό Συμβούλιο.
- ∅ Αποκάλυψη λαθών πριν από την έγκριση του ισολογισμού από το Διοικητικό Συμβούλιο, τα οποία καταδεικνύουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις χρειάζονται διορθώσεις.
- ∅ Καθορισμός, μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, του κόστους των περιουσιακών στοιχείων που αγοράστηκαν ή του καταβαλλόμενου ποσού των περιουσιακών στοιχείων που πωλήθηκαν πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού.

II. Γεγονότα για τα οποία δεν χρειάζεται να γίνει διορθωτική λογιστική εγγραφή : Πρόκειται για γεγονότα, των οποίων η συνθήκη δημιουργήθηκε μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και τα οποία δεν επηρεάζουν το ενεργητικό ή το παθητικό της επιχείρησης. Στα γεγονότα αυτά δεν γίνονται διορθώσεις. Εντούτοις, έχουν τόση σημασία, ώστε η μη γνωστοποίησή τους να παρεμποδίζει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να προβούν σε ορθές αποφάσεις. Ορισμένα παραδείγματα γεγονότων αυτής της κατηγορίας είναι τα παρακάτω : (Σακέλλης, 2002, σελ.248 επ.)

- ∅ Καταστροφή παραγωγικής μονάδας από φυσικά φαινόμενα, όπως η πυρκαγιά, ο σεισμός, η πλημμύρα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- ∅ Απαλλοτρίωση περιουσιακών στοιχείων από την κυβέρνηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- Ø Μεταβολές σε φορολογικούς νόμους με επίδραση στις τρέχουσες απαιτήσεις και υποχρεώσεις.
- Ø Ενοποίηση επιχειρήσεων (ανάλυση στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 22 «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων»).
- Ø Διάθεση θυγατρικής επιχείρησης.
- Ø Ανακοίνωση διακοπής μιας ή περισσότερων εργασιών (ανάλυση στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 35 «Παύση δραστηριοτήτων»).
- Ø Σημαντικές μεταβολές σε συναλλαγματικές ισοτιμίες.
- Ø Δικαστικές ενέργειες για γεγονότα που έλαβαν χώρα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- Ø Σημαντικές ή ενδεχόμενες υποχρεώσεις.

Στο συγκεκριμένο Πρότυπο γίνεται λόγος για την παραδοχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας (going concern). Ειδικότερα, ορίζεται ότι η διοίκηση πρέπει να εκτιμά τη δυνατότητα της επιχείρησης να συνεχίσει να συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις στη βάση της προαναφερόμενης παραδοχής όταν παρατηρείται επιδείνωση της χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Όταν κρίνεται ότι η συγκεκριμένη αρχή δεν πρέπει να αποτελεί τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται. Η διοίκηση της επιχείρησης δεν θα πρέπει να βασίζεται στην παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας όταν : (Λεβέντης, 2002γ, σελ.13 – 15)

- i. Σκοπεύει να ρευστοποιήσει την επιχείρηση.
- ii. Παύσει τις εμπορικές συναλλαγές.

- iii. Δεν έχει άλλη εναλλακτική λύση.

3.5.4. Μερισμάτα Πληρωτέα

Σύμφωνα με το ισχύον Πρότυπο, τα μερίσματα που προτείνονται ή ανακοινώνονται για διανομή προς τους κατόχους συμμετοχικών τίτλων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν την έγκρισή του δεν πρέπει να καταχωρούνται ως υποχρέωση. Ωστόσο, κρίνεται αναγκαία η γνωστοποίηση του ποσού των μερισμάτων είτε στο προσάρτημα είτε στον ισολογισμό ως ξεχωριστό στοιχείο της καθαρής θέσης (Σιμωνετάτος, 2002γ, σελ.16).

3.5.5. Γνωστοποιήσεις

Όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις ενδεχόμενων κερδών και ζημιών και γεγονότων που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού πρέπει να παρέχονται οι εξής πληροφορίες : (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ. 14 επ.)

- Ø Η φύση του γεγονότος.
- Ø Εκτίμηση της οικονομικής συνέπειας ή δήλωση ότι τέτοια εκτίμηση δεν είναι εφικτή.
- Ø Αβέβαιοι παράγοντες, οι οποίοι μπορεί να επηρεάσουν τη μελλοντική έκβαση (ισχύει μόνο για τα ενδεχόμενα κέρδη – ζημίες).

Επιπλέον, επιβάλλεται η γνωστοποίηση της ημερομηνίας έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων από το Διοικητικό Συμβούλιο της επιχείρησης.

3.5.6. Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

(Ε.Γ.Λ.Σ.)

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν αναφέρεται με ειδικό τρόπο σε γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού. Μόνο όταν διενεργούνται προβλέψεις λαμβάνονται υπόψη αυτά τα γεγονότα. Συγχρόνως, ο νόμος περί ανωνύμων εταιρειών Ν.2190 / 1920 υποχρεώνει το Διοικητικό Συμβούλιο κάθε επιχείρησης να γνωστοποιεί στη γενική συνέλευση των μετόχων κάθε σημαντικό γεγονός, το οποίο έχει συμβεί στο χρονικό διάστημα μεταξύ της λήξης της χρήσεως και της υποβολής της έκθεσης (Σακέλλης, 2002, σελ.250).

Όσον αφορά τα μερίσματα προς τους κατόχους τίτλων, η ελληνική νομοθεσία αναφέρει ότι αυτά αναγνωρίζονται και καταχωρούνται όταν εγκρίνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας και δεν απαιτείται η τελική έγκριση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων. Αντίθετα, το Πρότυπο ορίζει ότι τα μερίσματα πληρωτέα δεν πρέπει να καταχωρούνται, αλλά μόνο να γνωστοποιούνται.

3.5.7. Βιβλιογραφία

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

- α Λεβέντης Σ., «Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», Account, τεύχ. 261, 19 – 25 Ιουλίου 2002, (γ)

- α Σακέλλης Ε., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002, τ. Α'

- α Σιμωνετάτος Α., «Σύντομη παρουσίαση των κυριότερων διαφορών μεταξύ ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Account, τεύχ. 257, 21 – 27 Ιουνίου 2002, (γ)

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 10», 1998

3.6 ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11

«Συμβάσεις Κατασκευής Έργων»

3.6.1. Εισαγωγή

Το ενδέκατο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αναφέρεται στις συμβάσεις που αφορούν κατασκευαστικά έργα (Construction Contracts). Αναθεωρήθηκε το 1993 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις, οι οποίες άρχιζαν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995. Αντικατέστησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 «Λογιστική των συμβάσεων εκτελέσεως έργων», το οποίο είχε εγκριθεί το 1978.

Ως σύμβαση κατασκευής έργων χαρακτηρίζεται μια σύμβαση, η οποία συνάπτεται για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, τα οποία αλληλεξαρτώνται από πλευράς τεχνολογίας, σχεδιασμού, λειτουργίας, τελικής χρήσης. Η κύρια ιδιαιτερότητα αυτών των συμβάσεων είναι ότι η ημερομηνία έναρξης των εργασιών κατασκευής και η ημερομηνία ολοκλήρωσης του έργου ανήκουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.7 επ.). Όσο μεγαλύτερο είναι ένα έργο, τόσο περισσότερο εκτείνεται ο χρόνος αποπεράτωσής του σε περισσότερες λογιστικές περιόδους.

Ο κύριος σκοπός του συγκεκριμένου Προτύπου είναι η περιγραφή του λογιστικού χειρισμού των εσόδων και των εξόδων που συνδέονται με τις

συμβάσεις αυτής της μορφής. Ειδικότερα, το Πρότυπο αυτό ασχολείται με την κατανομή των εσόδων και των εξόδων, των κερδών και των ζημιών, που προκύπτουν από αυτές τις συμβάσεις, στη χρήση στην οποία ανήκουν.

3.6.2. Απλές και Ομαδοποιημένες Συμβάσεις Κατασκευής Έργων

Στο εν λόγω Πρότυπο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις συμβάσεων:

- i. Συμβάσεις για παροχή υπηρεσιών, οι οποίες είναι άμεσα συνδεδεμένες με την κατασκευή του περιουσιακού στοιχείου.
- ii. Συμβάσεις για κατεδάφιση, αποκατάσταση των περιουσιακών στοιχείων ή αποκατάσταση του περιβάλλοντος χώρου.

Αυτό το Πρότυπο αναγνωρίζει τη μέθοδο του σταδίου ολοκλήρωσης ή μέθοδο ποσοστιαίας ολοκλήρωσης ως τη μόνη μέθοδο για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων. Αυτός ήταν και ο βασικός λόγος αναθεώρησης του Προτύπου. Αντίθετα, το προηγούμενο Πρότυπο επέτρεπε και την εφαρμογή της μεθόδου της ολοκλήρωσης της σύμβασης.

Η αμοιβή των συμβάσεων κατασκευής έργων μπορεί να γίνει με τους εξής δύο τρόπους : (Φίλος, 2002β, σελ.340 – 346)

- ∅ Σύμβαση σταθερής τιμής : Ο κατασκευαστής συμφωνεί να εισπράττει μια σταθερή τιμή ή ένα σταθερό ποσοστό ανά κατασκευαζόμενη μονάδα. Στη

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

σύμβαση αυτής της μορφής περιλαμβάνονται και ρήτρες αναπροσαρμογής του τιμήματος.

- ∅ Σύμβαση προστιθέμενης αμοιβής : Ο κατασκευαστής εισπράττει το καθορισμένο κόστος προσαυξημένο με ένα ποσοστό ή μια σταθερή αμοιβή.

Στις περισσότερες περιπτώσεις κάθε σύμβαση κατασκευής αντιμετωπίζεται ως μία σύμβαση. Εντούτοις, συχνά, παρουσιάζεται ανάγκη να ομαδοποιηθούν ή ακόμη και να διασπαστούν κάποιες συμβάσεις.

Ειδικότερα, το Πρότυπο ορίζει ότι η κατασκευή κάθε περιουσιακού στοιχείου θεωρείται ως ξεχωριστή σύμβαση εάν συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- ∅ Ύπαρξη ξεχωριστών προτάσεων για κάθε περιουσιακό στοιχείο.
- ∅ Δυνατότητα διαχωρισμού των εσόδων και των δαπανών των περιουσιακών στοιχείων.
- ∅ Αποδοχή ή απόρριψη από τον κατασκευαστή ή τον πελάτη ενός τμήματος της σύμβασης για κάθε ένα περιουσιακό στοιχείο, το οποίο μπορεί να διαπραγματευθεί.

Σε ορισμένες περιπτώσεις όπου υπάρχουν δύο ή περισσότερες συμβάσεις για την κατασκευή ενός συγκεκριμένου έργου, θα πρέπει αυτές να θεωρούνται ως μία απλή σύμβαση εφόσον, όμως, ισχύουν τα παρακάτω :

- ∅ Οι συμβάσεις έχουν συναφθεί ως ενιαίο σύνολο.

- ∅ Οι συμβάσεις συνδέονται στενά και ανήκουν σ' ένα ενιαίο πρόγραμμα με γενικό όριο κέρδους.
- ∅ Οι συμβάσεις εκτελούνται ταυτόχρονα ή σε συνέχεια.

3.6.3. Συμβατικό Έσοδο και Συμβατικό Κόστος

Είναι απαραίτητος ο υπολογισμός του εσόδου και του κόστους της σύμβασης προκειμένου η επιχείρηση να είναι σε θέση να εφαρμόσει τη μέθοδο του σταδίου ολοκλήρωσης. Για να χαρακτηριστεί ένα έσοδο «συμβατικό» θα πρέπει να αποτελείται από : (Λεβέντης, 2003δ, σελ.17 – 20)

- ∅ Το αρχικό ποσό που συμφωνήθηκε στη σύμβαση
- ∅ Τις τροποποιήσεις ^[*] στο έργο της σύμβασης, τις αποζημιώσεις ^[**] και τα κίνητρα ^[***] που μπορούν να υπολογιστούν στο βαθμό που πιθανολογούνται ότι θα αποτελέσουν έσοδο.

Το συμβατικό κόστος είναι εξίσου σημαντικό με το συμβατικό έσοδο. Περιλαμβάνει ένα σύνολο δαπανών, οι οποίες :

- ∅ Αφορούν τη συγκεκριμένη σύμβαση : άμεσα εργατικά, κόστος υλικών, αποσβέσεις συγκεκριμένων μηχανημάτων, μεταφορικά έξοδα υλικών και

^[*] Ως τροποποίηση του συμβατικού έργου εννοείται μια μεταβολή στο έργο, το οποίο εκτελείται όπως ορίζει η σύμβαση. Η μεταβολή αυτή προέρχεται από τον πελάτη.

^[**] Ως αποζημίωση εννοείται το ποσό που επιδιώκει να εισπράξει ο κατασκευαστής για να καλύψει δαπάνες που δεν περιλαμβάνονται στην τιμή της σύμβασης. Τέτοιες περιπτώσεις προκύπτουν, συνήθως, από καθυστερήσεις με ευθύνη του πελάτη, από λάθη στις προδιαγραφές του έργου και από αμφισβητούμενες τροποποιήσεις.

^[***] Ως κίνητρα εννοούνται τα πρόσθετα πληρωτέα ποσά στον κατασκευαστή, εφόσον καλύπτονται από καθορισμένα πρότυπα εκτέλεσης.

μηχανημάτων, έξοδα σχεδιασμού και τεχνικής υποστήριξης, αποζημιώσεις προς τρίτους.

- ∅ Αφορούν τις δραστηριότητες της σύμβασης και επιμερίζονται στις συμβάσεις : ασφάλιστρα, έξοδα κατασκευών ^[*], κόστος δανεισμού.
- ∅ Επιβαρύνουν ειδικά τον πελάτη σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης : γενικά έξοδα διοικήσεως και αναπτύξεως.

Υπάρχουν δαπάνες, οι οποίες δεν μπορούν να επιβαρύνουν μια σύμβαση και κατ' επέκταση αποκλείονται από τις δαπάνες της σύμβασης κατασκευής έργων. Αναφέρονται τα ακόλουθα παραδείγματα τέτοιων δαπανών : (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.13 επ.)

- ∅ Γενικά έξοδα διοίκησης, ερευνών και αναπτύξεως, για τα οποία δεν προσδιορίζεται η ανάκτησή τους στη σύμβαση.
- ∅ Έξοδα πωλήσεων.
- ∅ Αποσβέσεις μηχανημάτων που δεν χρησιμοποιούνται στη συγκεκριμένη σύμβαση.

3.6.4. Καταχώριση Συμβατικών Εσόδων και Συμβατικών Εξόδων

Σύμφωνα με το ενδέκατο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο, η καταχώριση των εσόδων και των εξόδων γίνεται με βάση τη μέθοδο του σταδίου ολοκλήρωσης της σύμβασης. Πιο συγκεκριμένα, τα συμβατικά έσοδα και οι δαπάνες, που

^[*] Περιλαμβάνουν τον υπολογισμό και την επεξεργασία της μισθοδοσίας του προσωπικού των κατασκευών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

αφορούν μια σύμβαση κατασκευής έργου, πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και με την προϋπόθεση ότι η έκβαση της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί με αξιόπιστο τρόπο. Το στάδιο ολοκλήρωσης μιας σύμβασης προσδιορίζεται με βάση : (Γεωργίου, 2003, σελ.79 επ.)

- Ø Την αναλογία του συμβατικού κόστους, το οποίο επιβαρύνει το έργο ως τη συγκεκριμένη ημερομηνία και του συνολικού εκτιμημένου κόστους : Θα πρέπει να καταχωρείται μόνο το συμβατικό κόστος, το οποίο αντιπροσωπεύει το έργο που έχει πραγματοποιηθεί και θα πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα. Για παράδειγμα, αγοραζόμενα υλικά, τα οποία αφορούν την επόμενη χρήση, δεν θα πρέπει να καταχωρούνται στο συμβατικό κόστος της παρούσας χρήσης. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία τα υλικά αυτά αφορούν τη συγκεκριμένη σύμβαση.
- Ø Επιμετρήσεις του έργου που έχει ολοκληρωθεί ως τη συγκεκριμένη ημερομηνία.
- Ø Την αποπεράτωση αυτοτελών τμημάτων του έργου της σύμβασης.

Για να εκτιμηθεί το αποτέλεσμα μιας σύμβασης είναι αναγκαίο να πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις (Φίλος, 2002β, σελ.340 – 346). Συγκεκριμένα, στην περίπτωση της σύμβασης σταθερής τιμής θα πρέπει να:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- Ø Μπορούν να υπολογιστούν βάσιμα το συνολικό συμβατικό έσοδο, το συμβατικό κόστος για την αποπεράτωση του έργου, το στάδιο ολοκλήρωσης του έργου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και οι δαπάνες που θα επιβαρύνουν το έργο.
- Ø Πιθανολογείται ότι η επιχείρηση θα αποκομίσει τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση.

Στην περίπτωση της σύμβασης προστιθέμενης αμοιβής θα πρέπει να :

- Ø Μπορούν να υπολογιστούν βάσιμα οι – ανακτήσιμες και μη – δαπάνες που θα επιβαρύνουν το έργο.
- Ø Πιθανολογείται ότι η επιχείρηση θα αποκομίσει τα οικονομικά οφέλη που συνδέονται με τη σύμβαση.

Είναι δυνατόν το αποτέλεσμα μιας σύμβασης να μη μπορεί να εκτιμηθεί βάσιμα. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν ο πελάτης αδυνατεί να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις του ή όταν ο κατασκευαστής αδυνατεί να ολοκληρώσει τη σύμβαση και να ανταποκριθεί με τη σειρά του στις υποχρεώσεις του. Επίσης, συμβάσεις, οι οποίες αφορούν ιδιοκτησίες προς απαλλοτρίωση και κατάσχεση, ή εξαρτώνται από αποτέλεσμα νομοθετικής ρύθμισης ή είναι υπό αμφισβήτηση αποτελούν παραδείγματα στα οποία το συμβατικό κόστος δεν αναμένεται να ανακτηθεί. Στις προαναφερθείσες περιπτώσεις ακολουθούνται τα παρακάτω βήματα: (Λεβέντης, 2003ε, σελ.21 – 23)

- ∅ Το έσοδο καταχωρείται όταν πιθανολογείται ότι το πραγματοποιημένο συμβατικό κόστος θα ανακτηθεί.
- ∅ Το συμβατικό κόστος βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται.

3.6.5. Καταχώριση Αναμενόμενης Ζημίας

Όταν πιθανολογείται ότι το συνολικό συμβατικό κόστος θα υπερβεί το συνολικό συμβατικό έσοδο, η αναμενόμενη ζημία που προκύπτει θα πρέπει να εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης και να βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως. Η εν λόγω επιβάρυνση καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως ανεξάρτητα από το αν οι εργασίες του κατασκευαστικού έργου έχουν αρχίσει, από το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας και από την ενδεχόμενη ύπαρξη άλλης σύμβασης, η οποία αναμένεται να είναι κερδοφόρα (Γεωργίου, 2003, σελ.80).

3.6.6. Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες :
(Λεβέντης, 2003ζ, σελ.13 – 14)

- ∅ Τις χρησιμοποιούμενες μεθόδους για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που καταχωρείται στη χρήση.

- ∅ Τις χρησιμοποιούμενες μεθόδους για τον προσδιορισμό του σταδίου ολοκλήρωσης των συμβάσεων που βρίσκονται σε εξέλιξη στο τέλος της διανυόμενης χρήσης.
- ∅ Το συμβατικό έσοδο που καταχωρείται στη συγκεκριμένη χρήση.
- ∅ Τα ποσά των δαπανών και των κερδών (μειωμένων κατά τις καταχωρηθείσες ζημίες) που καταχωρήθηκαν στη χρήση, των προκαταβολών που εισπράχθηκαν και των παρακρατήσεων ^[*] για τις συμβάσεις που βρίσκονται σε εξέλιξη στο τέλος της κλειόμενης χρήσης.
- ∅ Τα ενδεχόμενα κέρδη και τις ενδεχόμενες ζημίες (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 10 «Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού») που μπορεί να προκύψουν από αποζημιώσεις, εγγυήσεις, ποινές.

3.6.7. Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

(Ε.Γ.Λ.Σ.)

Σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 257 / 1995 γνωμάτευση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.), οι συμβάσεις κατασκευής έργων θα πρέπει να λογιστικοποιούνται με βάση τη μέθοδο είτε της τμηματικής περάτωσης – ή μέθοδο του ποσοστού περάτωσης – είτε της ολοκλήρωσης του έργου. Η ουσιαστική διαφορά εντοπίζεται στις μελλοντικές ζημίες. Συγκεκριμένα, κατά το ελληνικό δίκαιο οι όποιες μελλοντικές ζημίες δεν αναγνωρίζονται, ενώ κατά τα

^[*] Πρόκειται για ποσά, τα οποία δεν καταβάλλονται έως ότου ικανοποιηθούν οι όροι της σύμβασης για την πληρωμή τους ή έως ότου αποκατασταθούν τυχόν ελαττώματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οποιαδήποτε αναμενόμενη ζημία θα πρέπει να επιβαρύνει άμεσα τα αποτελέσματα (site, δ).

3.6.8. Βιβλιογραφία

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

- α Λεβέντης Σ., «Συμβάσεις κατασκευής έργων – Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11», Account, τεύχ. 280, 3 – 9 Ιανουαρίου 2003, (δ)

- α Λεβέντης Σ., «Συμβάσεις κατασκευής έργων – Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11», Account, τεύχ. 281, 10 – 16 Ιανουαρίου 2003, (ε)

- α Λεβέντης Σ., «Συμβάσεις κατασκευής έργων – Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11», Account, τεύχ. 282, 17 – 23 Ιανουαρίου 2003, (ζ)

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11», 1998

- α Φίλος Γ., «Συμβάσεις κατασκευής έργων και παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα No 11 & No 31», Λογιστής, τεύχ.564, Μάρτιος 2002, (β)

- α Site : www.hba.gr/7logistica/index7.htm, (δ)

3.7. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12

«Φόροι Εισοδήματος»

3.7.1. Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο υπ' αριθμόν 12 αναφέρεται στους φόρους του εισοδήματος (Income Taxes). Αναθεωρήθηκε το 1997 και, κυρίως, αντικατέστησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Λογιστική φόρου εισοδήματος». Άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις, οι οποίες άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1998.

Ο κύριος σκοπός του Προτύπου είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Ειδικότερα, αποσαφηνίζονται κάποιοι βασικοί όροι, παρουσιάζεται η λογιστική αντιμετώπιση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων και αναφέρονται οι κύριες γνωστοποιήσεις πληροφοριών που σχετίζονται με τους φόρους εισοδήματος. Ωστόσο, στο παρόν Πρότυπο δεν γίνεται λόγος για τις λογιστικές μεθόδους των κρατικών επιχορηγήσεων, οι οποίες αναλύονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης», καθώς και για τα φορολογικά κίνητρα των επενδύσεων.

3.7.2. Λογιστική και Φορολογική Βάση

Ως λογιστική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ορίζεται το ποσό με το οποίο το στοιχείο αυτό εμφανίζεται στον ισολογισμό. Ομοίως, λογιστική βάση μιας υποχρέωσης καλείται το ποσό με το οποίο η υποχρέωση εμφανίζεται στον ισολογισμό (Σακέλλης, 2002, σελ.265 επ.).

Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό, το οποίο εκπίπτει φορολογικά από τα φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν από την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική της αξία μειωμένη με κάθε ποσό που εκπίπτει φορολογικά από τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, τα οποία θα προκύψουν από την αξία της υποχρέωσης (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.18). Σε περίπτωση που τα οικονομικά οφέλη είναι εκπεστέα, αλλά δεν είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης συμπίπτει με τη λογιστική τους αξία.

3.7.3. Λογιστική της Αναβαλλόμενης Φορολογίας επί των Λογιστικών

Διαφορών

Ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων είναι ουσιαστικά ένα έξοδο. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια μιας χρήσεως από τις επιχειρήσεις μπορούν είτε να εκπέσουν – δηλαδή να αφαιρεθούν – είτε να μην εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα προκειμένου να προσδιοριστεί το

φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) και, κατά συνέπεια, ο φόρος εισοδήματος.

Τα μη εκπιπτόμενα έξοδα καλούνται λογιστικές διαφορές. Παραδείγματα εξόδων που να εμπíπτουν σε αυτή την κατηγορία είναι οι σημαντικές δωρεές, τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις που λογίζονται από τους δημόσιους φορείς. Τα μη εκπιπτόμενα φορολογικά έξοδα δημιουργούν πρόσθετο έξοδο, που είναι ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος αναλογεί σε αυτά. Ο φόρος αυτός είναι έξοδο οριστικό και επιβαρύνει το λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσεως και όχι το λογαριασμό των αποτελεσμάτων προς διάθεση. Η επιχείρηση μπορεί να μειώνει μόνο λογιστικά τα έσοδά της με το ποσό αυτό, αλλά όχι και φορολογικά. (Αληφαντής, 2002, α, σελ.1732 – 1739)

3.7.4. Προσωρινές Διαφορές

Οι διαφορές, οι οποίες προκύπτουν μεταξύ του ποσού που αναφέρεται ως απαίτηση ή υποχρέωση και του ποσού που προκύπτει από τον φορολογικό χειρισμό των αντίστοιχων κονδυλίων (φορολογική βάση) καλούνται προσωρινές διαφορές. Με άλλα λόγια, είναι οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης. Ο χαρακτήρας τους είναι προσωρινός, γιατί με την είσπραξη των απαιτήσεων και την εξόφληση των υποχρεώσεων οι διαφορές τακτοποιούνται σε επόμενες χρήσεις. Ο φόρος εισοδήματος επί των προσωρινών διαφορών αντιμετωπίζεται ως αναβαλλόμενος φόρος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Όταν η προσωρινή διαφορά καταλήγει σε μεγαλύτερο λογιστικό κέρδος από το φορολογητέο, τότε γίνεται πρόβλεψη για αναβαλλόμενο φόρο. Στην αντίθετη περίπτωση, όταν η προσωρινή διαφορά καταλήγει σε μικρότερο λογιστικό κέρδος από το φορολογητέο, τότε καταγράφεται μια απαίτηση για αναβαλλόμενο φόρο στον ισολογισμό και πιστώνεται ο φόρος που επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως (Κοτσιλίνης, 2003, σελ.6 επ.) Η πρόβλεψη ή η απαίτηση για αναβαλλόμενο φόρο επανεξετάζεται και αναπροσαρμόζεται σε περιπτώσεις αλλαγής των φορολογικών συντελεστών ή της φορολογικής νομοθεσίας με φορολογική επίδραση στις προσωρινές διαφορές.

Οι προσωρινές διαφορές διακρίνονται σε : (Σακέλλης, 2002, σελ.270 επ.)

- ∅ Φορολογητέες προσωρινές διαφορές : Πρόκειται για διαφορές που υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος όταν τα ποσά αυτών των διαφορών μεταφερθούν στα αποτελέσματα χρήσεως ή διακανονιστούν με άλλο τρόπο και κατ' επέκταση δεν απεικονίζονται στον ισολογισμό.

- ∅ Εκπεστέες προσωρινές διαφορές : Πρόκειται για διαφορές, οι οποίες μειώνουν το φόρο εισοδήματος μελλοντικών χρήσεων όταν τα ποσά αυτών των διαφορών μεταφερθούν στα αποτελέσματα χρήσεως ή διακανονιστούν με άλλο τρόπο και κατ' επέκταση δεν απεικονίζονται στον ισολογισμό.

Υπάρχουν προσωρινές διαφορές, οι οποίες προκύπτουν όταν τα έσοδα και τα έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας χρήσεως, αλλά

αναγνωρίζονται φορολογικά σε επόμενη χρήση. Οι προσωρινές διαφορές αυτής της μορφής καλούνται χρονικές διαφορές. Κατά κανόνα, οι χρονικές διαφορές αποτελούν και προσωρινές διαφορές, ενώ το αντίστροφο δεν ισχύει πάντα. Ο φόρος εισοδήματος επί των χρονικών διαφορών καταχωρείται στον ισολογισμό ως απαίτηση από αναβαλλόμενο φόρο και όχι στα έξοδα της χρήσεως. Ο αναβαλλόμενος αυτός φόρος θα εκπέσει από τον πληρωτέο φόρο εισοδήματος στην επόμενη εκείνη χρήση, κατά την οποία θα θεωρείται οριστική η χρονική διαφορά. Η απαίτηση θα αντιλογιστεί, καθώς θα καταχωρηθεί σε μείωση του φόρου εισοδήματος της επόμενης αυτής χρήσεως.

3.7.5. Λογιστική Αντιμετώπιση των Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων & Απαιτήσεων

3.7.5.1. Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές

Η δημιουργία φορολογητέων προσωρινών διαφορών, εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό, από τη φορολογική νομοθεσία και τις φορολογικές ρυθμίσεις που ισχύουν σε κάθε κράτος. Επίσης, βασίζεται στο διαχωρισμό των εξόδων που εκπίπτουν ή δεν εκπίπτουν φορολογικά και στους παράγοντες, οι οποίοι καθορίζουν το χρόνο, κατά τον οποίο τα έξοδα που εκπίπτουν αναγνωρίζονται ως φορολογικές ελαφρύνσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Σύμφωνα με το Πρότυπο θα πρέπει να καταχωρείται μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ^[*] για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Εντούτοις, η καταχώριση αυτή δεν πραγματοποιείται όταν η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από : (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.22)

- ∅ Υπεραξία, της οποίας η απόσβεση δεν εκπίπτει φορολογικά.
- ∅ Αρχική καταχώριση στοιχείου του ενεργητικού και του παθητικού από συναλλαγή, η οποία δεν προέρχεται από ενοποίηση επιχειρήσεων και δεν επηρεάζει το λογιστικό και το φορολογικό αποτέλεσμα.

Όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική του βάση, τότε το ποσό από τα φορολογητέα οικονομικά οφέλη θα είναι μεγαλύτερο από το ποσό που θα επιτρέπεται ως έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα. Η διαφορά είναι μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η υποχρέωση για καταβολή του φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές χρήσεις είναι μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Όσο η επιχείρηση ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, τόσο αναστρέφεται η φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η επιχείρηση έχει φορολογητέο κέρδος.

Στα επόμενα παραδείγματα γίνεται λόγος για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις : (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.24 επ.)

^[*] Είναι το ποσό των πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές χρήσεις και το οποίο αναφέρεται σε φορολογητέες χρονικές διαφορές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- ∅ Έσοδα τόκων : η φορολογική βάση τέτοιας απαίτησης είναι μηδενική, γιατί τα έσοδα από τόκους επηρεάζουν τα έσοδα της επόμενης χρήσης κατά την οποία θα εισπραχθούν.
- ∅ Απόσβεση παγίου στοιχείου : όταν η λογιστική απόσβεση ^[*] είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική απόσβεση ^[**] προκύπτει φορολογητέα προσωρινή διαφορά και κατ' επέκταση αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.
- ∅ Έξοδα ανάπτυξης : μπορεί να μεταφέρονται στην κατηγορία των παγίων και να εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα της συγκεκριμένης χρήσεως, αλλά να υπόκεινται σε απόσβεση σε μελλοντικές χρήσεις. Σε αυτή την περίπτωση η φορολογική τους βάση είναι μηδενική δεδομένου ότι έχουν εκπέσει από το φορολογητέο αποτέλεσμα.
- ∅ Περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στην ακριβοδίκαιη αξία : η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπροσαρμοστεί και της φορολογικής βάσης του είναι προσωρινή διαφορά, η οποία δημιουργεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.
- ∅ Υπεραξία λόγω ενοποίησης επιχειρήσεων : όταν το κόστος της υπεραξίας δεν εκπίπτει από το φορολογητέο αποτέλεσμα, τότε η φορολογική βάση της υπεραξίας είναι μηδενική. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής της αξίας και της μηδενικής της φορολογικής βάσης είναι φορολογητέα προσωρινή διαφορά. Το Πρότυπο απαγορεύει την καταχώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, γιατί η

^[*] Είναι η απόσβεση, η οποία υπολογίζεται με βάση τον ωφέλιμο χρόνο ζωής του παγίου στοιχείου.

^[**] Είναι η απόσβεση, η οποία προκύπτει από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

υπεραξία είναι υπολειμματική και η καταχώρισή της θα κατέληγε σε αύξηση της λογιστικής αξίας της.

3.7.5.2. Εκπεστές Προσωρινές Διαφορές

Σύμφωνα με το εν λόγω Πρότυπο, μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ^[*] καταχωρείται όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

- ∅ Πιθανολογείται ότι μελλοντικά θα υπάρξουν επαρκή φορολογητέα κέρδη ώστε ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά να υπερκαλύπτει την προσωρινή φορολογική απαίτηση.
- ∅ Πιθανολογείται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ^[**] και οι πιστωτικοί φόροι.

Από την άλλη πλευρά, το Πρότυπο δεν επιτρέπει την καταχώριση μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης από εκπεστές προσωρινές διαφορές, οι οποίες σχετίζονται με : (Γεωργίου, 2003, σελ.91)

- ∅ Μη φορολογητέα αρνητική υπεραξία, η οποία προκύπτει από ενοποίηση επιχειρήσεων και η οποία αποτελεί αναβαλλόμενο έσοδο, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 22 «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων».

^[*] Είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος, το οποίο θα επιστραφεί σε μελλοντικές περιόδους και αναφέρεται σε εκπεστές χρονικές διαφορές, σε μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και σε αχρησιμοποίητους πιστωτικούς – εισπρακτέους - φόρους.

^[**] Φορολογική ζημία είναι το ποσό της ζημίας χρήσεως, για το οποίο είναι επιστρεπτέοι οι φόροι εισοδήματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- ∅ Την αρχική καταχώριση στοιχείου του ενεργητικού και του παθητικού από συναλλαγή, η οποία δεν προέρχεται από ενοποίηση επιχειρήσεων και δεν επηρεάζει το λογιστικό και το φορολογικό αποτέλεσμα.

Στα επόμενα παραδείγματα γίνεται λόγος για εκπεστές προσωρινές διαφορές που καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις : (Σακέλλης, 2002, σελ.285 επ.)

- ∅ Έξοδα έρευνας : καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως που πραγματοποιούνται, αλλά ενδέχεται να μην εκπίπτουν από το φορολογητέο αποτέλεσμα μέχρι μια επόμενη χρήση. Η εκπεστέα προσωρινή διαφορά προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της μηδενικής λογιστικής τους αξίας και της φορολογικής τους βάσης.
- ∅ Περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στην ακριβοδίκαιη αξία : απομειώνεται η πραγματική αξία τους, αλλά δεν αναπροσαρμόζεται η φορολογική τους βάση. Ως εκ τούτου, προκύπτει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, δεδομένου ότι η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική του αξία.
- ∅ Ενοποίηση επιχειρήσεων : Όταν κατά την απόκτηση μιας επιχείρησης καταχωρείται μια υποχρέωση, αλλά το κόστος της δεν εκπίπτει ώστε να προσδιοριστεί το φορολογητέο κέρδος μέχρι μια επόμενη χρήση, προκύπτει μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά, η οποία καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

3.7.6. Επενδύσεις σε Θυγατρικές, Συγγενείς Επιχειρήσεις,

Υποκαταστήματα & Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες

Σε περίπτωση που η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές, συγγενείς, υποκαταστήματα ή των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες διαφέρει από τη φορολογική βάση – η οποία είναι, συχνά, το κόστος – της επένδυσης ή των δικαιωμάτων, προκύπτουν προσωρινές διαφορές. Για παράδειγμα, όταν μια μητρική επιχείρηση παρακολουθεί τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού στο δικό της νόμισμα, ενώ η θυγατρική της, η οποία είναι εγκατεστημένη σε ξένη χώρα, σε διαφορετικό νόμισμα, τότε οι μεταβολές στις τιμές του συναλλάγματος δημιουργούν προσωρινές διαφορές.

Το Πρότυπο ορίζει ότι πρέπει να καταχωρείται μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για κάθε φορολογητέα προσωρινή διαφορά που σχετίζεται με τις προαναφερόμενες επενδύσεις και τα δικαιώματα, εφόσον ισχύουν οι εξής προϋποθέσεις : (Σακέλλης, 2002, σελ.289 επ.)

- Ø Είναι δυνατόν να προβλεφθεί το χρονικό σημείο της διαγραφής της προσωρινής διαφοράς.
- Ø Πιθανολογείται ότι η προσωρινή διαφορά δεν θα διαγραφεί άμεσα.

Όσον αφορά την καταχώριση μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης που προκύπτει από τις προαναφερόμενες επενδύσεις και τα δικαιώματα ορίζεται ότι επιτρέπεται μόνο όταν πιθανολογείται ότι :

- ∅ Η προσωρινή διαφορά θα διαγραφεί άμεσα.
- ∅ Η προσωρινή διαφορά θα μπορεί να χρησιμοποιηθεί καθώς θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος.

3.7.7. Αποτίμηση

Το Πρότυπο αναφέρει ότι η αποτίμηση των τρεχουσών και των αναβαλλόμενων απαιτήσεων και υποχρεώσεων γίνεται, συνήθως, με τη χρήση φορολογικών συντελεστών που έχουν θεσπιστεί έως την ημερομηνία του ισολογισμού. Ωστόσο, υπάρχουν νομοθεσίες, στις οποίες η ανακοίνωση φορολογικών συντελεστών ή νομοσχεδίων έχουν δύναμη ψηφισθέντος νόμου, ο οποίος ψηφίζεται σε μεταγενέστερο χρονικό διάστημα από την ανακοίνωση. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η αποτίμηση των τρεχουσών και των αναβαλλόμενων απαιτήσεων και υποχρεώσεων γίνεται με τη χρήση των ανακοινωθέντων φορολογικών συντελεστών ή των νομοσχεδίων.

3.7.8. Λογιστική Αντιμετώπιση του Τρέχοντος & του Αναβαλλόμενου

Φόρου Εισοδήματος

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 αναγνωρίζει ότι υπάρχουν δύο (2) κατηγορίες φόρου εισοδήματος :

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- ∅ ο τρέχων φόρος, δηλαδή ο φόρος, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τα αποτελέσματα της χρήσεως,
- ∅ ο αναβαλλόμενος φόρος, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις προσωρινές διαφορές.

Ορίζεται ότι τόσο ο τρέχων όσο και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να καταχωρείται στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσεως, εκτός και εάν προέρχονται από : (Σακέλλης, 2002, σελ.295 επ.)

- ∅ Συναλλαγές, οι οποίες καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια κατά την ίδια ή διαφορετική χρήση.
- ∅ Ενοποίηση επιχειρήσεων μέσω εξαγοράς.

Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων μπορεί να μεταβάλλεται ακόμη και αν δεν μεταβάλλεται το ποσό των προσωρινών διαφορών. Αυτό μπορεί να συμβεί λόγω :

- ∅ Μεταβολής των φορολογικών συντελεστών ή των φορολογικών νόμων.
- ∅ Μεταβολής του τρόπου με τον οποίο ανακτάται μια απαίτηση.

3.7.9. Εμφάνιση στις Οικονομικές Καταστάσεις & Γνωστοποιήσεις

Οι φορολογικές απαιτήσεις και οι φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά στον ισολογισμό από τις λοιπές απαιτήσεις και

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

υποχρεώσεις. Επιπλέον, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να ξεχωρίζουν από τις αντίστοιχες τρέχουσες. Εξίσου σημαντικό είναι η μη ένταξή τους στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων, εφόσον η επιχείρηση διαχωρίζει στον ισολογισμό τις βραχυπρόθεσμες και τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

Το Πρότυπο ορίζει ότι πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά οι παρακάτω πληροφορίες :

- ∅ Ο συνολικός τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος, οι οποίοι αναφέρονται σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στα ίδια κεφάλαια.
- ∅ Το έξοδο (έσοδο) φόρου ^[*], το οποίο αναφέρεται σε έκτακτα κονδύλια της ίδιας χρήσεως.
- ∅ Εξήγηση της σχέσης μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού κέρδους.
- ∅ Εξήγηση των μεταβολών στον συντελεστή σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.
- ∅ Το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς, υποκαταστήματα και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, για το οποίο δεν έχουν καταχωρηθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.
- ∅ Το ποσό των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και των αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων, για

^[*] Ως έξοδο (έσοδο) φόρου εννοείται το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος της χρήσεως και αποτελείται από το τρέχων έξοδο (έσοδο) φόρου και το αναβαλλόμενο έξοδο (έσοδο) φόρου.

το οποίο δεν έχουν καταχωρηθεί αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις.

- ∅ Το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που καταχωρήθηκε στον ισολογισμό για κάθε χρήση.
- ∅ Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου ή εσόδου φόρου που καταχωρήθηκε στην κατάσταση αποτελεσμάτων, όταν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές των ποσών που καταχωρήθηκαν στον ισολογισμό.

3.7.10. Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

(Ε.Γ.Λ.Σ.)

Μια πρώτη και βασική διαφορά εντοπίζεται στον λογιστικό χειρισμό του φόρου εισοδήματος. Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το νόμο περί ανωνύμων εταιρειών Ν.2190 / 1920 και τον φορολογικό νόμο 2238 / 1994, ο φόρος εισοδήματος δεν συνιστά έξοδο, το οποίο επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως και, συνεπώς, δεν προσδιορίζει το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως (Σακέλλης, 2002, σελ.351 επ.). Πολύ περισσότερο, μέσω του φόρου εισοδήματος το Κράτος συμμετέχει στα κέρδη της χρήσεως της κάθε επιχείρησης. Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται με βάση ένα ενιαίο συντελεστή ^[*] επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών της χρήσεως, τα οποία διαφέρουν, σχεδόν πάντα, από τα λογιστικά κέρδη. Καταχωρείται στον λογαριασμό 88.08 «Φόρος εισοδήματος», ο οποίος υπάγεται στα

^[*] Με βάση τα δεδομένα του οικονομικού έτους 2003, ο συντελεστής του φόρου εισοδήματος για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Αξιών εταιρείες και για τις μη εισηγμένες εταιρείες ανέρχεται στο 35%.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

«Αποτελέσματα προς διάθεση». Αντίθετα, όπως έχει ήδη αναφερθεί στις προηγούμενες παραγράφους, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 αντιμετωπίζει το φόρο εισοδήματος ως έξοδο, το οποίο βαρύνει το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως. Ο φόρος εισοδήματος επηρεάζεται από τα μεγέθη, τα οποία αναγράφονται στον ισολογισμό και τα οποία περιλαμβάνουν προσωρινές διαφορές, όταν εξοφληθούν, εισπραχθούν ή μεταφερθούν στα αποτελέσματα χρήσεως. Αυτή αποτελεί την κυριότερη διαφορά μεταξύ τους.

Μια εξίσου σημαντική διαφορά αφορά τις έννοιες της λογιστικής και της φορολογικής βάσης. Τα ελληνικά πρότυπα αναγνωρίζουν ως λογιστική βάση τη λογιστική αξία με την οποία εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης το περιουσιακό στοιχείο και η υποχρέωση. Όσον αφορά τη φορολογική βάση, γίνεται δεκτό ότι αποτελεί τη λογιστική αξία που αναγνωρίζεται φορολογικά από το νόμο. Ωστόσο, οι προαναφερόμενοι ορισμοί δεν συμβαδίζουν με το παρόν Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο, σύμφωνα με την ανάλυση της § 3.7.2.

Τέλος, αναφέρεται ότι δεν υπάρχει διάταξη στο ελληνικό δίκαιο, η οποία να σχετίζεται περί λογισμού του αναβαλλόμενου φόρου και, κατ' επέκταση, δεν τίθεται θέμα οποιασδήποτε διάκρισης των λογιστικών διαφορών. Αντίθετα, στο Πρότυπο 12 γίνεται λεπτομερής αναφορά στη λογιστική αντιμετώπιση του αναβαλλόμενου φόρου.

3.7.11. Βιβλιογραφία

- α Αληφαντής Γ., «Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας βάσει του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12», Λογιστής, τεύχ. 573, Δεκέμβριος 2002, (α)

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

- α Κοτσιλίνης Κ., «Τι αλλάζει στους ισολογισμούς μετά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Η Καθημερινή, ειδική έκδ., 13 Απριλίου 2003

- α Σακέλλης Ε., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002, τ. Α'

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12», 1998

3.8. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 14

«Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα»

3.8.1. Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο υπ' αριθμόν 14 αναφέρεται στις οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα (Segment Reporting). Αναθεωρήθηκε το 1997, αντικατέστησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 14 «Παροχή οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα» και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν από ή μετά την 1η Ιουλίου 1998.

Υπάρχουν πολλές εισηγμένες επιχειρήσεις, οι οποίες παράγουν και παρέχουν διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών και λειτουργούν σε γεωγραφικές περιοχές με διαφορετικούς ρυθμούς ανάπτυξης, κινδύνους, κερδοφορίας. Η παροχή πληροφοριών είναι πολύτιμο εργαλείο για αυτές τις πολυσύνθετες και πολυεθνικές επιχειρήσεις, αλλά ενδέχεται οι πληροφορίες να μην μπορούν να προσδιοριστούν από τα λογιστικά δεδομένα. Ο κύριος σκοπός αυτού του Προτύπου είναι η παροχή οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα προκειμένου να εκτιμώνται οι κίνδυνοι και τα οφέλη της επιχείρησης και να κατανοείται η απόδοσή της. Με αυτό τον τρόπο, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι σε θέση να κάνουν θεμελιωμένες κρίσεις για την επιχείρηση.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις, οι οποίες δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Επίσης, εφαρμόζεται από επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή είναι στη διαδικασία εισαγωγής. Σε περίπτωση που μια επιχείρηση δεν έχει διαπραγματεύσιμα αξιόγραφα, αλλά γνωστοποιεί οικειοθελώς πληροφορίες κατά τομέα με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τότε πρέπει να συμμορφώνεται προς τις απαιτήσεις αυτού του Πρότυπου (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.9 επ.).

3.8.2. Επιχειρηματικός και Γεωγραφικός Τομέας

Στο σημείο αυτό κρίνεται απαραίτητο να αποσαφηνιστούν κάποιες βασικές έννοιες. Ο τομέας προς παρουσίαση αναφέρεται στον επιχειρηματικό ή στον γεωγραφικό τομέα, για τον οποίο απαιτείται η παροχή πληροφοριών. Ως επιχειρηματικός τομέας θεωρείται ένα διακριτό τμήμα της επιχείρησης, το οποίο παράγει ένα ή μια ομάδα προϊόντων ή υπηρεσιών και υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις διαφορετικές από εκείνες των άλλων επιχειρηματικών τομέων. Για να καθοριστούν οι επιχειρηματικοί τομείς πρέπει να εξετάζονται :

- ∅ Το είδος των προϊόντων και των υπηρεσιών.
- ∅ Το είδος της παραγωγικής διαδικασίας.
- ∅ Η κατηγορία του πελάτη των προϊόντων και των υπηρεσιών (π.χ. βιομηχανική ή οικιακή χρήση).
- ∅ Η διαδικασία διανομής των προϊόντων ή παροχής των υπηρεσιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- ∅ Το πλαίσιο που καθορίζει την παροχή προϊόντων και υπηρεσιών (π.χ. τραπεζικό, ασφαλιστικό).

Με τον όρο γεωγραφικός τομέας εννοείται ένα διακριτό τμήμα της επιχείρησης, το οποίο παράγει προϊόντα ή υπηρεσίες σε ειδικό οικονομικό περιβάλλον και υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις διαφορετικές από εκείνες των άλλων τμημάτων που λειτουργούν σε άλλο οικονομικό περιβάλλον. Για τον προσδιορισμό των γεωγραφικών τομέων εξετάζονται οι ακόλουθοι παράγοντες :

- ∅ Η ομοιότητα των οικονομικών και των πολιτικών συνθηκών.
- ∅ Οι εργασιακές σχέσεις σε διάφορους γεωγραφικούς χώρους.
- ∅ Η συσχέτιση μεταξύ των εργασιών.
- ∅ Οι ιδιαίτεροι κίνδυνοι στους οποίους είναι εκτεθειμένη μια μονάδα σε συγκεκριμένη περιοχή.
- ∅ Οι κανόνες ρύθμισης συναλλάγματος.
- ∅ Οι νομισματικοί κίνδυνοι.

Με το επόμενο παράδειγμα γίνονται περισσότερο κατανοητές οι προαναφερθείσες έννοιες. Έστω μια πολυεθνική επιχείρηση, η οποία είναι οργανωμένη σε τρεις διευθύνσεις εκμετάλλευσης : προϊόντα βάμβακος, προϊόντα νήματος και προϊόντα υφάσματος. Οι διευθύνσεις αυτές αποτελούν τη βάση παρουσίασης των πρωτευουσών πληροφοριών κατά επιχειρηματικό τομέα : τομέας προϊόντων βάμβακος, τομέας προϊόντων νήματος, τομέας προϊόντων υφάσματος. Επιπλέον, οι τρεις διευθύνσεις της εταιρείας λειτουργούν σε τέσσερις γεωγραφικές περιοχές : Αγγλία, Λοιπές χώρες της

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Ευρωπαϊκής Ένωσης, Ν. Αμερική, Ν. Α. Ασία. Αυτές οι γεωγραφικές περιοχές αποτελούν τους γεωγραφικούς τομείς, οι οποίοι μπορεί να βασίζονται είτε στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων είτε στην τοποθεσία των πελατών. Η εταιρεία θα προσδιορίσει τον πρωτεύοντα τύπο παρουσίασης των πληροφοριών – επιχειρηματικό ή γεωγραφικό τομέα – και κατ' επέκταση τη δευτερεύουσα πληροφόρηση.

Οι πληροφορίες, οι οποίες θα παρέχονται ανά τομέα θα πρέπει να καλύπτουν :
(Γεωργίου, 2003, σελ.104 επ.)

- ∅ Τα έσοδα του τομέα : Πρόκειται για έσοδα, τα οποία εμφανίζονται στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων χρήσεως κάθε τομέα. Ωστόσο, στην κατηγορία αυτή δεν πρέπει να περιλαμβάνονται : τα έκτακτα κονδύλια, τα έσοδα από τόκους ή μερίσματα, τα κέρδη από πώληση επενδύσεων, εκτός και αν αποτελούν μέρος των χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης.
- ∅ Τα έξοδα του τομέα : Πρόκειται για έξοδα, τα οποία εμφανίζονται στα αποτελέσματα χρήσεως της επιχείρησης και ανήκουν σε έναν τομέα. Εντούτοις, στην κατηγορία αυτή δεν εμπίπτουν : τα έκτακτα κονδύλια, οι φόροι εισοδήματος, τα γενικά έξοδα διοικήσεως, οι τόκοι και οι ζημιές από πώληση επενδύσεων, εκτός και αν αποτελούν μέρος των χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης.
- ∅ Τα αποτελέσματα του τομέα : Πρόκειται για το καθαρό ποσό, το οποίο προκύπτει από τα προαναφερόμενα έσοδα και τα έξοδα του τομέα, πριν από κάθε προσαρμογή για δικαιώματα της μειοψηφίας.

- ∅ Την ανάλυση των περιουσιακών στοιχείων του τομέα : Πρόκειται για περιουσιακά στοιχεία, τα οποία χρησιμοποιούνται για τις λειτουργικές δραστηριότητες του τομέα και τα οποία απασχολούνται είτε αποκλειστικά είτε περιστασιακά από τον τομέα.
- ∅ Τις υποχρεώσεις του τομέα : Πρόκειται για τις υποχρεώσεις, οι οποίες προκύπτουν από τις συνήθεις δραστηριότητες του τομέα και οι οποίες είναι άμεσα συνδεδεμένες με αυτόν. Ωστόσο, οι πληροφορίες δεν περιλαμβάνουν τις υποχρεώσεις από φόρους και γενικά τις υποχρεώσεις, οι οποίες δημιουργήθηκαν για χρηματοπιστωτικούς και όχι για λειτουργικούς σκοπούς.

3.8.3. Καθορισμός των προς Παρουσίαση Τομέων

Ανάλογα με τη φύση των κινδύνων και των αποδόσεων της επιχείρησης καθώς και με τον τρόπο διοίκησής της, η επιχείρηση επιλέγει έναν τύπο τομέα προς παρουσίαση ως πρωτεύοντα. Για παράδειγμα, όταν επιλέγεται ως πρωτεύων ο επιχειρηματικός τομέας, τότε η γεωγραφική παρουσίαση θεωρείται δευτερεύουσα και αντίστροφα.

Ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας πρέπει να απεικονίζεται εφόσον η πλειονότητα των εσόδων του προέρχεται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και εφόσον ισχύουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις : (Καββαδίας, 2003, σελ.283 επ.)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- ∅ Το σύνολο των εσόδων του από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είναι ίσο ή μεγαλύτερο του 10% των συνολικών εσόδων όλων των τομέων.
- ∅ Το αποτέλεσμα του τομέα – ανεξάρτητα αν είναι κέρδη ή ζημίες – είναι ίσο ή μεγαλύτερο του 10% του συνόλου των κερδοφόρων ή ζημιογόνων τομέων.
- ∅ Τα περιουσιακά στοιχεία του τομέα είναι ίσα ή μεγαλύτερα του 10% του συνολικού ποσού των περιουσιακών στοιχείων όλων των τομέων.

Σε περίπτωση που ένας τομέας δεν πληρεί τις προαναφερθείσες προϋποθέσεις και βρίσκεται κάτω από τα όρια σπουδαιότητας του 10%, τότε μπορεί να κριθεί να παρουσιαστεί παρά το μέγεθός του ή να συνενωθεί με άλλους όμοιους τομείς που βρίσκονται κάτω από αυτά τα όρια. Σε αντίθετη περίπτωση, θα πρέπει να περιληφθεί στα μη κατανεμόμενα στοιχεία για λόγους συμφωνίας. Επίσης, αν ένας τομέας, ο οποίος πληρούσε το όριο του 10%, παρουσιάστηκε σε προηγούμενη χρήση, θα πρέπει να παρουσιαστεί και στη διανυόμενη χρήση ακόμη και αν δεν υπερβεί το όριο του 10%. Αντίστροφα, αν ένας τομέας, ο οποίος πληροί το όριο του 10%, παρουσιάζεται στη διανυόμενη χρήση, τότε θα πρέπει να επαναδιατυπωθούν τα δεδομένα της προηγούμενης χρήσης για συγκριτικούς σκοπούς. Όσον αφορά τα έσοδα από τις εξωτερικές πηγές που αφορούν τους τομείς προς παρουσίαση, ορίζεται ότι αν το σύνολο αυτών των εσόδων αποτελεί ποσοστό μικρότερο του 75% του συνόλου των εσόδων, θα πρέπει να παρουσιαστούν και άλλοι τομείς, ακόμη και αν δεν ανταποκρίνονται στο όριο του 10%, έως ότου τα έσοδα από εξωτερικές πηγές των τομέων προς παρουσίαση να αποτελούν το 75% των συνολικών εσόδων.

3.8.4. Γνωστοποιήσεις του Πρωτεύοντα Τύπου Παρουσίασης των Τομέων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Για κάθε τομέα του πρωτεύοντος τύπου παρουσίασης πρέπει να γνωστοποιούνται οι ακόλουθες πληροφορίες : (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.29 επ.)

- ∅ Τα έσοδα από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες του κάθε παρουσιαζόμενου τομέα και ξεχωριστά τα έσοδα από συναλλαγές με άλλους τομείς.
- ∅ Το μικτό αποτέλεσμα του τομέα.
- ∅ Η συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων του κάθε παρουσιαζόμενου τομέα.
- ∅ Οι υποχρεώσεις του κάθε παρουσιαζόμενου τομέα.
- ∅ Οι αποσβέσεις των ενσώματων και των άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- ∅ Οι σημαντικές μη ταμιακές δαπάνες εκτός από τις αποσβέσεις.
- ∅ Το συνολικό μερίδιο της επιχείρησης στο καθαρό κέρδος ή τη ζημία των συγγενών εταιρειών, των κοινοπραξιών ή άλλων συμμετοχών, με την προϋπόθεση ότι οι εργασίες αυτών των επιχειρήσεων γίνονται ουσιαστικά μόνο με τον παρουσιαζόμενο τομέα.
- ∅ Συμφωνία μεταξύ των πληροφοριών των παρουσιαζόμενων τομέων και των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.
- ∅ Ο τύπος των προϊόντων και των υπηρεσιών σε κάθε τομέα.
- ∅ Οι μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους του τομέα (ανάλυση στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους»).

3.8.5. Γνωστοποιήσεις της Δευτερεύουσας Πληροφόρησης κατά Τομέα

Αν ο πρωτεύων τύπος για την παρουσίαση των πληροφοριών είναι οι επιχειρηματικοί τομείς, τότε πρέπει να γνωστοποιούνται ως δευτερεύουσα πληροφόρηση : (Καββαδίας, 2003, σελ.284 επ.)

- ∅ Τα έσοδα από εξωτερικούς πελάτες κατά γεωγραφικό τομέα, εφόσον είναι ίσα ή μεγαλύτερα του 10% του συνόλου των εσόδων από εξωτερικούς πελάτες.
- ∅ Η συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και το συνολικό κόστος για την αγορά των περιουσιακών στοιχείων κατά γεωγραφικό τομέα, εφόσον αυτά τα περιουσιακά στοιχεία είναι ίσα ή μεγαλύτερα του 10% του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των γεωγραφικών τομέων.

Αν ο πρωτεύων τύπος μιας επιχείρησης για την παρουσίαση των πληροφοριών είναι οι γεωγραφικοί τομείς, οι οποίοι βασίζονται είτε στην τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων είτε στην τοποθεσία των πελατών, τότε πρέπει να γνωστοποιούνται ως δευτερεύουσα πληροφόρηση :

- ∅ Τα έσοδα από εξωτερικούς πελάτες κατά επιχειρηματικό τομέα, εφόσον είναι ίσα ή μεγαλύτερα του 10% του συνόλου των εσόδων από εξωτερικούς πελάτες.
- ∅ Η συνολική λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και το συνολικό κόστος για την απόκτηση των περιουσιακών στοιχείων κατά

επιχειρηματικό τομέα, εφόσον αυτά τα περιουσιακά στοιχεία είναι ίσα ή μεγαλύτερα του 10% του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων όλων των τομέων.

3.8.6. Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

(Ε.Γ.Λ.Σ.)

Στην ελληνική νομοθεσία δεν υπάρχει διάταξη, η οποία να υποχρεώνει την εισηγμένη επιχείρηση, με περισσότερους από έναν επιχειρησιακούς ή γεωγραφικούς τομείς δράσης, να παρουσιάζει αναλυτικά τα αποτελέσματα ανά τομέα. Ωστόσο, η έννοια του επιχειρησιακού τομέα αποκτά σημασία από φορολογική άποψη στον προσδιορισμό της έννοιας «μεταβίβασης επιχείρησης» λόγω πώλησης, για σκοπούς επιβολής του φόρου υπεραξίας 20% (site, δ).

3.8.7. Βιβλιογραφία

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

- α Καββαδίας Λ., «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα 2003

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 14», 1998

- α Site : www.hba.gr/7logistica/index7.htm, (δ)

3.9. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 15

«Πληροφορίες Που Φανερώνουν Τις Επιδράσεις Από Τις Μεταβολές Των Τιμών»

3.9.1. Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 15 αναφέρεται στις πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών (Information Reflecting The Effects Of Changing Prices). Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή, η οποία υιοθετήθηκε από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 1991 και έπειτα. Αντικατέστησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 6 «Λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών των τιμών».

Το παρόν Πρότυπο είναι προαιρετικής εφαρμογής και εφαρμόζεται με κύριο σκοπό να απεικονίσει τις επιδράσεις από τις μεταβολές του γενικού επιπέδου τιμών στις αποτιμήσεις, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν για να προσδιοριστούν τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης και η χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης. Το Πρότυπο αυτό είναι γενικά αποδεκτό, κυρίως, σε περιοχές όπου παρουσιάζονται σημαντικές αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες (Γεωργίου, 2003, σελ.115 επ.).

3.9.2. Μέθοδοι Απεικόνισης των Επιδράσεων από τις Μεταβολές των Τιμών

Υπάρχουν διάφοροι γενικοί και ειδικοί κοινωνικοοικονομικοί παράγοντες που μεταβάλλουν το επίπεδο των τιμών. Κάθε επιχείρηση που εφαρμόζει το συγκεκριμένο Πρότυπο θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες χρησιμοποιώντας μια λογιστική μέθοδο, η οποία να λαμβάνει υπόψη τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών. Η παρουσίαση των οικονομικών πληροφοριών, στις οποίες αντιμετωπίζεται το θέμα των επιδράσεων από τις μεταβολές των τιμών μπορεί να γίνει με τους εξής τρεις (3) τρόπους : (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.8 επ.)

- i. Μέθοδος της γενικής αγοραστικής δύναμης : Η μέθοδος αυτή επαναπροσδιορίζει όλο ή κάποιο μέρος των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων με βάση τις μεταβολές του γενικού επιπέδου τιμών. Το μέρος των κερδών που υπερβαίνει την αύξηση του γενικού επιπέδου τιμών θεωρείται κέρδος χρήσεως και η αύξηση των περιουσιακών στοιχείων μέχρι το επίπεδο των τιμών θεωρείται τμήμα των ιδίων κεφαλαίων.
- ii. Μέθοδος του τρέχοντος κόστους : Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, η κύρια βάση αποτίμησης αποτελεί το κόστος αντικατάστασης. Ως κόστος αντικατάστασης ενός στοιχείου, συνήθως, θεωρείται το τρέχων κόστος κτήσης ενός ομοίου, καινούριου ή μεταχειρισμένου στοιχείου. Η μέθοδος αυτή λαμβάνει υπόψη τις επιδράσεις στις αποσβέσεις και στο

κόστος πωλήσεων από τις μεταβολές των τιμών. Επιπλέον, επιβάλλονται κάποιες διορθώσεις, οι οποίες αναγνωρίζουν την αλληλεπίδραση που υπάρχει μεταξύ των μεταβαλλόμενων τιμών και της χρηματοδότησης της επιχείρησης. Οι διορθώσεις αυτές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών σε όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης.

iii. Η τρίτη μέθοδος συνδυάζει χαρακτηριστικά των δύο προηγούμενων.

Αξίζει να αναφερθεί ότι οι επιχειρήσεις δεν έχουν την απαιτούμενη εμπειρία να καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις με σύστημα απεικόνισης των επιδράσεων από τις μεταβολές των τιμών. Ωστόσο, ακόμη και αν καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις με βάση το ιστορικό κόστος, κρίνεται χρήσιμο να παρέχουν συμπληρωματικές πληροφορίες αναφορικά με τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών.

3.9.3. Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση που υιοθετεί το εν λόγω Πρότυπο οφείλει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες : (Καββαδίας, 2003, σελ.291)

- ∅ Το ποσό της διόρθωσης των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων.
- ∅ Το ποσό της διόρθωσης του κόστους πωλήσεων.

- ∅ Το ποσό της διόρθωσης στα ίδια και τα ξένα κεφάλαια.
- ∅ Τη συνολική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσεως.
- ∅ Την περιγραφή της μεθόδου για τον προσδιορισμό των προαναφερόμενων πληροφοριών.
- ∅ Το τρέχων κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων και των αποθεμάτων όταν ακολουθείται η μέθοδος του τρέχοντος κόστους.

Οι πληροφορίες αυτές μπορούν είτε να περιλαμβάνονται στις κύριες οικονομικές καταστάσεις είτε να παρέχονται με τη μορφή προσαρτήματος.

3.9.4. Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

(Ε.Γ.Λ.Σ.)

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων γίνεται με βάση το ιστορικό κόστος και δεν λαμβάνονται υπόψη οι μεταβολές του γενικού επιπέδου των τιμών ή των επιμέρους τιμών των περιουσιακών στοιχείων. Εξαίρεση, όμως, αποτελεί η περίπτωση της αναπροσαρμογής της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων και της υποτίμησης των αποθεμάτων.

3.9.5. Βιβλιογραφία

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

- α Καββαδίας Λ., «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα 2003

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 15», 1998

3.10. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16

«Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις»

3.10.1. Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο υπ' αριθμόν 16 αναφέρεται στις ενσώματες ακινήτοποιήσεις ^[*] ή, αλλιώς, στα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας επιχείρησης (Property, Plant & Equipment). Αντικατέστησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 4 «Λογιστική των αποσβέσεων» και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 «Λογιστική των ενσώματων ακινήτοποιήσεων». Αναθεωρήθηκε το 1998 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999.

Ο κύριος σκοπός του Προτύπου είναι να περιγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινήτοποιήσεων. Ειδικότερα, ασχολείται με την καταχώρισή τους στον κατάλληλο χρόνο, τον προσδιορισμό της λογιστικής τους αξίας ^[**] και τον προσδιορισμό της δαπάνης απόσβεσής τους.

Το συγκεκριμένο Πρότυπο δεν εφαρμόζεται για :

- Ø Δασικές εκτάσεις και παρόμοιους φυσικούς πόρους, εκτός και αν χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή τη διατήρηση των δασών.

^[*] Πρόκειται για τα υλικά πάγια στοιχεία, τα οποία κατέχονται για λειτουργικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεως.

^[**] Η λογιστική αξία αναφέρεται στο ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο καταχωρείται στον ισολογισμό. Από το ποσό αυτό έχουν αφαιρεθεί οι σωρευμένες αποσβέσεις και οι σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

∅ Δικαιώματα εκμετάλλευσης ορυχείων, μεταλλείων.

3.10.2. Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις : Έννοια και Καταχώριση

Οι ενσώματες ακίνητοποιήσεις αποτελούν, συχνά, το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχείρησης και, ως εκ τούτου, διαδραματίζουν σπουδαίο ρόλο στην παρουσίαση της χρηματοοικονομικής της θέσης. Επίσης, η διαδικασία προσδιορισμού μιας δαπάνης ως στοιχείο του ενεργητικού ή ως στοιχείο των εξόδων, κατά κανόνα, έχει σημαντική επίδραση στα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης.

Ως ενσώματες ακίνητοποιήσεις εννοούνται τα υλικά περιουσιακά στοιχεία με τα ακόλουθα χαρακτηριστικά : (Καββαδίας, 2003, σελ.60)

- ∅ Χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για την παραγωγή αγαθών, την παροχή υπηρεσιών, την εκμίσθωση σε τρίτους.
- ∅ Η αναμενόμενη διάρκεια του ωφέλιμου χρόνου ζωής τους ^[*] επεκτείνεται πέρα των δώδεκα μηνών, δηλαδή πέραν του ενός οικονομικού έτους.

Το Πρότυπο ορίζει ότι η αρχική καταχώριση ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να γίνεται με βάση το κόστος κτήσης του. Επιπλέον, ένα στοιχείο των ενσώματων ακίνητοποιήσεων πρέπει να

^[*] Είναι η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι ένα περιουσιακό στοιχείο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση και γενικά θα εξυπηρετεί τους σκοπούς για τους οποίους αποκτήθηκε.

αναγνωρίζεται, δηλαδή να καταχωρείται ως στοιχείο του ενεργητικού εφόσον ισχύουν οι εξής προϋποθέσεις : (Αληφαντής, 2002β, σελ.8 – 9)

- ∅ Πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση τα οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με αυτό το στοιχείο. Αυτό είναι εφικτό όταν η επιχείρηση έχει, συγχρόνως, παραλάβει και τους κινδύνους του ίδιου περιουσιακού στοιχείου.
- ∅ Το κόστος ^[*] αυτού του στοιχείου μπορεί να καθοριστεί βάσιμα, δηλαδή αξιόπιστα.

Όσον αφορά τα ανταλλακτικά και τα είδη συντήρησης των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ορίζεται ότι αυτά καταχωρούνται στα αποθέματα. Ωστόσο, μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και εξοπλισμός εντάσσονται στις ενσώματες ακινητοποιήσεις όταν αναμένονται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερες από μία χρήσεις.

Υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες η συνολική αξία κτήσεως ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται στα επιμέρους στοιχεία που το αποτελούν και να παρακολουθείται κάθε επιμέρους στοιχείο ξεχωριστά. Αυτό, συνήθως, γίνεται όταν τα επιμέρους στοιχεία έχουν διαφορετικό ωφέλιμο χρόνο ζωής από το πάγιο στοιχείο και κατ' επέκταση επιβάλλεται η χρήση διαφορετικών μεθόδων και συντελεστών απόσβεσης. Ως παράδειγμα αναφέρεται το αεροσκάφος και οι διάφορες μηχανές του που θα πρέπει να

[*] Κόστος ή αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το χρηματικό ή οποιοδήποτε χρηματικό ισοδύναμο ποσό έχει καταβληθεί για την απόκτηση του εν λόγω στοιχείου. Περιλαμβάνει οποιαδήποτε έξοδα έχουν γίνει από τη στιγμή της παραγγελίας του στοιχείου μέχρι τη λειτουργία του (π.χ. έξοδα μεταφοράς, ασφάλισης, εγκατάστασης, ρύθμισης της λειτουργίας του).

αντιμετωπίζονται ως ξεχωριστά αποσβεστέα πάγια στοιχεία, αν έχουν διαφορετικές ωφέλιμες ζωές.

Επιπλέον, η επιχείρηση μπορεί να αποκτήσει ενσώματα στοιχεία για λόγους ασφάλειας ή προστασίας του περιβάλλοντος. Παρόλο που με την απόκτηση αυτών των στοιχείων δεν αυξάνονται άμεσα τα οικονομικά οφέλη για την επιχείρηση, είναι απαραίτητα για να λάβει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τα άλλα πάγια στοιχεία. Για παράδειγμα, η εγκατάσταση ενός πυροσβεστικού συστήματος σε μια βιομηχανία καταχωρείται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, επειδή η επιχείρηση έχει έμμεσα οικονομικά οφέλη, δηλαδή τη μείωση των ζημιών σε περίπτωση πυρκαγιάς.

3.10.3. Αρχική Αποτίμηση των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων

Ένα στοιχείο των ενσώματων ακινήτοποιήσεων πρέπει, αρχικά, να αποτιμηθεί στο κόστος κτήσης του. Το εν λόγω κόστος κτήσης αποτελείται από :

(Σακέλλης, 2002, σελ.371 επ.)

- ∅ Τιμή αγοράς : Περιλαμβάνονται οι εισαγωγικοί δασμοί και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς (π.χ. φόρος μεταβίβασης ακινήτων), ενώ αφαιρούνται οι εκπτώσεις.
- ∅ Άμεσα επιρριπτέα έξοδα : Ως παραδείγματα αναφέρονται τα έξοδα εγκατάστασης, τα έξοδα μεταφοράς, οι επαγγελματικές αμοιβές σε

μηχανικούς και αρχιτέκτονες, το εκτιμώμενο κόστος μετακίνησης και αποσυναρμολόγησης του παγίου.

Επιπρόσθετα, τα διοικητικά και τα άλλα γενικά έξοδα, τα έξοδα δοκιμαστικής λειτουργίας και τα έξοδα της περιόδου πριν από την έναρξη της παραγωγικής δράσης δεν αποτελούν στοιχείο του κόστους του παγίου. Στην περίπτωση που προκύπτουν δαπάνες για το πάγιο, οι οποίες αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένονται από αυτό, προσαυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου. Το κόστος ενός ιδιοκατασκευαζόμενου παγίου καθορίζεται με τον ίδιο τρόπο όπως και για το αγορασμένο πάγιο.

3.10.4. Αποτίμηση Μεταγενέστερη από την Αρχική Καταχώριση

3.10.4.1. Βασική Μέθοδος

Σύμφωνα με τη βασική μέθοδο, οι ενσώματες ακινητοποιήσεις εμφανίζονται στο κόστος κτήσης μειωμένες με τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες απομειώσεις (μειώσεις της λογιστικής αξίας τους).

3.10.4.2. Εναλλακτική Μέθοδος Αποτίμησης (Αναπροσαρμογής)

Η εναλλακτική μέθοδος επιτρέπει την αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας των παγίων στοιχείων ώστε να παρουσιάζονται στις πραγματικές τους αξίες. Ειδικότερα, το Πρότυπο ορίζει ότι ένα στοιχείο των ενσώματων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

ακινήτοποιήσεων, μετά την αρχική καταχώριση, πρέπει να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία. Οι αναπροσαρμογές στην αξία των παγίων πρέπει να γίνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα, ούτως ώστε οι λογιστικές αξίες να μην διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Επίσης, πρέπει να γίνονται με βάση εκτιμήσεις από επαγγελματίες εκτιμητές. Εισάγονται δύο (2) τρόποι αναπροσαρμογής των παγίων : (Αληφαντής, 2002β, σελ.8 – 9)

- ∅ Αναπροσαρμογή αξίας κτήσεως και σωρευμένων αποσβέσεων.
- ∅ Αναπροσαρμογή αναπόσβεστου υπολοίπου.

Διευκρινίζεται ότι όταν αναπροσαρμόζεται η αξία ενός παγίου, τότε πρέπει να αναπροσαρμόζεται ολόκληρη η κατηγορία στην οποία ανήκει το πάγιο. Παραδείγματα κατηγοριών παγίων στοιχείων είναι :

1. Εδαφικές Εκτάσεις.
2. Γήπεδα και κτίρια.
3. Μηχανήματα.
4. Μεταφορικά μέσα.
5. Έπιπλα και σκεύη.
6. Εξοπλισμός γραφείου.

Αναφέρονται οι ακόλουθοι κανόνες για την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινήτοποιήσεων : (Σακέλλης, 2002, σελ.391 επ.)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Ø Όταν αυξάνεται η λογιστική αξία ενός παγίου λόγω αναπροσαρμογής, η αύξηση αυτή πρέπει να καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού των ιδίων κεφαλαίων με τίτλο «Διαφορές αναπροσαρμογής ^[*1]». Ακολουθεί παράδειγμα και λογιστικές εγγραφές που αποσαφηνίζουν τα παραπάνω. Έστω αγορά ενός κτιρίου αντί €5.000.000 στις 31/12/1999 και ετήσιος συντελεστής απόσβεσης 10%. Στις 31/12/2002 η πραγματική αξία του κτιρίου εκτιμάται €6.200.000 και η επιχείρηση αποφασίζει να χρησιμοποιήσει την εναλλακτική μέθοδο της αποτίμησης του κτιρίου. Ακολουθούν οι εξής υπολογισμοί και οι λογιστικές εγγραφές :

Κόστος Κτήσης	: €5.000.000
Μείον αποσβέσεις ετών 2000,2001,2002	: €1.500.000
(€5.000.000 X 10% X 3)	
Αναπόσβεστη αξία (α)	: €3.500.000
Πραγματική αξία (β)	: €6.200.000
Διαφορά αναπροσαρμογής (β-α)	: €2.700.000

Λογιστικές Εγγραφές :

Αποσβεσμένο κτίριο	€1.500.000
(εις) Κτίρια	€1.500.000
Κτίρια	€2.700.000
(εις) Ίδια κεφάλαια	

^[*1] Είναι η υπεραξία που προκύπτει από αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

(Διαφορά αναπροσαρμογής)

€2.700.000

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

- ∅ Όταν μειώνεται η λογιστική αξία ενός παγίου λόγω υποτίμησης, η μείωση αυτή πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως. Όμως, μια μείωση λόγω υποτίμησης πρέπει να βαρύνει τις «Διαφορές αναπροσαρμογής» κατά την έκταση που η μείωση αυτή δεν υπερβαίνει το ποσό που περιλαμβάνεται στο λογαριασμό «Διαφορές αναπροσαρμογής» σε σχέση με το ίδιο περιουσιακό στοιχείο.

Οι διαφορές αναπροσαρμογής μεταφέρονται από το λογαριασμό «Διαφορές αναπροσαρμογής» στο λογαριασμό 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον» απευθείας και όχι μέσω του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» με δύο (2) τρόπους :

- ∅ Τμηματικά σε κάθε χρήση ανάλογα με τις αποσβέσεις του παγίου.
- ∅ Εφάπαξ με την ολοσχερή απόσβεση του παγίου ή την πώλησή του.

3.10.5. Αποσβέσεις Ενσώματων Ακίνητοποιήσεων

3.10.5.1. Κανόνες Αποσβέσεων

Υπάρχουν ορισμένοι βασικοί κανόνες που χαρακτηρίζουν τη διενέργεια των αποσβέσεων των παγίων στοιχείων :

- i. Το αποσβεστέο ποσό ^[*] ενός ενσώματου παγίου στοιχείου πρέπει να κατανέμεται με συστηματικό τρόπο σε όλη την ωφέλιμη ζωή του ούτως ώστε η δαπάνη της απόσβεσης να συσχετίζεται με τα αντίστοιχα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από τη χρησιμοποίησή του.
- ii. Η δαπάνη της απόσβεσης πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα με εξαίρεση την περίπτωση κατά την οποία περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου προσδιορίζεται με βάση τους εξής παράγοντες : (Καββαδίας, 2003, σελ.65 επ.)

- ∅ Την αναμενόμενη χρήση του παγίου από την επιχείρηση.
- ∅ Την αναμενόμενη φυσιολογική φθορά.
- ∅ Την τεχνική απαξίωση.
- ∅ Τους νομικούς ή άλλους περιορισμούς στη χρήση του παγίου.

^[*] Είναι η λογιστική αξία του παγίου στοιχείου μειωμένη κατά την υπολειμματική του αξία.

3.10.5.2. Μέθοδοι Αποσβέσεων

Σύμφωνα με το Πρότυπο, εφαρμόζονται οι παρακάτω τρεις (3) μέθοδοι για τον υπολογισμό των αποσβέσεων : (Σακέλλης, 2002, σελ.404 επ.)

- i. Σταθερή μέθοδος απόσβεσης : Διαιρώντας την αποσβεστέα αξία (κόστος κτήσεως μείον την υπολειμματική αξία) με τον αριθμό των ετών της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου προκύπτει το σταθερό ετήσιο ποσό της απόσβεσης.
- ii. Φθίνουσα μέθοδος απόσβεσης : Κατά τη φθίνουσα μέθοδο, οι αποσβέσεις βαίνουν προοδευτικά μειούμενες. Υπάρχουν οι εξής δύο (2) παραλλαγές αυτής της μεθόδου :
 - Ø Μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί μειούμενης αξίας : Οι αποσβέσεις υπολογίζονται βάσει ενός σταθερού ποσοστού.
 - Ø Μέθοδος του μειούμενου ποσοστού αποσβέσεως επί της αναπόσβεστης αξίας : το αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο παρέχει υπηρεσίες ίδιας αξίας ανά έτος και κατ' επέκταση η παρούσα αξία αυτών των υπηρεσιών μικραίνει όσο ο χρόνος παροχής των υπηρεσιών απομακρύνεται από τον ημερομηνία κατάρτισης του πίνακα των αποσβέσεων.
- iii. Μέθοδος των παραγόμενων μονάδων προϊόντος : Διαιρώντας την αποσβεστέα αξία με το συνολικό αριθμό των μονάδων που εκτιμάται ότι το πάγιο θα παράγει σε ολόκληρη την ωφέλιμη ζωή του, προκύπτει η απόσβεση ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος.

3.10.5.3. Επανεξέταση της Ωφέλιμης Ζωής και της Μεθόδου Απόσβεσης των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων

Το Πρότυπο ορίζει ότι η ωφέλιμη ζωή ενός στοιχείου των ενσώματων ακινήτοποιήσεων πρέπει να επανεξετάζεται σε περιοδική βάση. Σε περίπτωση που έχουν διαφοροποιηθεί σημαντικά οι εκτιμήσεις, πρέπει να αναπροσαρμόζεται η δαπάνη της απόσβεσης για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις (site, δ).

Όσον αφορά τη χρησιμοποιούμενη μέθοδο απόσβεσης, ορίζεται ότι πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικά και εάν υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από τα πάγια, πρέπει να τροποποιείται εις τρόπον ώστε να εκφράζει το νέο ρυθμό ωφελειών. Όταν η μεταβολή αυτή είναι απαραίτητη, τότε πρέπει να εμφανίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης και η δαπάνη της απόσβεσης για την τρέχουσα και τις μελλοντικές χρήσεις πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

3.10.6. Απόσυρση και Διάθεση Παγίων Στοιχείων

Τα πάγια στοιχεία αποσύρονται από την επιχείρηση λόγω πώλησης, ανταλλαγής, απώλειας από πυρκαγιά ή πλημμύρα. Σε όλες τις προαναφερόμενες περιπτώσεις απαιτείται ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας του παγίου κατά το χρόνο της απόσυρσης και η διενέργεια αποσβέσεων

προκειμένου να καθορισθεί το αποτέλεσμα και να διαγραφούν οι σχετικοί λογαριασμοί από τα βιβλία της επιχείρησης.

3.10.7. Αποζημίωση για Ζημίες ή Απομείωση της Αξίας των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων

Η Διερμηνεία (S.I.C.) 14 αναφέρεται στη λογιστική αντιμετώπιση της αποζημίωσης που λαμβάνει η επιχείρηση εξαιτίας μείωσης της αξίας ενός παγίου στοιχείου ή για τη ζημία από την καταστροφή του. Συγκεκριμένα, η εν λόγω Διερμηνεία ορίζει ότι οι απομειώσεις ή οι ζημίες στοιχείων των ενσώματων ακινήτοποιήσεων, οι σχετικές απαιτήσεις για πληρωμές αποζημιώσεων από τρίτα μέρη και κάθε μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή για αντικατάσταση περιουσιακών στοιχείων αποτελούν ξεχωριστά γεγονότα και πρέπει να λογιστικοποιούνται διακεκριμένα. Ειδικότερα, η χρηματική ή μη αποζημίωση από τρίτους για στοιχεία των ενσώματων ακινήτοποιήσεων πρέπει να λογιστικοποιείται σαν έσοδο στη χρήση που λαμβάνεται (Γεωργίου, 2003, σελ.130 επ.)

3.10.8. Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στοιχεία για κάθε κατηγορία των ενσώματων ακινήτοποιήσεων, ανεξάρτητα από τη μέθοδο με βάση την οποία αποτιμώνται τα πάγια : (Σακέλλης, 2002, σελ.429 επ.)

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

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

- Ø Η βάση αναπροσαρμογής.
- Ø Η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής.
- Ø Οι διαφορές αναπροσαρμογής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- ∅ Η λογιστική αξία κάθε κατηγορίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όπως θα προέκυπτε αν εφαρμοζόταν η βασική μέθοδος του ιστορικού κόστους.
- ∅ Τυχόν περιορισμοί ως προς τη διανομή του πλεονάσματος από την αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων προς τους μετόχους.

3.10.9. Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

(Ε.Γ.Λ.Σ.)

Δ.Λ.Π.16	Ε.Γ.Λ.Σ.
<p>1. Οι αναπροσαρμογές της αξίας των παγίων πρέπει να γίνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα, ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές. Οι αναπροσαρμογές αυτές πρέπει να γίνονται με βάση εκτίμηση που αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές.</p>	<p>1. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στην αξία κτήσεως και δεν επιτρέπεται η αναπροσαρμογή της αξίας αυτής. Κατ' εξαίρεση, η αναπροσαρμογή επιτρέπεται με εφαρμογή ειδικού νόμου. Ο φορολογικός νόμος 2065/1992 καθιέρωσε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων) ανά τετραετία από</p>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

	τη χρήση 1992.
2. Τα έξοδα κτήσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων (π.χ. φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά έξοδα) βαρύνουν το κόστος του παγίου.	2. Τα έξοδα κτήσης των ενσώματων ακινητοποιήσεων χαρακτηρίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.
3. Το πάγιο πρέπει να αποσβένεται σύμφωνα με τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, η οποία προσδιορίζεται από τις εκτιμήσεις της επιχείρησης λαμβάνοντας υπόψη τη φυσιολογική φθορά του και την τεχνική απαξίωσή του.	3. Οι αποσβέσεις των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι υποχρεωτικές και πρέπει να διενεργούνται με βάση τους συντελεστές που ορίζει το Π.Δ. 100/1998. Σε περίπτωση που χρησιμοποιηθούν ανώτεροι συντελεστές, η επιχείρηση δεν απαλλάσσεται φορολογικά για τις πρόσθετες αποσβέσεις, ενώ σε περίπτωση χρήσης χαμηλότερων συντελεστών χάνει το δικαίωμα έκπτωσης των υπόλοιπων αποσβέσεων σε μελλοντικές χρήσεις.
4. Επιτρέπεται επανεξέταση της μεθόδου απόσβεσης των	4. Επιβάλλεται πάγια εφαρμογή της σταθερής μεθόδου. Κατ'

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

<p>παγίων στοιχείων. Αν υπάρχει σημαντική μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών από αυτά τα πάγια, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται.</p>	<p>εξαίρεση, οι αποσβέσεις ορισμένων καινούργιων μηχανημάτων, που έχουν αποκτηθεί από 1.1.1998 και έπειτα, μπορεί να διενεργούνται με τη φθίνουσα μέθοδο (μέθοδος του σταθερού ποσοστού επί μειούμενης αξίας).</p>
<p>5. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου πρέπει να επανεξετάζεται περιοδικώς και η δαπάνη της απόσβεσης να αναπροσαρμόζεται σε περίπτωση που οι προσδοκίες διαφέρουν σημαντικά από τις προηγούμενες εκτιμήσεις.</p>	<p>5. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου δεν λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του συντελεστή απόσβεσης και ως εκ τούτου δεν επανεξετάζεται.</p>

3.10.10. Βιβλιογραφία

- α Αληφαντής Γ., «Η λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ. 22.101, Δεκέμβριος 2002, (β)
- α Γεωργίου Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS», εκδ. Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003
- α Καββαδίας Λ., «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα 2003
- α Σακέλλης Ε., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002, τ. Α΄
- α Site : www.hba.gr/7logistica/index7.htm, (δ)

3.11. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17

«Μισθώσεις»

3.11.1. Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 αναφέρεται στη λογιστική των μισθώσεων (Leases). Αναθεωρήθηκε το 1997 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες άρχιζαν μετά ή από την 1η Ιανουαρίου 1999.

Ο βασικός σκοπός του Προτύπου είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό και να ορίσει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις για τις μισθώσεις από την πλευρά τόσο του μισθωτή όσο και του εκμισθωτή. Ως μίσθωση ορίζεται μια συμφωνία κατά την οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή το δικαιώματα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για ένα καθορισμένο χρονικό διάστημα και με αντάλλαγμα μια πληρωμή ή μια σειρά πληρωμών.

Το εν λόγω Πρότυπο εφαρμόζεται σε συμφωνίες που μεταβιβάζουν το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο. Ειδικότερα, εφαρμόζεται σε όλες τις περιπτώσεις μισθώσεων που αφορούν πάγια περιουσιακά στοιχεία. Εντούτοις, αναφέρονται οι παρακάτω εξαιρέσεις : (Σακέλλης, 2002, σελ.439 επ.)

- ∅ Εκμετάλλευση ορυκτών, όπως φυσικού αερίου, πετρελαίου.

- ∅ Εκμετάλλευση κινηματογραφικών ταινιών, θεατρικών έργων και γενικά περιπτώσεων που αφορούν πνευματικά δικαιώματα.
- ∅ Αποτίμηση επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα»).
- ∅ Αποτίμηση επενδύσεων σε ακίνητα που εκμισθώνονται με λειτουργική μίσθωση (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα»).
- ∅ Αποτίμηση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 «Γεωργικές εκμεταλλεύσεις»).
- ∅ Αποτίμηση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που εκμισθώνονται με λειτουργική μίσθωση (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 «Γεωργικές εκμεταλλεύσεις»).

3.10.2. Κατηγορίες Μισθώσεων

Οι μισθώσεις διακρίνονται σε χρηματοδοτικές και σε λειτουργικές. Χρηματοδοτική είναι η μίσθωση (financial leasing), η οποία μεταβιβάζει τους κινδύνους ^[*] και τα οφέλη ^[**] που ακολουθούν την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου. Τα στοιχεία που χαρακτηρίζουν μια μίσθωση ως χρηματοδοτική και την διαφοροποιούν από τη λειτουργική μίσθωση είναι τα ακόλουθα :

(Κοτσιλίνης, 2003, σελ.8 επ.)

^[*] Οι κίνδυνοι περιλαμβάνουν τις πιθανότητες ζημιών λόγω τεχνολογικής απαξίωσης, αδράνειας και τις πιθανότητες μεταβολής της απόδοσης λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών.

^[**] Τα οφέλη αφορούν την αναμενόμενη κερδοφόρα λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου και το κέρδος από την ανατίμηση ή την εκποίηση της υπολειμματικής αξίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- ∅ Ο μισθωτής αναλαμβάνει τους κινδύνους που σχετίζονται με τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.
- ∅ Ο μισθωτής έχει δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου και εκμετάλλευσης των ωφελειών που πηγάζουν από αυτό.
- ∅ Ο μισθωτής μπορεί να ασκήσει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου μετά τη λήξη και την εξόφληση της μίσθωσης σε τιμή που αναμένεται να είναι χαμηλότερη από την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος.
- ∅ Η χρονική διάρκεια της μίσθωσης καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου.
- ∅ Σε περίπτωση που ο μισθωτής έχει δικαίωμα ακύρωσης της μίσθωσης, επιβαρύνεται με τις όποιες ζημίες του εκμισθωτή.

Ως λειτουργική καλείται η μίσθωση (operating leasing) εκείνη η οποία δεν είναι χρηματοδοτική και κατ' επέκταση δεν έχει τα ανωτέρω χαρακτηριστικά. Οι βασικές διαφορές της με τη χρηματοδοτική μίσθωση εντοπίζονται στα εξής :

- ∅ Ο μισθωτής της λειτουργικής μίσθωσης δεν αναλαμβάνει τους κινδύνους που ενδεχομένως συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο.
- ∅ Η διάρκεια της λειτουργικής μίσθωσης είναι πολύ μικρότερη.
- ∅ Στην περίπτωση που ο μισθωτής θέλει να του γίνει η μεταβίβαση της κυριότητας του παγίου μετά τη λήξη της μίσθωσης, καταβάλλει πολύ μεγαλύτερο τίμημα.

Αξίζει να τονιστεί ότι ο χαρακτηρισμός μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής ή λειτουργικής πραγματοποιείται κατά την έναρξή της. Οι δύο αυτές κατηγορίες των μισθώσεων λογιστικοποιούνται με διαφορετικό τρόπο τόσο στα βιβλία του μισθωτή όσο και στα βιβλία του εκμισθωτή.

3.11.3. Ανάλυση Χρηματοδοτικών Μισθώσεων

3.11.3.1. Οικονομικές Καταστάσεις του Μισθωτή

Στα βιβλία του μισθωτή η χρηματοδοτική μίσθωση καταχωρείται τόσο ως περιουσιακό στοιχείο όσο και ως υποχρέωση στον ισολογισμό. Κατά την έναρξη της μίσθωσης τόσο το περιουσιακό στοιχείο όσο και η υποχρέωση των μελλοντικών μισθωμάτων περιλαμβάνονται στον ισολογισμό με ίσα ποσά. Το ποσό που καταχωρείται είναι η χαμηλότερη αξία μεταξύ της πραγματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μισθωμάτων ^[*]. Όσον αφορά τα μισθώματα, ορίζεται ότι αυτά πρέπει να καταχωρούνται ως υποχρέωση στην παρούσα αξία τους. Τα μισθώματα πρέπει να επιμερίζονται στα χρηματοοικονομικά έξοδα και να μειώνουν την ανεξόφλητη υποχρέωση. Τα χρηματοοικονομικά έξοδα που προκύπτουν για το ανεξόφλητο μέρος σε κάθε χρήση πρέπει να επιβαρύνουν τη χρήση αυτή (Καββαδίας, 2003, σελ.78).

^[*] Είναι το σύνολο των μισθωμάτων που ο μισθωτής πρέπει να καταβάλει κατά τη διάρκεια της μίσθωσης καθώς και κάθε εγγυημένο ποσό από το μισθωτή ή από τρίτο πρόσωπο και κάθε υπολειμματική αξία εγγυημένη στον εκμισθωτή. Όταν ο μισθωτής έχει δικαίωμα αγοράς του μισθωμένου στοιχείου, τότε το ελάχιστο σύνολο των μισθωμάτων περιλαμβάνει τα μισθώματα που πρέπει να καταβληθούν προσαυξημένα με το ποσό που απαιτείται για την άσκηση του δικαιώματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η χρηματοδοτική μίσθωση συνεπάγεται, εκτός από τα χρηματοοικονομικά έξοδα, και δαπάνες αποσβέσεων. Η μέθοδος που ακολουθείται για τον υπολογισμό της απόσβεσης των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να είναι όμοια με τη μέθοδο που εφαρμόζεται για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Η δαπάνη της απόσβεσης πρέπει να υπολογίζεται όπως ορίζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις» και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία». Οι αποσβέσεις κατανέμονται με συστηματικό τρόπο στις χρήσεις, στις οποίες αναμένεται να χρησιμοποιηθεί αυτό το πάγιο στοιχείο και σύμφωνα με τη μέθοδο των αποσβέσεων που ακολουθεί ο μισθωτής για τα δικά του περιουσιακά στοιχεία.

Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις ο μισθωτής πρέπει να γνωστοποιεί τις ακόλουθες πληροφορίες : (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.18 επ.)

- ∅ Την καθαρή λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων κάθε κατηγορίας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- ∅ Συμφωνία μεταξύ του συνόλου των ελάχιστων μισθωμάτων και της παρούσας αξίας τους τόσο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού όσο και για περίοδο : ενός έτους, μεταξύ ενός και πέντε ετών, πέραν των πέντε ετών.
- ∅ Τα ενδεχόμενα μισθώματα ^[*] που καταχωρήθηκαν στα αποτελέσματα της χρήσεως.

^[*] Ενδεχόμενο είναι το μισθώμα, το οποίο δεν έχει προσδιοριστεί σε ένα συγκεκριμένο ποσό, αλλά υπολογίζεται με διαφορετικά κριτήρια, όπως είναι το ποσοστό επί των πωλήσεων, οι δείκτες τιμών.

- ∅ Την περιγραφή των βασικών συμφωνιών του μισθωτή, οι οποίες να περιλαμβάνουν την βάση υπολογισμού των μισθωμάτων, τους περιορισμούς, την ύπαρξη και τους όρους των δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς.

3.11.3.2. Οικονομικές Καταστάσεις του Εκμισθωτή

Στη χρηματοδοτική μίσθωση οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες μεταβιβάζονται από τον εκμισθωτή στο μισθωτή. Κατ' επέκταση, ο εκμισθωτής πρέπει να καταχωρεί τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία στον ισολογισμό και συγκεκριμένα να τα παρουσιάζει ως απαίτηση με ποσό, το οποίο ισούται με την καθαρή αξία της επένδυσης στη μίσθωση. Η απαίτηση αυτή των μισθωμάτων αντιμετωπίζεται από τον εκμισθωτή ως επιστροφή κεφαλαίου και ως χρηματοοικονομικό έσοδο. Συγχρόνως, ο εκμισθωτής επιδιώκει τη συστηματική κατανομή του χρηματοοικονομικού εσόδου σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης. Το μίσθωμα που εισπράττει ο εκμισθωτής απαρτίζεται από δύο μέρη. Το ένα μέρος αφορά τον τόκο επί του ποσού της απαίτησης και το άλλο αφορά το χρεολύσιο για την εξόφληση της απαίτησης (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.21επ.).

Το Πρότυπο αναφέρεται ειδικά στους κατασκευαστές και τους εμπόρους εκμισθωτές, οι οποίοι δίνουν τη δυνατότητα στον πελάτη είτε να αγοράσει είτε να μισθώσει ένα περιουσιακό στοιχείο. Συγκεκριμένα, το Πρότυπο ορίζει ότι μια χρηματοδοτική μίσθωση από κατασκευαστή ή έμπορο εκμισθωτή δημιουργεί δύο τύπους εσόδων :

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- Ø Κέρδος ή ζημία που συμπίπτει με το κέρδος ή τη ζημία από την πώληση του εκμισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.
- Ø Χρηματοοικονομικό έσοδο ολόκληρης της διάρκειας της μίσθωσης.

Ο κατασκευαστής ή ο έμπορος πρέπει να καταχωρεί το κέρδος ή τη ζημία πώλησης στα αποτελέσματα χρήσεως βάσει της μεθόδου που ακολουθεί η επιχείρηση για τις πωλήσεις.

Γενικότερα, στις χρηματοδοτικές μισθώσεις ο εκμισθωτής πρέπει να προβαίνει στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις: (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.23 επ.)

- Ø Το σύνολο των μη πραγματοποιηθέντων χρηματοοικονομικών εσόδων.
- Ø Τα ενδεχόμενα μισθώματα που λογίστηκαν στα έσοδα.
- Ø Τη σωρευτική πρόβλεψη για επισφάλειες ανείσπρακτων μισθωμάτων.
- Ø Συμφωνία μεταξύ της ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση ^[*] και της παρούσας αξίας των ελάχιστων εισπρακτέων μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού για περιόδους : ενός έτους, μεταξύ ενός και πέντε ετών, πέραν των πέντε ετών.

^[*] Ως ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση ορίζεται το σύνολο των ελάχιστων μισθωμάτων και κάθε μη εγγυημένη υπολειμματική αξία που ανήκει στον εκμισθωτή (η μη εγγυημένη υπολειμματική αξία αναφέρεται στο μέρος της υπολειμματικής αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, του οποίου η ρευστοποίηση δεν είναι εξασφαλισμένη για τον εκμισθωτή ή είναι εγγυημένη από τρίτο πρόσωπο).

3.11.4. Ανάλυση Λειτουργικών Μισθώσεων

3.11.4.1. Οικονομικές Καταστάσεις του Μισθωτή

Όταν η μίσθωση είναι λειτουργική, τότε οι πληρωμές των μισθωμάτων – μη συμπεριλαμβανομένων των δαπανών για ασφάλιση και συντήρηση – πρέπει να βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως με την ευθεία μέθοδο ^[**] σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν υπάρχει άλλη αντιπροσωπευτική συστηματική μέθοδος. Ο μισθωτής δεν αποκτά την κυριότητα των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων και κατ' επέκταση δεν πρέπει να εμφανίζει στο ενεργητικό του ισολογισμού το δικαίωμα χρήσης αυτού του στοιχείου και στο παθητικό την υποχρέωσή του από αυτή τη μίσθωση.

Επιπρόσθετα, οι μισθωτές πρέπει να κάνουν τις εξής γνωστοποιήσεις :
(Γεωργίου, 2003,σελ. 153 επ.)

- ∅ Το σύνολο των μελλοντικών μισθωμάτων που οφείλονται : εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, μεταξύ ενός και πέντε επόμενων ετών και πέραν των επόμενων πέντε ετών.
- ∅ Το σύνολο των μισθωμάτων που έχουν περιληφθεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως.
- ∅ Την περιγραφή των βασικών συμφωνιών της λειτουργικής μίσθωσης, οι οποίες να περιλαμβάνουν την βάση υπολογισμού των πληρωμών των

^[**] Κατά την ευθεία μέθοδο τα μισθώματα κατανέμονται με βάση την αρχή του «δεδουλευμένου» και η αναλογούσα δαπάνη βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως.

ενδεχόμενων μισθωμάτων, τους περιορισμούς, την ύπαρξη και τους όρους των δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς.

3.11.4.2. Οικονομικές Καταστάσεις του Εκμισθωτή

Τα μισθωμένα με λειτουργική μίσθωση περιουσιακά στοιχεία πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό του εκμισθωτή ως περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται για λειτουργικές εκμισθώσεις, σύμφωνα με τη φύση του κάθε στοιχείου (π.χ. αν πρόκειται για μηχάνημα εμφανίζεται ως μηχάνημα). Το έσοδο των μισθωμάτων – μη συμπεριλαμβανομένων των εισπράξεων για υπηρεσίες ασφαλείας και συντήρησης – καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως με την ευθεία μέθοδο σε ολόκληρη της διάρκεια της μίσθωσης, εκτός αν υπάρχει άλλη αντιπροσωπευτική συστηματική μέθοδος.

Οι τρέχουσες δαπάνες – συντήρησης, ασφάλειας, απόσβεσης – που πραγματοποιεί ο εκμισθωτής βαρύνουν τα έξοδα της χρήσεως. Ωστόσο, οι αρχικές δαπάνες που πραγματοποιούνται για την απόκτηση του εσόδου από τη λειτουργική μίσθωση βαρύνουν τα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσεως ή, εναλλακτικά, κατανέμονται σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Επιπλέον, ορίζεται ότι η απόσβεση των εκμισθωμένων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γίνεται με την ίδια μέθοδο που εφαρμόζει ο εκμισθωτής για όμοια περιουσιακά στοιχεία. Η δαπάνη της απόσβεσης πρέπει να υπολογίζεται με τη βάση που θέτει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 «Ενσώματες

ακινητοποιήσεις» και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 «Μείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων». (Σακέλλης, 2002, σελ.450 επ.)

Σε μια λειτουργική μίσθωση ο εκμισθωτής πρέπει, εκτός των άλλων, να γνωστοποιεί :

- ∅ Το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων μισθωμάτων για τις περιόδους :
έως ένα έτος, μεταξύ ενός και πέντε ετών, πέραν των πέντε ετών.
- ∅ Το σύνολο των ενδεχόμενων μισθωμάτων που καταχωρήθηκαν στα αποτελέσματα χρήσεως.
- ∅ Γενική περιγραφή των βασικών συμφωνιών του εκμισθωτή.

3.11.5. Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

(Ε.Γ.Λ.Σ.)

Η έννοια της χρηματοδοτικής μίσθωσης έγινε γνωστή στη χώρα μας το 1986, ενώ το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο άρχισε να εφαρμόζεται από το 1980. Ως εκ τούτου, η χρηματοδοτική μίσθωση ενσωματώθηκε αργότερα στο λογιστικό σχέδιο. Ειδικότερα, ο Ν. 1665 / 1986 περί μισθώσεων αναφέρεται τυπικά στη χρηματοδοτική μίσθωση και βασίζεται ουσιαστικά στα χαρακτηριστικά της λειτουργικής μίσθωσης. Εντούτοις, αργότερα, η γνωμάτευση 106 / 1804 / 1992 του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.) συνέβαλε στην υιοθέτηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Σύμφωνα με την εν λόγω γνωμάτευση, η χρηματοδοτική μίσθωση καταχωρείται σε υπό –

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

λογαριασμούς της ομάδας 6 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος» : (Σακέλλης, 2002, σελ.472 επ.)

62.04.20 «Ενοίκια μισθώσεως leasing μηχανημάτων».

62.04.25 «Ενοίκια μισθώσεως leasing μεταφορικών μέσων».

Η χρηματοδοτική μίσθωση αντιμετωπίζεται λογιστικά όπως και η λειτουργική μίσθωση. Αυτός ο λογιστικός χειρισμός, όμως, επηρεάζει τα αποτελέσματα τόσο των εταιρειών Leasing όσο και των εταιρειών που αποκτούν περιουσιακά στοιχεία με χρηματοδοτική μίσθωση.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Προτύπου, οι αποσβέσεις των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων διενεργούνται από τον εκμισθωτή με την ίδια μέθοδο που ο εκμισθωτής εφαρμόζει για παρόμοια στοιχεία κατανέμοντας συστηματικά τις αποσβέσεις σε κάθε χρήση της ωφέλιμης ζωής των στοιχείων. Αυτό έρχεται σε αντίθεση με τις διατάξεις του Ν. 1665 / 1986 περί μισθώσεων, όπου προβλέπει τη διενέργεια αποσβέσεων επί των μισθωμένων κινητών ή ακινήτων – πλην οικοπέδων – από την εκμισθώτρια εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης (εκμισθωτής) με βάση του ισχύοντες συντελεστές και όχι ανάλογα με το χρόνο της χρηματοδοτικής μίσθωσης (site, δ).

Μια αξιοσημείωτη διαφορά που προκύπτει μεταξύ του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 17 και της ελληνικής νομοθεσίας αφορά τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια στοιχεία. Συγκεκριμένα, κατά το Πρότυπο ορίζεται ότι αυτά τα στοιχεία εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

μισθωτή μόνο όταν πρόκειται για χρηματοδοτική μίσθωση. Το αντίθετο δεν συμβαίνει στην περίπτωση λειτουργικής μίσθωσης. Ωστόσο, κατά την ελληνική νομοθεσία, τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια δεν εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή. (Φίλος, 2001α, σελ.579 επ.) Τα εκμισθωμένα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό του εκμισθωτή ως αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία και αποσβένονται με τη διάρκεια της σύμβασης.

Τέλος, με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ως έσοδο του εκμισθωτή και, αντιστοίχως, έξοδο του μισθωτή αναγνωρίζεται το μέρος εκείνο του μισθώματος που αφορά αποπληρωμή τόκου. Αντίθετα, ο Ν. 1665 / 1986 (άρθρο 6) ορίζει ότι μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στον εκμισθωτή αποτελούν ολόκληρα λειτουργικές του δαπάνες και αναγνωρίζονται προς φορολογική έκπτωση.

3.11.6. Βιβλιογραφία

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

- α Κοτσιλίνης Κ., «Τι αλλάζει στους ισολογισμούς μετά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Η Καθημερινή, ειδική έκδ., 13 Απριλίου 2003

- α Φίλος Γ., «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι κύριες διαφορές τους από την ελληνική νομοθεσία», Λογιστής, τεύχ.553, Απρίλιος 2001, (α)

- α Σακέλλης Ε., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002, τ. Α'

- α Σώμα Ορκωτών Λογιστών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17»,1998

- α Site : www.hba.gr/7logistica/index7.htm, (δ)

3.12. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18

«Έσοδα»

3.12.1. Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 αναφέρεται στα έσοδα ^[*] (Revenues). Αντικατέστησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 «Καταχώριση των εσόδων στα αποτελέσματα». Άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995.

Βασικός σκοπός του Προτύπου είναι η περιγραφή του λογιστικού χειρισμού των εσόδων που προκύπτουν από τις εξής συναλλαγές :

- ∅ Πώληση εμπορευμάτων ή προϊόντων.
- ∅ Πώληση υπηρεσιών.
- ∅ Χρησιμοποίηση, από μέρους τρίτων, των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα, μερίσματα.

Το εν λόγω Πρότυπο ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό των διάφορων μορφών εσόδων, που μπορεί να προκύψουν για μια επιχείρηση, καθώς και με τον προσδιορισμό του χρόνου αναγνώρισής τους. Στη λογιστική τα έσοδα λογίζονται όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση οικονομικά οφέλη.

^[*] Έσοδο είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών ωφελειών από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, χωρίς να αποτελεί εισφορά των μετόχων ή των εταίρων.

Αντίθετα, το Πρότυπο δεν ασχολείται με τον καθορισμό και τους όρους καταχώρισης των εξόδων και του κέρδους. Πολύ περισσότερο, οι διατάξεις του Προτύπου δεν περικλείουν τα έσοδα, τα οποία προκύπτουν από : (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.7 επ.)

- ∅ Μισθωτήρια συμβόλαια (ανάλυση στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 («Μισθώσεις»)).
- ∅ Μερίσματα που προέρχονται από επενδύσεις, οι οποίες παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης (ανάλυση στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 28 «Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις»).
- ∅ Ασφαλιστήρια συμβόλαια των ασφαλιστικών εταιρειών.
- ∅ Μεταβολές στην αξία των κυκλοφορούντων στοιχείων.
- ∅ Μεταβολές στην πραγματική αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού.
- ∅ Αύξηση προϊόντων που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες (ανάλυση στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 «Γεωργία»).
- ∅ Εξόρυξη ορυκτών μεταλλευμάτων.

3.12.2. Αποτίμηση του Εσόδου

Η αποτίμηση του εσόδου πρέπει να γίνεται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος, λαμβάνοντας υπόψη κάθε είδους

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

έκπτωση που παρέχει η επιχείρηση. Το ποσό του εσόδου προσδιορίζεται, συνήθως, με συμφωνία μεταξύ της επιχείρησης και του αγοραστή ή χρήστη του περιουσιακού στοιχείου. Σε πολλές περιπτώσεις, το αντάλλαγμα έχει τη μορφή μετρητών ή ταμειακών ισοδυνάμων και κατ' επέκταση το ποσό του εσόδου είναι αυτό των μετρητών ή των ταμειακών ισοδυνάμων που εισπράχθηκαν ή είναι εισπρακτέα.

Είναι, επίσης, δυνατόν να παρέχεται στον αγοραστή άτοκη ή με μειωμένο τόκο πίστωση, οπότε η πραγματική αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση των μελλοντικών εισπράξεων. Η διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας και του ονομαστικού ποσού του ανταλλάγματος καταχωρείται ως έσοδο τόκου (Λεβέντης Σ., 2002η, σελ.13 – 16). Το ακόλουθο παράδειγμα διευκρινίζει τα προαναφερόμενα. Έστω ότι μια εταιρεία πώλησης ηλεκτρικών συσκευών παρέχει προσφορά για την πώληση ενός τελευταίου μοντέλου πλυντηρίου ρούχων : αγορά €720 μετρητοίς ή αγορά €900 με δόσεις τριών ετών (€25 ανά μήνα). Το ποσό των €720 αφορούν την πώληση της τηλεόρασης, ενώ η διαφορά μεταξύ της τιμής μετρητοίς (€720) και της συνολικής τιμής των δόσεων (€900) αποτελεί έσοδο τόκου, το οποίο θα πρέπει να καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια των τριών ετών.

Αξίζει να διευκρινιστεί ότι όταν ανταλλάσσονται ή δίνονται αγαθά ή υπηρεσίες όμοιας φύσεως και αξίας, η ανταλλαγή θεωρείται πράξη που δεν δημιουργεί έσοδο. Ωστόσο, στην περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών με ανταλλαγή ανόμοιων αγαθών ή υπηρεσιών, η ανταλλαγή θεωρείται πράξη προσοδοφόρα. Η αποτίμηση του εσόδου γίνεται στην πραγματική αξία των

αγαθών ή υπηρεσιών προσαρμοζόμενη κατά το ποσό των τυχόν μετρητών ή ταμειακών ισοδυνάμων που μεταβιβάστηκαν. Βέβαια, κρίνεται σκόπιμο να τονιστεί ότι είναι δύσκολο να αποφασιστεί ποια περιουσιακά στοιχεία είναι όμοια ή ανόμοια.

3.12.3. Ανάλυση των Εσόδων

3.12.3.1. Πώληση Αγαθών

Το έσοδο από την πώληση αγαθών πρέπει να λογίζεται όταν ικανοποιούνται τα παρακάτω πέντε (5) κριτήρια : (Καββαδίας, 2003, σελ.183 επ.)

- i. Η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και ωφέλειες από την κυριότητα των αγαθών :
Η μεταβίβαση αυτή, συνήθως, συμπίπτει με τη μεταβίβαση του νομικού τίτλου ή της κατοχής στον αγοραστή. Εντούτοις, εάν η επιχείρηση διατηρεί τους ουσιαστικούς κινδύνους της κυριότητας, τότε η συναλλαγή αυτή δεν αποτελεί πώληση και δεν λογίζεται έσοδο. Όταν, όμως, διατηρεί μόνο έναν επουσιώδη κίνδυνο – π.χ. για πώληση με δυνατότητα επιστροφής χρημάτων λόγω μη ικανοποιητικής λειτουργίας – η συναλλαγή αποτελεί πώληση και λογίζεται το σχετικό έσοδο.
- ii. Η επιχείρηση έχει παύσει να ασχολείται με τη διαχείριση των πωληθέντων.

- iii. Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα ή αξιόπιστα.
- iv. Πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση τα οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με τη συναλλαγή :
Υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες αυτό δεν είναι πιθανό έως ότου εισπραχθεί το αντάλλαγμα. Όταν υπάρχει αμφιβολία για την είσπραξη του ποσού, ήδη συμπεριλαμβανομένου στα έσοδα, το τελικό μη εισπρακτέο ποσό πρέπει να καταχωρείται ως δαπάνη και όχι ως διόρθωση του αρχικού ποσού του εσόδου.
- v. Το κόστος που πραγματοποιήθηκε ή πρόκειται να πραγματοποιηθεί σε σχέση με τη συναλλαγή μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα :
Τα έξοδα και τα έσοδα που αφορούν την ίδια συναλλαγή καταχωρούνται συγχρόνως. Η διαδικασία αυτή καλείται «αρχή του χρονικού συσχετισμού εσόδων και εξόδων» (matching principle – ανάλυση στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 «Αποθέματα»). Όταν, όμως, τα έξοδα δεν μπορούν να αποτιμηθούν βάσιμα, το σχετικό έσοδο δεν καταχωρείται.

3.12.3.2. Παροχή Υπηρεσιών

Το Πρότυπο ορίζει ότι τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών πρέπει να λογίζονται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής ή μέθοδο της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης (ανάλυση στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων») κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα μέθοδο, το έσοδο λογίζεται στις χρήσεις στις οποίες

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

παρέχονται οι υπηρεσίες. Για να εκτιμηθεί με ακρίβεια το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής πρέπει να πληρούνται τα επόμενα κριτήρια : (Κοτσιλίνης, 2003, σελ.8 επ.)

- ∅ Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί με αξιοπιστία.
- ∅ Πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση τα οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με τη συναλλαγή.
- ∅ Το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- ∅ Οι δαπάνες που επιβαρύνουν τη συναλλαγή και οι υπόλοιπες που απαιτούνται για την αποπεράτωσή της μπορούν να αποτιμηθούν βάσιμα.

Αναφέρεται ότι όταν παρέχονται υπηρεσίες με απροσδιόριστο αριθμό πράξεων κατά τη διάρκεια ενός ορισμένου χρονικού διαστήματος, το έσοδο καταχωρείται ισόποσα σε όλη τη διάρκεια αυτού του διαστήματος, εκτός και αν υπάρχει άλλη μέθοδος, η οποία να αντιπροσωπεύει καλύτερα το στάδιο της ολοκλήρωσης. Επιπρόσθετα, όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, το έσοδο πρέπει να λογίζεται μόνο κατά την έκταση που οι πραγματοποιημένες δαπάνες αναμένεται να ανακτηθούν (Καββαδίας, 2003, σελ.184 επ.). Στην περίπτωση, όμως, που οι πραγματοποιημένες δαπάνες δεν πιθανολογείται ότι θα ανακτηθούν, το έσοδο δεν λογίζεται.

3.12.3.3. Τόκοι, Δικαιώματα, Μερίσματα

Σύμφωνα με τις διατάξεις του συγκεκριμένου Προτύπου ορίζεται ότι τα έσοδα που προέρχονται από τόκους, δικαιώματα και μερίσματα πρέπει να λογίζονται με βάση τους επόμενους κανόνες : (Λεβέντης, 2002η, σελ.13 – 16)

- ∅ Τόκοι : πρέπει να λογίζονται βάσει μιας χρονικής αναλογίας, η οποία προσδιορίζεται από την πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου.
- ∅ Δικαιώματα : δημιουργούνται σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης και πρέπει να λογίζονται σε αυτή τη βάση.
- ∅ Μερίσματα : πρέπει να λογίζονται όταν είναι οριστικό το δικαίωμα είσπραξής τους από τους μετόχους.

Τα έσοδα αυτής της κατηγορίας πρέπει να λογίζονται όταν μπορούν να αποτιμηθούν βάσιμα και όταν πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση τα οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με τη συναλλαγή. Αν, ωστόσο, υπάρχει αβεβαιότητα ως προς την είσπραξη ενός ποσού, ήδη συμπεριλαμβανομένου στα έσοδα, το τελικό μη εισπρακτέο ποσό πρέπει να καταχωρείται ως δαπάνη και όχι ως διόρθωση του αρχικού ποσού του εσόδου.

3.12.4. Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τις παρακάτω πληροφορίες αναφορικά με τα έσοδά της : (Γεωργίου, 2003, σελ.165)

- Ø Ανάλυση των εσόδων που προκύπτουν από : πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, τόκους, διάφορες μορφές δικαιωμάτων, μερίσματα.
- Ø Το ποσό των εσόδων που προκύπτει από ανταλλαγή αγαθών ή υπηρεσιών για κάθε μία από τις προαναφερθείσες κατηγορίες.
- Ø Τις λογιστικές μεθόδους καταχώρισης των εσόδων.
- Ø Ειδικά για τις περιπτώσεις εσόδων από έργα, τη μέθοδο με βάση την οποία καθορίστηκε το επίπεδο αποπεράτωσης του έργου ή των διάφορων σταδίων αυτού.

3.12.5. Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

(Ε.Γ.Λ.Σ.)

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η αναγνώριση των εσόδων σε κάθε χρήση ακολουθεί τους εξής κανόνες:

- Ø Αρχή του δεδουλευμένου.
- Ø Αρχή του χρονικού συσχετισμού εσόδων – εξόδων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Ωστόσο, οι αρχές αυτές δεν συμπίπτουν με τις αρχές αναγνώρισης των φορολογικών εσόδων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), ο οποίος βασίζεται στην αρχή του ληξιπρόθεσμου και του απαιτητού. Συνεπώς, τίθεται ζήτημα αν με την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα μεταβληθεί ο τρόπος προσδιορισμού των εσόδων της χρήσης για φορολογικούς σκοπούς (site, δ).

3.12.6. Βιβλιογραφία

- α Γεωργίου Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS», εκδ. Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003
- α Καββαδίας Λ., «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Iriotiki Software & Publications, Αθήνα 2003
- α Κοτσιλίνης Κ., «Τι αλλάζει στους ισολογισμούς μετά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Η Καθημερινή, ειδική έκδ., 13 Απριλίου 2003
- α Λεβέντης Σ., «Έσοδα με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18», Account, τεύχ. 274, 15 – 21 Νοεμβρίου 2002, (η)
- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18», 1998
- α Site : www.hba.gr/7logistica/index7.htm, (δ)

3.13. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19

«Παροχές Σε Εργαζομένους»

3.13. Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 19 αναφέρεται στις παροχές προς τους εργαζομένους ^[*] (Employee Benefits). Αναθεωρήθηκε το 1998 και αντικατέστησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 19 «Δαπάνες παροχών αποχωρήσεως» (Retirement Benefit Costs). Το αναθεωρημένο Πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις, οι οποίες άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999.

Βασικός σκοπός του Προτύπου είναι η περιγραφή του λογιστικού χειρισμού και η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις των παροχών και των ωφελημάτων που καταβάλλονται ή οφείλονται στους εργαζομένους από πλευράς εργοδότη. Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από κάθε εργοδότη. (Σιμωνετάτος, 2002β, σελ.14)

3.13.2. Κατηγορίες Παροχών προς Εργαζομένους

^[*] Ως παροχές σε εργαζομένους εννοούνται όλες οι μορφές της αντιπαροχής που δίνει μια επιχείρηση, σε αντάλλαγμα για την παρεχόμενη από τους εργαζομένους υπηρεσία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Προτύπου, οι παροχές προς τους εργαζομένους κατατάσσονται στις εξής πέντε (5) κατηγορίες : (Καββαδίας, 2003, σελ.218 επ.)

- ∅ Βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους.
- ∅ Παροχές μετά την απασχόληση.
- ∅ Μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζομένους.
- ∅ Παροχές λήξεως της εργασιακής σχέσης.
- ∅ Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία τους.

3.13.3. Ανάλυση των Παροχών προς Εργαζομένους

3.13.3.1. Βραχυπρόθεσμες Παροχές

Οι κυριότερες παροχές που εντάσσονται σε αυτή την κατηγορία είναι οι εξής :

- ∅ Μισθοί, ημερομίσθια, εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων.
- ∅ Βραχυπρόθεσμη υποχρέωση για αποζημίωση λόγω απουσιών από την εργασία, όπως η υποχρέωση καταβολής επιδόματος αδείας, ασθενείας.
- ∅ Παροχές σε είδος, όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, παροχή κατοικίας, αυτοκινήτου.
- ∅ Διανομή κερδών, διάφορα δώρα ή έκτακτες παροχές πληρωτέες εντός δώδεκα (12) μηνών από τη λήξη της χρήσης στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.

3.13.3.2. Παροχές μετά την Απασχόληση

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται οι ακόλουθες παροχές :

- ∅ Συνταξιοδοτικό πρόγραμμα.
- ∅ Ασφαλιστική κάλυψη.
- ∅ Ιατροφαρμακευτική περίθαλψη.

Ειδικότερα, τα προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση διακρίνονται σε δύο κατηγορίες : (Γεωργίου, 2002, σελ.173 επ.)

- i. Προγράμματα καθορισμένων εισφορών : η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να καταβάλει ένα καθορισμένο ποσό, συνήθως μηνιαίως, σε κάποιο συγκεκριμένο Ταμείο, μέσα από το οποίο καλύπτονται οι παροχές των εργαζομένων μετά την αποχώρηση. Συνεπώς, η λογιστική αντιμετώπιση των εν λόγω προγραμμάτων δεν παρουσιάζει ιδιαίτερες δυσκολίες. Παράδειγμα τέτοιου προγράμματος αποτελεί το Ίδρυμα Κοινωνικής Ασφάλισης (I.K.A.).
- ii. Προγράμματα καθορισμένων παροχών : η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να παρέχει τις συμφωνημένες παροχές. Οι εισφορές για αυτές τις παροχές, συνήθως, επενδύονται σε ασφαλιστικά προγράμματα, όπου η ασφαλιστική εταιρεία αναλαμβάνει τη διαχείριση του προγράμματος. Ο διαχειριστής του προγράμματος πραγματοποιεί, σε ετήσια βάση, ειδική

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

αναλογιστική μελέτη προκειμένου να προσδιορίζεται το ύψος των ετήσιων εισφορών. Κατ' επέκταση η επιχείρηση θα είναι σε θέση να κάνει τις ανάλογες λογιστικοποιήσεις. (Κοτσιλίνης, 2003 ,σελ.9 επ.). Η λογιστική αντιμετώπιση αυτού του είδους προγράμματος είναι αρκετά σύνθετη, καθώς χρειάζονται αναλογιστικές παραδοχές για την αποτίμηση της υποχρέωσης και της δαπάνης. Ένα μέρος των αναλογιστικών κερδών ή ζημιών καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως, εφόσον το ύψος τους στο τέλος της προηγούμενης χρήσεως ήταν μεγαλύτερο από το 10% της παρούσας αξίας της υποχρέωσης ή από το 10% της πραγματική αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την ίδια ημερομηνία.

Τα προγράμματα Πολλαπλών Εργοδοτών (multi – employer plans) μπορεί να είναι είτε καθορισμένων εισφορών είτε καθορισμένων παροχών. Προκύπτουν από την απόφαση ορισμένων εργοδοτών, οι οποίοι δεν έχουν οποιαδήποτε μετοχική σχέση, για σύσταση ενός Ταμείου με σκοπό την κάλυψη παροχών προς τους εργαζομένους μετά την απασχόληση. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί το Ταμείο των τραπεζικών υπαλλήλων, στο οποίο συμμετέχουν σχεδόν όλοι οι τραπεζικοί οργανισμοί μιας χώρας για την κάλυψη του προσωπικού τους (site, ε).

3.13.3.3. Μακροπρόθεσμες Παροχές σε Εργαζομένους

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει τις ακόλουθες παροχές : (Καββαδίας, 2003, σελ.226 επ.)

- ∅ Μακροπρόθεσμες απουσίες για τις οποίες απαιτείται αποζημίωση.
- ∅ Παροχές μακροπρόθεσμης ανικανότητας.

Οι συγκεκριμένες παροχές διακρίνονται σε προγράμματα καθορισμένων εισφορών και σε προγράμματα καθορισμένων παροχών. Ειδικότερα, αναφέρονται τα εξής :

- i. Προγράμματα καθορισμένων εισφορών : η λογιστική αντιμετώπισή τους συμπίπτει με τα αντίστοιχα προγράμματα της κατηγορίας «Παροχές μετά την απασχόληση».
- ii. Προγράμματα καθορισμένων παροχών : η λογιστική αντιμετώπισή τους διαφέρει από τα αντίστοιχα προγράμματα της κατηγορίας «Παροχές μετά την απασχόληση», γιατί δεν υφίσταται ο ίδιος βαθμός βεβαιότητας.

3.13.3.4. Παροχές Λήξεως της Εργασιακής Σχέσης

Οι περιπτώσεις που εξετάζονται από το Πρότυπο αναφέρονται στη λήξη της εργασιακής σχέσης : (Γεωργίου, 2003, σελ.176 επ.)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- Ø Συγκεκριμένου εργαζομένου ή μιας ομάδας εργαζομένων πριν από την κανονική ημερομηνία αποχώρησης.
- Ø Όταν η επιχείρηση χορηγεί παροχές λήξεως εργασιακής σχέσης ως κίνητρο για εθελοντική έξοδο – απόλυση.

Οι συγκεκριμένες παροχές καταχωρούνται ως δαπάνη και ως υποχρέωση. Σε περίπτωση σχεδίου εθελοντικής αποχώρησης από την επιχείρηση, εφόσον υπάρχει εύλογη αιτία δημιουργίας τέτοιας πρόβλεψης, πρέπει να γίνεται πρόβλεψη του ύψους της πιθανής αποζημίωσης

3.13.3.5. Παροχές σε Συμμετοχικούς Τίτλους ή με βάση την Αξία τους

Το Πρότυπο δεν αναφέρει τις προϋποθέσεις για τη λογιστικοποίηση των παροχών που δίνονται στο προσωπικό με τη μορφή συμμετοχικών τίτλων. Απαιτεί μόνο την περιγραφή των προγραμμάτων αυτών στις γνωστοποιήσεις. Αναμένεται να οριστικοποιηθεί ειδικό πρότυπο για το συγκεκριμένο θέμα.

3.13.4. Γνωστοποιήσεις

Η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιήσει τις ακόλουθες πληροφορίες :

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- ∅ Περιγραφή του είδους του προγράμματος.
- ∅ Συμφωνία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων.
- ∅ Περιγραφή των κονδυλίων που περιλαμβάνονται στους προαναφερόμενους λογαριασμούς.

3.13.5. Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

(Ε.Γ.Λ.Σ.)

Μια βασική διαφορά που παρατηρείται αφορά την πρόβλεψη των μελλοντικών καθορισμένων παροχών. Αναλυτικά, στην ελληνική νομοθεσία υπάρχει διάταξη για τη διενέργεια πρόβλεψης για τις αποζημιώσεις συνταξιοδότησης και απόλυσης προσωπικού. Η πρόβλεψη υπολογίζεται βάσει των πινάκων του Ν.2112 / 1920. Με βάση τον Ν.2190 / 1920 λογίζονται προβλέψεις για οποιονδήποτε κίνδυνο πιθανολογείται ότι θα υπάρξει, όμως στην πράξη δεν πραγματοποιείται καμία εγγραφή για πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. Αντίθετα, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 19, όταν η επιχείρηση συμμετέχει σε Ταμείο καθορισμένων παροχών, πρέπει να διενεργήσει πρόβλεψη για την υποχρέωση που της αναλογεί. Το ποσό της πρόβλεψης πρέπει να υπολογίζεται με αναλογιστική μελέτη σε κάθε ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού (site, δ).

Επιπλέον, η ελληνική φορολογική νομοθεσία αναγνωρίζει ως φορολογικά εκπιπτόμενη δαπάνη μόνο το ποσό της πρόβλεψης, το οποίο αντιστοιχεί σε

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

αποζημίωση προσωπικού που συνταξιοδοτείται το επόμενο έτος. Αντίθετα, το Πρότυπο ορίζει ότι το προβλεπόμενο κόστος των προγραμμάτων συνταξιοδοτικών παροχών που θα καταβάλει η επιχείρηση στο μέλλον βαρύνει τα αποτελέσματα κατά το μέρος που αναλογεί σε κάθε χρήση. Συνεπώς, το πρόβλημα που αναφέρεται έγκειται στη φορολογική αναγνώριση της έκπτωσης της ετήσιας επιβάρυνσης των αποτελεσμάτων χρήσης.

3.13.6. Βιβλιογραφία

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

- α Καββαδίας Λ., «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα 2003

- α Κοτσιλίνης Κ., «Τι αλλάζει στους ισολογισμούς μετά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Η Καθημερινή, ειδική έκδ., 13 Απριλίου 2003

- α Σιμωνετάτος Α., «Σύντομη παρουσίαση των κυριότερων διαφορών μεταξύ ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Account, τεύχ. 256, 14 – 20 Ιουνίου 2002, (β)

- α Site : www.hba.gr/7logistica/index7.htm, (δ)

- α Site : www.iasb.org.uk/docs/ifricpapers/200304n.pdf, (ε)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

3.14. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20

«Λογιστική Των Κρατικών Επιχορηγήσεων Και Γνωστοποίηση Της Κρατικής Υποστήριξης»

3.14.1. Εισαγωγή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 αναφέρεται στις κρατικές επιχορηγήσεις ^[*] και στην κρατική υποστήριξη ^[**] (Accounting Of Government Grants And Disclosure Of Government Assistance). Παρουσιάζεται με αναθεωρημένη μορφή και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες κάλυπταν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1984 (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.3 επ.).

Το παρόν Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων και των άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης.

3.14.2. Κρατικές Επιχορηγήσεις

Οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν την κυριότερη μορφή της κρατικής υποστήριξης. Συχνά καλούνται και ενισχύσεις, επιδοτήσεις ή πριμοδοτήσεις. Το

^[*] Η κρατική επιχορήγηση είναι η ενίσχυση που παρέχει το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση, η οποία δίνεται ως ανταπόδοση τήρησης ορισμένων όρων που σχετίζονται με τη λειτουργία της.

^[**] Η κρατική υποστήριξη αφορά τα άμεσα μέτρα που λαμβάνονται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος σε μία επιχείρηση ή κατηγορία επιχειρήσεων (π.χ. μειωμένους φορολογικούς συντελεστές).

Πρότυπο ορίζει ότι πρέπει να καταχωρούνται λογιστικά όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι : (Καββαδίας, 2003, σελ.86 επ.)

- ∅ Η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης.
- ∅ Η επιχορήγηση θα εισπραχθεί.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρούνται στα έσοδα όσων χρήσεων απαιτούνται προκειμένου να συσχετιστούν με τις αντίστοιχες προς συμψηφισμό δαπάνες. Δεν επιτρέπεται η απ' ευθείας πίστωση στα ίδια κεφάλαια. Επιπλέον, οι κρατικές επιχορηγήσεις αφορούν είτε στο ενεργητικό, όταν σχετίζονται με την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, είτε στα αποτελέσματα χρήσεως.

3.14.2.1. Κρατικές Επιχορηγήσεις που Αφορούν στο Ενεργητικό

Πρόκειται για επιχορηγήσεις, οι οποίες δίνονται με τον όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται να κατασκευάσει, να αγοράσει ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο να αποκτήσει περιουσιακά στοιχεία μακράς διάρκειας. Υπάρχουν δύο (2) μέθοδοι για την εμφάνιση των επιχορηγήσεων αυτής της κατηγορίας στις οικονομικές καταστάσεις :

- ∅ Με βάση την πρώτη μέθοδο, οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται στο παθητικό και συγκεκριμένα στο λογαριασμό «έσοδα επόμενων χρήσεων».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- ∅ Με τη δεύτερη μέθοδο, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται σε μείωση της λογιστικής αξίας των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

Το Πρότυπο ορίζει ότι η επιχορήγηση πρέπει να αποσβεστεί με συστηματικό τρόπο και να μεταφερθεί στα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες το πάγιο θα αποσβεστεί.

Παρουσιάζονται οι εξής λογιστικές εγγραφές βάσει της πρώτης μεθόδου :
(Σακέλλης, 2002, σελ.490 επ.)

- ∅ Κατά τη λήψη της επιχορήγησης :

Χρηματικά Διαθέσιμα

(εις) Έσοδα επόμενων χρήσεων

(Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων)

- ∅ Στο τέλος της 1ης χρήσεως :

Αποσβέσεις

(εις) Αποσβεσμένα κτίρια, μηχανήματα κ.τ.λ. εκτός από οικόπεδα

Έσοδα επόμενων χρήσεων

(Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων)

(εις) Έκτακτα και ανόργανα έσοδα

(Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων)

3.14.2.2. Κρατικές Επιχορηγήσεις που Αφορούν στα Αποτελέσματα

Πρόκειται για επιχορηγήσεις, οι οποίες δεν σχετίζονται με την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων. Σε αυτή την κατηγορία ανήκουν επιχορηγήσεις, οι οποίες λαμβάνονται για άμεση οικονομική ενίσχυση καθώς και για κάλυψη ζημιών ή εξόδων πραγματοποιημένων σε προηγούμενες χρήσεις. Στις περιπτώσεις αυτές, το ποσό της επιχορήγησης καταχωρείται σε πίστωση του λογαριασμού των αποτελεσμάτων της χρήσεως στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξης του ως «έκτακτο και ανόργανο έσοδο». Ένας δεύτερος τρόπος είναι η καταχώριση του ποσού στην πίστωση του ίδιου λογαριασμού όπου καταχωρήθηκαν τα σχετικά έξοδα. Οι προαναφερόμενοι δύο τρόποι παρουσίασης των επιχορηγήσεων αυτής της μορφής είναι παραδεκτοί.

Παρουσιάζονται οι λογιστικές εγγραφές με βάση τον πρώτο προαναφερόμενο τρόπο : (Σακέλλης, 2002, σελ.492 επ.)

∅ Κατά τη λήψη της επιχορήγησης :

Χρηματικά Διαθέσιμα

(εις) Έσοδα επόμενων χρήσεων

(π.χ. επιχορήγηση για κάλυψη δαπανών επιμόρφωσης του προσωπικού)

∅ Στο τέλος της 1ης χρήσεως :

Έξοδα προσωπικού

(Έξοδα επιμόρφωσης)

(εις) Χρηματικά Διαθέσιμα

Έσοδα επόμενων χρήσεων

(Επιχορήγηση για κάλυψη δαπανών επιμόρφωσης του προσωπικού)

(εις) Έκτακτα και ανόργανα έσοδα

(Επιχορηγήσεις που αναλογούν στη χρήση για κάλυψη δαπανών
επιμόρφωσης του προσωπικού)

3.14.3. Επιστροφή Κρατικών Επιχορηγήσεων

Η υποχρέωση επιστροφής μιας κρατικής επιχορήγησης πρέπει να απεικονίζεται λογιστικά ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης (ανάλυση στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους»).

Με την επιστροφή της επιχορήγησης που αφορά στα αποτελέσματα, θα πρέπει να συμψηφιστεί το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο των εσόδων επόμενων χρήσεων. Αν προκύπτει διαφορά μεταξύ του επιστρεφόμενου ποσού της επιχορήγησης και του υπολοίπου αυτού του λογαριασμού, τότε η διαφορά αυτή επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1998, σελ.15 επ.).

Το επιστρεφόμενο ποσό που αναφέρεται σε απόκτηση περιουσιακού στοιχείου πρέπει να καταχωρηθεί στη χρέωση του λογαριασμού του αντίστοιχου παγίου

αυξάνοντας το υπόλοιπό του ή στην πίστωση του λογαριασμού των εσόδων επόμενων χρήσεων μειώνοντας το πιστωτικό υπόλοιπο.

3.14.4. Κρατική Υποστήριξη

Η κρατική υποστήριξη καταβάλλεται, ως επί το πλείστον, με τη μορφή χρηματικής ενίσχυσης. Σε άλλες περιπτώσεις, δίνεται σε μη νομισματικά στοιχεία (πάγια) ή και με χαριστικά δάνεια ^[*]. Στην περίπτωση της κρατικής υποστήριξης που δεν επιδέχεται αποτίμηση, δεν πραγματοποιείται λογιστική καταχώρισή της. Εντούτοις, αν το μέγεθος της ωφέλειας που προκύπτει για την επιχείρηση είναι σημαντικό, επιβάλλεται γνωστοποίηση των ορών της υποστήριξης (Κοτσιλίνης, 2003, σελ.10 επ.).

3.14.5. Γνωστοποιήσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης πρέπει να παρέχουν τις ακόλουθες πληροφορίες αναφορικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις : (Γεωργίου, 2003, σελ.184)

- ∅ Τη μορφή και το μέγεθος της επιχορήγησης.
- ∅ Τη λογιστική αρχή ή μέθοδο που εφαρμόστηκε για το λογιστικό χειρισμό της επιχορήγησης.

^[*] Είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους υπό ορισμένες προϋποθέσεις.

- ∅ Τους όρους και κανονισμούς, με τους οποίους η επιχείρηση δεν έχει πλήρως συμμορφωθεί.

3.14.6. Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)

Σημαντικές διαφορές παρατηρούνται μεταξύ του εν λόγω Προτύπου και της ελληνικής νομοθεσίας. Ως πρώτη αντίθεση με το Πρότυπο 20 επισημαίνεται το γεγονός ότι το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν λαμβάνει υπόψη την κρατική επιχορήγηση, η οποία δίνεται στην επιχείρηση με τη μορφή χαριστικών δανείων και μη νομισματικών στοιχείων.

Επίσης, διαφορά εντοπίζεται ως προς τη λογιστική αντιμετώπιση της επιχορήγησης για πάγιες επενδύσεις. Ειδικότερα, κατά το παρόν Πρότυπο, η επιχορήγηση αυτής της μορφής μπορεί να καταχωρείται είτε στην πίστωση του λογαριασμού του παγίου στοιχείου είτε σε μεταβατικό λογαριασμό του παθητικού ως «έσοδα επόμενων χρήσεων». Αντίθετα, ο πρώτος τρόπος λογιστικού χειρισμού αγνοείται από το λογιστικό σχέδιο της χώρας μας. Συγκεκριμένα, κατά τα ισχύοντα ελληνικά πρότυπα, η επιχορήγηση για πάγιες επενδύσεις καταχωρείται στο λογαριασμό της Καθαρής Θέσης 41.10 «Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων». Παρουσιάζονται οι εξής λογιστικές εγγραφές : (Σακέλλης, 2002, σελ.499 επ.)

38 Χρηματικά Διαθέσιμα

(38.00 Ταμείο)

(εις) 41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις
επενδύσεων

(41.10 Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων)

66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος

(66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων) ^[*]

(εις) 12 Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός
εξοπλισμός ^[**]

(12.99 Αποσβεσμένα μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις –
Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός)

41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις επενδύσεων

(41.10 Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων)

(εις) 81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα

(81.01 Έκτακτα και ανόργανα έσοδα)

Η επόμενη διαφορά αναφέρεται στην απόσβεση της επιχορήγησης. Κατά το Πρότυπο, η επιχορήγηση αποσβένεται και ανάγεται στα αποτελέσματα των χρήσεων στις οποίες θα αποσβεστεί το πάγιο. Αυτό συμβαίνει είτε

^[*] Ο συγκεκριμένος λογαριασμός αποτελεί παράδειγμα. Στη θέση του μπορεί να είναι, επίσης, οι λογαριασμοί 66.03 «Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων» και 66.04 «Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού» ανάλογα με την περίπτωση.

^[**] Ο συγκεκριμένος λογαριασμός αποτελεί παράδειγμα. Στη θέση του μπορεί να είναι, επίσης, οι ακόλουθοι λογαριασμοί της 1ης ομάδας : 13 «Μεταφορικά μέσα», 14 «Επίπλα και λοιπός εξοπλισμός» ανάλογα με την περίπτωση. Ωστόσο, δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί ο λογαριασμός 10 «Εδαφικές εκτάσεις», επειδή τα στοιχεία που εμπεριέχει δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

αναγνωρίζεται φορολογικά είτε όχι ως εκπεστέα δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα η δαπάνη της απόσβεσης του παγίου. Ωστόσο, κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, η επιχορήγηση αποτελεί αποθεματικό είτε το πάγιο δεν αποσβένεται είτε αποσβένεται και η δαπάνη της απόσβεσης δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

Όσον αφορά την επιχορήγηση έναντι εξόδων και ζημιών, το Πρότυπο ορίζει ότι μπορεί να καταχωρείται είτε ως έκτακτο και ανόργανο έσοδο είτε σε μείωση του λογαριασμού του εξόδου. Ο δεύτερος αυτός λογιστικός χειρισμός, όμως, δεν προβλέπεται από το λογιστικό σχέδιο της χώρας μας. Σύμφωνα με τα ελληνικά πρότυπα, η επιχορήγηση αυτής της μορφής καταχωρείται σε λογαριασμό των οργανικών εσόδων και συγκεκριμένα :

74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων».

74.03 «Ειδικές επιχορηγήσεις – επιδοτήσεις».

Αξίζει να τονιστεί ότι ο τρέχων αναπτυξιακός νόμος που, κατά κύριο λόγο, διέπει την παροχή κρατικών επιχορηγήσεων στη χώρα μας είναι ο Ν. 2601 / 1998 «Ενισχύσεις κρατικών επενδύσεων για την οικονομική και περιφερειακή ανάπτυξη της χώρας και άλλες διατάξεις». Ο νόμος αυτός, όμως, δεν εφαρμόζεται για τα πιστωτικά ιδρύματα (site, δ).

3.14.7. Βιβλιογραφία

- α Γεωργίου Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS», εκδ. Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003
- α Καββαδίας Λ., «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα 2003
- α Κοτσιλίνης Κ., «Τι αλλάζει στους ισολογισμούς μετά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Η Καθημερινή, ειδική έκδ., 13 Απριλίου 2003
- α Σακέλλης Ε., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002, τ. Α΄
- α Σώμα Ορκωτών Λογιστών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18», 1998
- α Site : www.hba.gr/7logistica/index7.htm, (δ)

3.15. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38

«Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία»

3.15.1. Εισαγωγή

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

Τα τελευταία χρόνια ολοένα και περισσότερες επιχειρήσεις αναγνωρίζουν τη συμβολή των στοιχείων αυτής της κατηγορίας στη διατήρηση και την αύξηση της εταιρικής αξίας. Η αυξανόμενη σημασία τους οδηγεί στην ανάγκη για την αποτελεσματική διαχείριση και ανάπτυξή τους. Για το σκοπό αυτό, απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί ο ολοκληρωμένος προσδιορισμός και η κατάλληλη αποτίμηση των εν λόγω στοιχείων. Όταν η επιχείρηση γνωρίζει την πραγματική τους αξία μπορεί να πετύχει σημαντικά οφέλη μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται τα εξής : (Γιαννόπουλος, 2003, σελ.8)

- ∅ Αποτελεσματική κατανομή των πόρων : η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να κατανείμει σωστά τους διαθέσιμους πόρους εις τρόπον ώστε

να αναβαθμίζονται εκείνα τα στοιχεία που προσδίνουν μεγαλύτερη εταιρική αξία.

- ∅ Διαχείριση κινδύνου (risk management) απώλειας άυλων στοιχείων : όταν η επιχείρηση έχει εντοπίσει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που προσδίνουν μεγαλύτερη αξία, είναι σε θέση να προσδιορίσει τρόπους προστασίας από τυχόν κινδύνους που σχετίζονται με την απώλεια ή την καταστροφή τους.
- ∅ Διαπραγματευτικό πλεονέκτημα σε περίπτωση εξαγοράς : ο προσδιορισμός των άυλων στοιχείων συμβάλλει στην απόκτηση ολοκληρωμένης γνώσης της εταιρικής αξίας και αποτελεί σημαντικό πλεονέκτημα για την επίτευξη υψηλότερου τιμήματος.

Κύριος σκοπός του εξεταζόμενου Προτύπου είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων που έχουν αποκτηθεί (εξωτερικά) ή έχουν δημιουργηθεί (εσωτερικά). Επίσης, καθορίζει τα κριτήρια με βάση τα οποία ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να θεωρηθεί ως άυλο και τον τρόπο παρουσίασης αυτού στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Εντούτοις, το εν λόγω Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες περιπτώσεις :

- ∅ Σε άυλα περιουσιακά στοιχεία που καλύπτονται από άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

^[2] Ως άυλο περιουσιακό στοιχείο θεωρείται το αναγνωρίσιμο και μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση, το οποίο κατέχεται για να χρησιμοποιηθεί στην παραγωγή ή την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, στην ενοίκιαση σε τρίτους ή για διοικητικούς σκοπούς.

- ∅ Σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, τα οποία ορίζονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 32 «Χρηματοοικονομικά μέσα : Γνωστοποίηση και παρουσίαση».
- ∅ Σε δικαιώματα και δαπάνες εξερεύνησης, ανάπτυξης και εξόρυξης ορυκτών.
- ∅ Σε άυλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια.

3.15.2. Έννοια των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αναφέρονται σε μεγάλο εύρος της επιχειρησιακής δραστηριότητας και εμφανίζονται με διάφορες μορφές. Συνοπτικά, αναφέρονται οι εξής κατηγορίες : (Γιαννόπουλος, 2003, σελ.8)

- ∅ Εμπορικά άυλα περιουσιακά στοιχεία : επωνυμία, σήματα προϊόντων, δικαιώματα franchising, δίκτυο διανομής, πελατολόγιο, τεχνογνωσία.
- ∅ Πνευματική ιδιοκτησία : διπλώματα ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, μη κατοχυρωμένη έρευνα^[*] και ανάπτυξη^[**].
- ∅ Δομή εταιρείας : πληροφοριακά συστήματα, εταιρική κουλτούρα.
- ∅ Ανθρώπινο δυναμικό : γνώσεις, ταλέντο, εμπειρία.

^[*] Είναι η σχεδιασμένη διερεύνηση που αναλαμβάνεται από μια επιχείρηση με σκοπό την απόκτηση νέας επιστημονικής ή τεχνικής γνώσης.

^[**] Είναι η εφαρμογή των αποτελεσμάτων της έρευνας ή άλλης γνώσης σε ένα πρόγραμμα, για την παραγωγή νέων ή βελτιωμένων προϊόντων, υλικών, διαδικασιών, υπηρεσιών πριν από την έναρξη της εμπορικής παραγωγής ή χρήσης.

Το είδος των άυλων περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης διαφέρει ανάλογα με το αντικείμενό της. Ως παράδειγμα αναφέρεται μια εταιρεία πώλησης ειδών ένδυσης, στην οποία ιδιαίτερη σημασία έχουν τα εμπορικά σήματα, ενώ σε μια τράπεζα βασικό ρόλο παίζουν το δίκτυο των καταστημάτων της και οι σχέσεις με τους πελάτες.

3.15.3. Προϋποθέσεις Καταχώρισης των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων

Για να καταχωρηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να συγκεντρώνει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά : (Βρουστούρης, 2003, d, σελ.387 – 389)

- ∅ Αναγνωρισιμότητα : Αυτό σημαίνει ότι το άυλο στοιχείο μπορεί να πωληθεί, να μισθωθεί, να ανταλλαγεί, χωρίς όμως να διατεθούν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από άλλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία χρησιμοποιούνται στην ίδια δραστηριότητα με το άυλο στοιχείο για την απόκτηση εσόδων. Επίσης, αυτό το χαρακτηριστικό είναι απαραίτητο προκειμένου το άυλο στοιχείο να ξεχωρίζει από την υπεραξία (goodwill), η οποία προκύπτει κατά την αγορά άλλης επιχείρησης.
- ∅ Έλεγχος από την επιχείρηση : Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση έχει τη δύναμη να αποκτά οικονομικά οφέλη από τη χρήση του. Συνήθως, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία ελέγχονται από νόμιμα δικαιώματα που μπορούν να ασκηθούν στο δικαστήριο, χωρίς αυτό να είναι αναγκαία συνθήκη.

- ∅ Εισροή οικονομικών ωφελειών : Να αναμένεται η εισροή οικονομικών ωφελειών από το άυλο στοιχείο, η οποία μπορεί να εκδηλώνεται με εισροή εσόδων (έσοδα από πωλήσεις, ενοίκια), μείωση του κόστους παραγωγής, οφέλη που προκύπτουν από ιδιοχρησιμοποίηση.
- ∅ Αξιόπιστη αποτίμηση του κόστους : Να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα το κόστος του άυλου στοιχείου είτε αυτό προέρχεται από αγορά είτε δημιουργείται εσωτερικά.

3.15.4. Καταχώριση και Αρχική Αποτίμηση

Η αρχική καταχώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου στα βιβλία της επιχείρησης πρέπει να γίνεται στο κόστος κτήσης του. Ειδικότερα, εξετάζονται οι ακόλουθες περιπτώσεις : (Γεωργίου, 2003, σελ.325 επ.)

i. Μεμονωμένη απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου :

Το κόστος πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα έξοδα που έγιναν για την απόκτησή του, όπως την τιμή αγοράς, τους όποιους εισαγωγικούς δασμούς, τους μη επιστρεπτέους φόρους, τις επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες. Τα εν λόγω έξοδα πρέπει να είναι μειωμένα με οποιεσδήποτε εκπτώσεις ή επιστροφές.

ii. Απόκτηση λόγω ενοποίησης επιχειρήσεων :

Το άυλο περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στην πραγματική αξία κατά την ημερομηνία της ενοποίησης (συγχώνευσης). Εδώ πρέπει να εξετάζεται εάν η πραγματική αξία είναι αξιόπιστη. Ο πιο κατάλληλος

τρόπος είναι η σύγκρισή της με την αντίστοιχη αξία σε μια «ενεργή αγορά» ^[*] (active market).

iii. Απόκτηση μέσω κρατικής επιχορήγησης :

Το άυλο περιουσιακό στοιχείο και η επιχορήγηση καταχωρούνται στην ίδια αξία. Η αξία αυτή μπορεί να είναι είτε η πραγματική αξία του στοιχείου κατά την απόκτησή του είτε μια τεκμαρτή αξία προσαυξημένη με τις δαπάνες προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για χρήση. Παραδείγματα αυτής της κατηγορίας αποτελούν οι άδειες λειτουργίας τηλεοπτικών και ραδιοφωνικών σταθμών, τα δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο.

iv. Απόκτηση με ανταλλαγές άλλων περιουσιακών στοιχείων :

Το κόστος του νέου στοιχείου είναι η λογιστική αξία του στοιχείου που παραδόθηκε. Ωστόσο, αν η πραγματική αξία του νέου στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του παραδοθέντος στοιχείου, τότε καταχωρείται ζημία απομείωσης για το στοιχείο που παραδόθηκε και η λογιστική αξία του μετά την απομείωση εκχωρείται στο νέο περιουσιακό στοιχείο.

3.15.5. Εσωτερικώς Δημιουργούμενη Υπεραξία

Η επιχείρηση πραγματοποιεί δαπάνες, οι οποίες δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αλλά συμβάλλουν στην αύξηση των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών τους. Οι δαπάνες αυτές καλούνται ως

^[*] Είναι μια θεωρητική αγορά, στην οποία όλα τα προσφερόμενα προϊόντα είναι ομοιογενή, οι τιμές είναι καθορισμένες και υπάρχουν διαθέσιμοι για συναλλαγή πωλητές και αγοραστές.

δαπάνες συμβάλλουσες σε εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία. Η εν λόγω υπεραξία δεν καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και κατ' επέκταση οι σχετικές δαπάνες βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται.

3.15.6. Εσωτερικώς Δημιουργούμενα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Για να εκτιμήσει μια επιχείρηση αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο ικανοποιεί τα κριτήρια για καταχώριση, ταξινομεί τις δαπάνες που πραγματοποιούνται σε δύο (2) φάσεις : (Καββαδίας, 2003, σελ.110 επ.)

A. Φάση έρευνας

Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται σε αυτό το στάδιο καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσεως εντός της οποίας έχουν γίνει, επειδή δεν πληρούν το κριτήριο της εισροής οικονομικών ωφελειών.

B. Φάση ανάπτυξης

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να καταχωρηθεί μόνο μέσα από το συγκεκριμένο στάδιο καθώς η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει ότι το περιουσιακό στοιχείο θα αποφέρει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Οι δαπάνες αυτής της φάσης καταχωρούνται στο ενεργητικό του ισολογισμού. Για να προκύψει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο από το στάδιο της ανάπτυξης, πρέπει να συντρέχουν αθροιστικώς τα παρακάτω :

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- ∅ Η τεχνική ικανότητα (technical feasibility) της ολοκλήρωσης του περιουσιακού στοιχείου ώστε να είναι ικανό για χρήση ή πώληση.
- ∅ Η πρόθεση της επιχείρησης να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο για να το χρησιμοποιήσει ή να το πωλήσει.
- ∅ Η ικανότητα χρήσης ή εμπορίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση.
- ∅ Ο τρόπος με τον οποίο το στοιχείο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Συγχρόνως, η επιχείρηση θα πρέπει να αποδείξει την ύπαρξη μιας αγοράς που θα απορροφήσει το προϊόν ή την υπηρεσία ή, αν πρόκειται για εσωτερική χρήση, τη χρησιμότητά του.
- ∅ Η ύπαρξη τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρωθεί η ανάπτυξη του άυλου περιουσιακού στοιχείου.
- ∅ Η ικανότητα της επιχείρησης να αποτιμά αξιόπιστα τις δαπάνες που αποδίδονται στο άυλο περιουσιακό στοιχείο κατά τη διάρκεια της περιόδου ανάπτυξης.

Αξίζει να αναφερθεί ότι σε περίπτωση που η επιχείρηση δεν δύναται να διαχωρίσει το στάδιο της έρευνας από το στάδιο της ανάπτυξης, τότε θεωρείται ότι όλες οι δαπάνες πραγματοποιούνται στο στάδιο της έρευνας και καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως. Επιπλέον, το Πρότυπο ορίζει ότι οι δαπάνες σε εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, εκδοτικούς τίτλους, πελατολόγια δεν πρέπει να καταχωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

3.15.7. Αποτίμηση Μεταγενέστερη της Αρχικής Καταχώρισης

3.15.7.1. Βασική Μέθοδος

Μετά την αρχική καταχώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται στο κόστος κτήσης μειωμένο με τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

3.15.7.2. Εναλλακτική Μέθοδος

Μετά την αρχική καταχώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία είναι η πραγματική αξία κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, μειωμένη με κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης. Σύμφωνα με το Πρότυπο, οι αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται σε τακτά χρονικά διαστήματα ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει ουσιαστικά από την αξία που θα μπορούσε να προσδιοριστεί χρησιμοποιώντας την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η λογιστική αντιμετώπιση της πραγματοποιούμενης διαφοράς αναπροσαρμογής είναι όμοια με την αντίστοιχη αντιμετώπιση για τα ενσώματα πάγια στοιχεία (ανάλυση στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16).

3.15.8. Απόσβεση των Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων

Σύμφωνα με το Πρότυπο, «το αποσβεστέο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται σε μια συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ορθής εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του» (Σακέλλης, 2002, σελ.765 επ.). Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να διευκρινιστεί η έννοια της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου. Λαμβάνοντας υπόψη τις ραγδαίες μεταβολές που πραγματοποιούνται στην τεχνολογία και το ηλεκτρονικό λογισμικό συνάγεται το συμπέρασμα ότι τα άυλα στοιχεία είναι ευαίσθητα σε τεχνολογική απαξίωση. Κατ' επέκταση, το Πρότυπο ορίζει ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου στοιχείου δεν πρέπει να υπερβαίνει τα είκοσι έτη από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο τέθηκε σε χρήση.

Όσον αφορά τις μεθόδους απόσβεσης, το Πρότυπο αναφέρει τις εξής που μπορούν να τίθενται σε εφαρμογή :

- Ø Η σταθερή μέθοδος.
- Ø Η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου.
- Ø Η μέθοδος της μονάδας παραγωγής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέγει και να εφαρμόζει εκείνη τη μέθοδο απόσβεσης που έρχεται σε συμφωνία με το πρόγραμμα, με βάση το οποίο θα αναλύσει τα οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το άυλο στοιχείο. Σε περίπτωση που το συγκεκριμένο πρόγραμμα δεν μπορεί να καθοριστεί με αξιόπιστο τρόπο, πρέπει να χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος.

Η δαπάνη της απόσβεσης πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως. Ωστόσο, ενδέχεται κάποιο άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο να απαιτεί η δαπάνη αυτή να περιλαμβάνεται στη λογιστική αξία ενός άλλου περιουσιακού στοιχείου.

Το Πρότυπο επιτρέπει να γίνεται αναθεώρηση τόσο της περιόδου απόσβεσης όσο και της μεθόδου απόσβεσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Ειδικότερα, η περίοδος της απόσβεσης θα πρέπει να αναθεωρείται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Αν προκύπτει διαφορά στην αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου σε σχέση με τις προηγούμενες εκτιμήσεις, τότε πρέπει να μεταβάλλεται η περίοδος της απόσβεσης. Επίσης, η μέθοδος της απόσβεσης πρέπει να μεταβάλλεται όταν έχει υπάρξει ουσιώδης μεταβολή στο πρόγραμμα των αναμενόμενων οικονομικών ωφελειών από το περιουσιακό στοιχείο. Οι μεταβολές στην περίοδο και τη μέθοδο της απόσβεσης αποτελούν μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων και η δαπάνη της απόσβεσης πρέπει να αναπροσαρμόζεται τόσο για την τρέχουσα όσο και για τις μελλοντικές χρήσεις (ανάλυση στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8).

3.15.9. Αποσύρσεις και Διαθέσεις

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να διαγράφεται κατά την πώληση ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την ιδιοχρησιμοποίηση ή την επακολουθούσα πώλησή του. Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος πώλησης και της λογιστικής αξίας είναι το καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία), το οποίο πρέπει να καταχωρείται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων. Σε περιπτώσεις ανταλλαγής όμοιων άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν προκύπτει κέρδος ή ζημία (Σακέλλης, 2002, σελ.773).

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποσύρεται και κρατείται για διάθεση, απεικονίζεται στη λογιστική του αξία κατά την ημερομηνία της απόσυρσης. Η επιχείρηση πρέπει να εξετάζει το περιουσιακό στοιχείο για απομείωση στο τέλος κάθε οικονομικού έτους και να καταχωρεί κάθε ζημία απομείωσης (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 «Απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων»).

3.15.10. Γνωστοποιήσεις

Οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης θα πρέπει να περιέχουν τις ακόλουθες πληροφορίες αναφορικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία : (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, 1999, σελ.48 επ.)

- ∅ Τις ωφέλιμες ζωές ή τους συντελεστές απόσβεσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- Ø Τις μεθόδους απόσβεσης.
- Ø Τη λογιστική αξία πριν τη διενέργεια των αποσβέσεων και τη σωρευμένη απόσβεση (μαζί με τις σωρευμένες ζημίες απομείωσης) κατά την έναρξη και το τέλος της χρήσης.
- Ø Μια συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την έναρξη και τη λήξη της χρήσεως που να δείχνει : αυξήσεις ή μειώσεις λόγω αναπροσαρμογών, αποσύρσεις και διαθέσεις, ζημίες απομείωσης, μεταβολές στη λογιστική αξία κατά τη διάρκεια της χρήσεως.
- Ø Τους λόγους απόσβεσης ενός στοιχείου σε περίοδο μεγαλύτερη των είκοσι (20) ετών.
- Ø Την ύπαρξη και τις λογιστικές αξίες εκείνων των στοιχείων των οποίων ο τίτλος κυριότητας είναι υπό όρους και των στοιχείων που είναι ενεχυριασμένα σε εξασφάλιση υποχρεώσεων.
- Ø Το ποσό έρευνας και ανάπτυξης που καταχωρήθηκε ως έξοδο κατά της διάρκεια της χρήσεως.

Ειδικά, όταν πρόκειται για άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία απεικονίζονται στην πραγματική αξία, δηλαδή με βάση την εναλλακτική μέθοδο, πρέπει να γνωστοποιούνται :

- Ø Η ημερομηνία ισχύος της αναπροσαρμογής.
- Ø Η λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων στοιχείων.
- Ø Η λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων στοιχείων που θα προέκυπτε αν εφαρμοζόταν η βασική μέθοδος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

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

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

3.15.11. Βασικές Διαφορές με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.)

Δ.Λ.Π.38	Ε.Γ.Λ.Σ.
1. Το Πρότυπο θέτει σαφή κριτήρια για την καταχώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου : αναγνωρισιμότητα, έλεγχος από την επιχείρηση, εισροή οικονομικών ωφελειών.	1. Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι καταχωρούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτώνται από τρίτους, ενώ τα δημιουργούμενα από τρίτους καταχωρούνται εφόσον πραγματοποιούνται έξοδα για τη δημιουργία τους.
2. Η αποτίμηση των άυλων	2. Τέτοιος λογιστικός χειρισμός

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

<p>στοιχείων μπορεί να γίνει στην πραγματική τους αξία κατά την εναλλακτική μέθοδο του Προτύπου. Προβλέπεται, δηλαδή, η δυνατότητα αναπροσαρμογής των άυλων στοιχείων στην πραγματική τους αξία.</p>	<p>δεν προβλέπεται.</p>
<p>3. Το Πρότυπο ορίζει ότι η απόσβεση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, η οποία δεν μπορεί να υπερβεί την 20ετία από την ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο προς χρήση.</p>	<p>3. Τα άυλα στοιχεία αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς τους, είτε, σε περίπτωση που το άυλο στοιχείο έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας. Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης (π.χ. έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης) αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησή τους είτε τμηματικά και ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη.</p>
<p>4. Η εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία δεν καταχωρείται ως</p>	<p>4. Η υπεραξία της επιχείρησης (goodwill) αποσβένεται είτε</p>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

<p>περιουσιακό στοιχείο, αλλά βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως.</p>	<p>εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα 5 έτη.</p>
<p>5. Η μέθοδος και η περίοδος της απόσβεσης μπορούν να αναθεωρηθούν υπό ορισμένες προϋποθέσεις.</p>	<p>5. Δεν παρέχεται η δυνατότητα αναθεώρησης τόσο της μεθόδου όσο και της περιόδου της απόσβεσης.</p>
<p>6. Σύμφωνα με το Πρότυπο, η επιχείρηση ταξινομεί τις δαπάνες που πραγματοποιούνται σε δύο (2) φάσεις: έρευνας και ανάπτυξης προκειμένου να εκτιμήσει αν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο ικανοποιεί τα κριτήρια για καταχώριση.</p>	<p>6. Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν κάνει διαχωρισμό μεταξύ του κόστους της φάσης της έρευνας και του κόστους της φάσης της ανάπτυξης. Το κόστος και των δύο φάσεων χαρακτηρίζεται ως κόστος ανάπτυξης όταν διαπιστωθεί από τις έρευνες ότι προέκυψε κάποιο άυλο περιουσιακό στοιχείο.</p>
<p>7. Οι ακόλουθοι λογαριασμοί εξόδων πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσεως που πραγματοποιούνται :</p> <ul style="list-style-type: none">• Έξοδα ίδρυσης και	<p>7. Οι προαναφερόμενοι λογαριασμοί είναι λογαριασμοί εξόδων πολυετούς απόσβεσης.</p>

<p>πρώτης εγκατάστασης.</p> <ul style="list-style-type: none">• Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων (π.χ. φόρος μεταβίβασης ακινήτων, συμβολαιογραφικά έξοδα).• Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις παγίων στοιχείων.• Έξοδα αναδιοργάνωσης.• Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου.• Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων.	
---	--

3.15.12. Βιβλιογραφία

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- α Βρουστούρης Π., «Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν εσωτερικώς από τις εταιρείες παραγωγής λογισμικού», Λογιστής, τεύχ.576, Μάρτιος 2003, (δ)

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

- α Γιαννόπουλος Α., «Δημιουργία εταιρικής αξίας μέσω των άυλων στοιχείων», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ.22.208, Απρίλιος 2003

- α Καββαδίας Λ., «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα 2003

- α Σακέλλης Ε., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002, τ. Α΄

- α Σύμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38», 1999

3.16. Βιβλιογραφία 3^{ου} Κεφαλαίου

- α Αληφαντής Γ., «Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας βάσει του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12», Λογιστής, τεύχ. 573, Δεκέμβριος 2002, (α)
- α Αληφαντής Γ., «Η λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ. 22.101, Δεκέμβριος 2002, (β)
- α Αρτίκης Γ., «Χρηματοοικονομική Διοίκηση – Αποφάσεις χρηματοδοτήσεων», εκδ. Α. Σταμούλης, Αθήνα – Πειραιάς 1996
- α Βρουστούρης Π., «Μεταβολές (αλλαγές) λογιστικών αρχών ή μεθόδων και λογιστικών εκτιμήσεων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, τεύχ.564, Μάρτιος 2002, (β)
- α Βρουστούρης Π., «Οι λογιστικές εκτιμήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, τεύχ.565, Απρίλιος 2002, (γ)
- α Βρουστούρης Π., «Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν εσωτερικώς από τις εταιρείες παραγωγής λογισμικού», Λογιστής, τεύχ.576, Μάρτιος 2003, (δ)
- α Γεωργίου Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS», εκδ. Σάκκουλα Α.Ε., Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- α Γιαννόπουλος Α., «Δημιουργία εταιρικής αξίας μέσω των άυλων στοιχείων», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ.22.208, Απρίλιος 2003

- α Καββαδίας Λ., «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα 2003

- α Κοτσιλίνης Κ., «Τι αλλάζει στους ισολογισμούς μετά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Η Καθημερινή, ειδική έκδ., 13 Απριλίου 2003

- α Λεβέντης Σ., «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π. 1)», Account, τεύχ. 286, 14 – 20 Φεβρουαρίου 2003, (α)

- α Λεβέντης Σ., «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π. 1)», Account, τεύχ. 287, 21 – 27 Φεβρουαρίου 2003, (β)

- α Λεβέντης Σ., «Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», Account, τεύχ. 261, 19 – 25 Ιουλίου 2002, (γ)

- α Λεβέντης Σ., «Συμβάσεις κατασκευής έργων – Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11», Account, τεύχ. 280, 3 – 9 Ιανουαρίου 2003, (δ)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- α Λεβέντης Σ., «Συμβάσεις κατασκευής έργων – Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11», Account, τεύχ. 281, 10 – 16 Ιανουαρίου 2003, (ε)

- α Λεβέντης Σ., «Συμβάσεις κατασκευής έργων – Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11», Account, τεύχ. 282, 17 – 23 Ιανουαρίου 2003, (ζ)

- α Λεβέντης Σ., «Έσοδα με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18», Account, τεύχ. 274, 15 – 21 Νοεμβρίου 2002, (η)

- α Ξένος Χ., «Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», εκδ. Ipirotiki software & publications, Αθήνα 1999

- α Σακέλλης Ε., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002, τ. Α΄

- α Σιμωνετάτος Α., «Σύντομη παρουσίαση των κυριότερων διαφορών μεταξύ ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Account, τεύχ. 256, 14 – 20 Ιουνίου 2002, (β)

- α Σιμωνετάτος Α., «Σύντομη παρουσίαση των κυριότερων διαφορών μεταξύ ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Account, τεύχ. 257, 21 – 27 Ιουνίου 2002, (γ)

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2», 1998

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- α Σώμα Ορκωτών Λογιστών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7», 1998

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 10», 1998

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11», 1998

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12», 1998

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 15», 1998

- α Σώμα Ορκωτών Λογιστών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17», 1998

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18», 1998

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38», 1999

- α Φίλος Γ., «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι κύριες διαφορές τους από την ελληνική νομοθεσία», Λογιστής, τεύχ. 553, Απρίλιος 2001, (α)

- α Φίλος Γ., «Συμβάσεις κατασκευής έργων και παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα No 11 & No 31», Λογιστής, τεύχ.564, Μάρτιος 2002, (β)

- α Duckman T.R. & Davis C.J. & Ducks R.E., «Intermediate Accounting», ed. Mc Graw – Hill, 5th ed., International Edition 2001

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

- α Epstein B.J. & Mirza A.A., "Interpretation and application of International Accounting Standards", International Edition 2002

- α Garrison R.H. & Noreen E.W., "Managerial Accounting", ed. Mc Graw – Hill, 9th ed., International Edition 2000

- α Site : www.hba.gr/7logistica/index7.htm, (δ)

- α Site : www.iasb.org.uk/docs/ifricpapers/200304n.pdf, (ε)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ

4.1. Βασικά Σφάλματα κατά τη Μετατροπή

Η μετάβαση από τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα στα διεθνή αποτελεί μια δύσκολη και επίπονη διαδικασία, με δεδομένη τόσο την ελλιπή προετοιμασία των επιχειρήσεων όσο και τη σωρεία των αλλαγών που θα επιφέρει ο νέος τρόπος απεικόνισης των οικονομικών καταστάσεων. Κατά τις εργασίες μετατροπής των κατά ελληνικών λογιστικών προτύπων οικονομικών καταστάσεων σε κατά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οικονομικές καταστάσεις, είναι αναγκαίο να αντιμετωπιστούν ορισμένα σημεία με ιδιαίτερη προσοχή. Αυτό οφείλεται, κυρίως, στην πολυπλοκότητα των θεμάτων και τη μικρή έως και ανύπαρκτη εμπειρία των στελεχών, τα οποία καλούνται είτε να καταρτίσουν είτε να ελέγξουν τις εν λόγω εργασίες.

Στη συνέχεια του κεφαλαίου παρατίθενται ορισμένα βασικά λάθη, τα οποία είναι τα πλέον συνήθη κατά τη μετατροπή και τα οποία συνίστανται να αποφεύγονται από τους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων : (Φίλος, 2003γ, σελ.34 – 38)

- ∅ Χρησιμοποίηση μη επίκαιρης έκδοσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων : Είναι πολύ σημαντικό να χρησιμοποιούνται οι πλέον επίκαιρες εκδόσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, δεδομένου ότι σε αντίθετη περίπτωση οι συνέπειες θα είναι ιδιαίτερα δυσάρεστες. Αξίζει να επισημανθεί ότι υπάρχουν ήδη αρκετά από τα ισχύοντα Πρότυπα που εξετάζονται από την Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για αναθεώρηση.

- ∅ Λανθασμένος υπολογισμός των αποσβέσεων : Σε περίπτωση που τα πάγια παρακολουθούνται σε δύο διαφορετικά μητρώα παγίων (το ένα κατά τα εγχώρια και το άλλο κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα), εξασφαλίζεται ο σωστός υπολογισμός των αποσβέσεων. Βέβαια, απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η σωστή αρχική καταχώριση της αρχικής αξίας των παγίων και η βάσιμη εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής τους. Σε αντίθετη περίπτωση, πρέπει να υπολογιστεί η διαφορά των αποσβέσεων μεταξύ των ελληνικών προτύπων, όπως έχουν καταχωρηθεί, και των διεθνών, όπως θα έπρεπε να είχαν καταχωρηθεί.

- ∅ Λανθασμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων : Ας υποθεθεί ότι μια επιχείρηση έχει δύο χαρτοφυλάκια χρεογράφων, όπου οι αξίες κτήσεως και οι τρέχουσες αξίες δημιουργούν διαφορές για κάθε επιμέρους τίτλο. Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Χαρτοφυλακίου των Διαθεσίμων προς πώληση (έστω ζημία €5.000) πρέπει να καταχωρηθεί στα αποτελέσματα της χρήσεως.

Επίσης, η διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Επενδυτικού Χαρτοφυλακίου (έστω ζημία €6.200) καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια, ύστερα από επιλογή της επιχείρησης.

Έστω ότι ένας από τους τίτλους, ο οποίος δημιουργεί διαφορά αποτίμησης ίση με €5.500, περιλαμβάνεται εκ παραδρομής σε λανθασμένο χαρτοφυλάκιο. Το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι διαφοροποίηση τόσο στα αποτελέσματα χρήσεως όσο και στα ίδια κεφάλαια. Συγκεκριμένα, η επιχείρηση θα καταχωρήσει στα αποτελέσματα χρήσεως τη διαφορά από την αποτίμηση του Χαρτοφυλακίου των Διαθεσίμων προς πώληση (ζημία €10.500) και στα ίδια κεφάλαια τη διαφορά από την αποτίμηση του Επενδυτικού Χαρτοφυλακίου της (ζημία €700).

∅ Διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση από διαφορετικές εταιρείες του ομίλου: Ο ενοποιημένος ισολογισμός εμφανίζει όλα τα περιουσιακά στοιχεία των ενοποιούμενων εταιρειών ως εάν αυτά ανήκαν στη μητρική εταιρεία. Δεν είναι, συνεπώς, αποδεκτό ο λογιστικός χειρισμός μιας εταιρείας σε διάφορα θέματα, όπως π.χ. στη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων, να είναι διαφορετικός από τον αντίστοιχο μιας άλλης εταιρείας του ομίλου, ακόμη και αν πρόκειται για δύο χειρισμούς αποδεκτούς από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Αξίζει να αναφερθεί ότι για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε συγκεκριμένους κλάδους υπάρχουν και άλλα σημεία που είναι πιθανόν να οδηγήσουν σε λογιστικά σφάλματα.

4.2. Προβλήματα από τη Μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Η μετάβαση των επιχειρήσεων από τα ελληνικά στα διεθνή λογιστικά πρότυπα αναμένεται να προκαλέσει μια σειρά από πολύπλοκα προβλήματα. Είναι χαρακτηριστική η εκτίμηση που διατυπώνουν μεγάλες εταιρείες ορκωτών ελεγκτών ότι κατά τον πρώτο χρόνο εφαρμογής τους θα επέλθει σημαντική μείωση της καθαρής λογιστικής θέσης αρκετών επιχειρήσεων, καθώς θα επιβαρυνθεί από τις αρχικές διαφορές μετασχηματισμού. Η νομοθετική ρύθμιση για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας δεν έχει σαφή πρόβλεψη για τον τρόπο χειρισμού των αρχικών διαφορών μετασχηματισμού. Με δεδομένο ότι η πρώτη χρήση εφαρμογής τους στη χώρα μας είναι η χρήση 2004, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να αναμορφώσουν και τα στοιχεία της χρήσης 2003 ούτως ώστε να τα καταστήσουν συγκρίσιμα με εκείνα της χρήσης 2004. Ως άμεση συνέπεια αναφέρεται η επί το χείρον μεταβολή των βασικών αριθμοδεικτών των εν λόγω επιχειρήσεων. Εκτός, όμως, από την αξία της καθαρής θέσης, οι αλλαγές θα ασκήσουν επίδραση στην αξία των περιουσιακών στοιχείων καθώς και στην προ και μετά φόρων κερδοφορία (π.χ. ζημίες αντί για κέρδη), όποτε ενδεχομένως να τεθεί θέμα περί διανομής κερδών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ

Από την πλευρά των συντακτών των οικονομικών καταστάσεων, είναι δύσκολο να καταρτίσουν τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα εθνικά λογιστικά πρότυπα των χωρών που διατηρούν θυγατρικές επιχειρήσεις, με βάση τα αντίστοιχα της χώρας που έχουν την έδρα τους και, ενδεχομένως, με βάση τα λογιστικά πρότυπα των χωρών στις οποίες οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Οι διαφορές που εντοπίζονται δημιουργούν τεράστιο χρηματοοικονομικό κόστος για τη σύνταξη και τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Πολύ περισσότερο, μπορεί να οδηγήσουν τις μητρικές (holdings) εταιρείες σε λανθασμένες αποφάσεις. Αυτό ενδέχεται να συμβεί εάν μια θυγατρική τους εμφανίζει κέρδη όταν κριθεί με τα εγχώρια πρότυπα, ενώ όταν κριθεί με τα πρότυπα της μητρικής εμφανίζει ζημία.

Ένα περαιτέρω πρόβλημα θα απασχολήσει ένα μικρό ποσοστό ελληνικών επιχειρήσεων που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους με βάση τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα (U.S. G.A.A.P.). Το πρόβλημα έγκειται στο κατά πόσο θα εξαιρεθούν για μια εύλογη χρονική περίοδο από την άμεση εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Σχετική πρόβλεψη επί του θέματος υφίσταται στην κοινοτική νομοθεσία, η οποία επιτρέπει στις συγκεκριμένες επιχειρήσεις να προσαρμοστούν στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από τη χρήση 2007.

Όσον αφορά τους επενδυτές – χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, παραμένει αναπάντητο το ερώτημα αν οι διαφορές στα συστήματα λογιστικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών αποτελούν σημαντικό παράγοντα αποθάρρυνσης της προσέλκυσης επενδυτικών

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ

κεφαλαίων, παραπληροφόρησης και κατάχρησης της αγοράς (market abuse). Οι διαφορές στα λογιστικά πρότυπα μεταξύ των αγορών και στην αποκάλυψη πληροφοριών μπορούν να αποτελέσουν αιτία αποθάρρυνσης των ιδιωτικών επενδυτών ή των διαχειριστών συλλογικών κεφαλαίων. Τα αποτελέσματα που θα επέλθουν είναι η καθίζηση της συναλλακτικής δραστηριότητας και της αναπτυξιακής δυναμικής των εταιρειών και η συρρίκνωση των καλών επενδυτικών ευκαιριών (Στεργίου, 2002, σελ.48 – 50).

Ένα από τα πλέον σπουδαία ζητήματα που πρέπει να λυθεί είναι ο τρόπος προσδιορισμού της εύλογης αξίας (fair value) ενός περιουσιακού στοιχείου (Κλαυδιανός – Τσατσουλή, 2002, σελ.7 – 11). Η δυσκολία φαίνεται να είναι η πολυπλοκότητα των προτύπων που εισάγουν την έννοια της εύλογης / πραγματικής αξίας σε αντικατάσταση της μεθόδου του ιστορικού κόστους. Συγκεκριμένα, με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα πραγματοποιείται υπολογισμός της τρέχουσας αξίας του από ειδικό εκτιμητή και δεν θα ισχύει ο ιστορικός τρόπος υπολογισμού. Το ζήτημα αυτό είναι ιδιαίτερα σοβαρό, διότι οι αξίες που θα προκύψουν με το νέο σύστημα θα είναι πολύ υψηλότερες.

Επιπλέον, παρουσιάζονται προβλήματα που συνδέονται με τις επιπτώσεις της εφαρμογής των διεθνών προτύπων σε ορισμένους ευαίσθητους κλάδους της ελληνικής οικονομίας. Εξαιτίας των ειδικών χαρακτηριστικών τους, η προσαρμογή σε αυτούς τους κλάδους παρουσιάζει δυσκολίες. Στην κατηγορία των ευαίσθητων κλάδων υπάγονται, κυρίως, οι τράπεζες, οι ασφαλιστικές εταιρείες και οι τεχνικές εταιρείες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ

Ειδικότερα, ένα από τα κύρια προβλήματα που έρχεται στην επιφάνεια αφορά τις μεγάλες διακυμάνσεις των κερδών των τραπεζών, ανάλογα με την πορεία των χρηματιστηριακών αγορών και των αγορών ομολόγων. Εκτιμάται ότι αν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονταν την τελευταία διετία, οι ελληνικές και οι ευρωπαϊκές τράπεζες θα κατέγραφαν πολύ μεγαλύτερη μείωση κερδών και σε ορισμένες περιπτώσεις και ζημίες στους ισολογισμούς τους. Πράγματι, οι ελληνικές τράπεζες κατέγραψαν μόνο την απώλεια κερδών που είχαν τα προηγούμενα χρόνια από την πώληση μετοχών και ομολόγων σε υψηλότερες τιμές ή την απώλεια που είχαν από παράπλευρες χρηματιστηριακές εργασίες (προμήθειες για αναδοχές ή για αμοιβαία κεφάλαια). Εντούτοις, δεν κατέγραψαν απώλειες από τη μείωση του χαρτοφυλακίου των μετοχών τους, καθώς με βάση τα ελληνικά πρότυπα είναι υποχρεωμένες να καταγράφουν τέτοιες απώλειες μόνο στην περίπτωση που η τρέχουσα αξία των μετοχών τους είναι μικρότερη από την αξία κτήσης τους.

Ένα επόμενο πρόβλημα που επηρεάζει τον τραπεζικό κλάδο είναι η αποτίμηση των ακινήτων και των χρεογράφων σε τρέχουσες τιμές. Η πρώτη περίπτωση θα καταλήξει σε σημαντικές υπεραξίες, ενώ η δεύτερη θα οδηγήσει σε απομείωση των χρεογράφων, με δεδομένη την κατάσταση στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

Οξύτερα προβλήματα αντιμετωπίζουν οι ασφαλιστικές εταιρείες σε ελληνικό και σε ευρωπαϊκό επίπεδο, οι οποίες δέχθηκαν καίρια πλήγματα από την παρατεταμένη χρηματιστηριακή κρίση (site, ζ). Το μοντέλο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όπως εμφανίζεται σήμερα, δεν μπορεί να εφαρμοστεί

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ

στις ασφαλιστικές εταιρείες, διότι «δεν λαμβάνει υπόψη τις ιδιαιτερότητες του αντικειμένου δραστηριότητάς τους και τις ιδιορρυθμίες της συγκεκριμένης αγοράς», σύμφωνα με πηγές του κλάδου. Η άποψη αυτή στηρίζεται στο γεγονός ότι οι ασφαλιστικές εταιρείες αναλαμβάνουν κινδύνους και κάνουν υπολογισμούς με βάση τις πιθανότητες (θα συμβεί ή όχι το γεγονός, θα επέλθει ή όχι ο κίνδυνος). Επίσης, το προϊόν της ασφαλιστικής εταιρείας δεν απευθύνεται σε δευτερογενή αγορά – π.χ. ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν μπορεί να πωληθεί από τον κάτοχό του σε κάποιον άλλο – και ως εκ τούτου επιβάλλεται η διαφορετική αντιμετώπισή της από τις υπόλοιπες εμπορικές επιχειρήσεις.

Δύο από τις κυριότερες αλλαγές που θα επέλθουν στον ασφαλιστικό κλάδο με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αφορούν στον υπολογισμό των αξιών των ακινήτων και στον υπολογισμό των αξιών των μετοχών. Ως προς την πρώτη αλλαγή, οι αποτιμήσεις των ακινήτων θα γίνονται βάσει των εμπορικών τους αξιών και όχι βάσει των αντικειμενικών, όπως προβλέπει η σχετική ρύθμιση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών. Από το καθεστώς αυτό αναμένεται να υπάρξουν τεράστια οφέλη για τον κλάδο καθώς θα βελτιωθούν οι τοποθετήσεις των ασφαλιστικών εταιρειών σε ακίνητα. Παράλληλα, αλλαγές θα υπάρξουν και στην αποτίμηση των μετοχών, όπου αναμένεται να ισχύσουν δύο ταχύτητες. Η πρώτη θα αφορά στις τοποθετήσεις σε ασφαλιστικά προϊόντα ζωής όπου η αποτίμηση των μετοχών αυτών θα γίνεται με βάση την τιμή κτήσης τους. Η δεύτερη θα αφορά στις τοποθετήσεις σε προϊόντα των γενικών ασφαλειών, όπως του κλάδου πυρός, όπου οι αποτιμήσεις θα γίνονται με βάση την τρέχουσα τιμή (Τσούλος, 2002, σελ.34).

Στις τεχνικές εταιρείες αναμένεται να προκύψουν τουλάχιστον δύο προβλήματα από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Το πρώτο είναι φορολογικής φύσεως. Οι τεχνικές εταιρείες δεν φορολογούνται όπως οι υπόλοιπες εισηγμένες ανώνυμες εταιρείες, αλλά το φορολογητέο εισόδημα προκύπτει περίπου τεκμαρτά. Ο συγκεκριμένος τρόπος φορολόγησης θα είναι δύσκολο να συνεχιστεί και θα πρέπει να εναρμονιστεί με τον αντίστοιχο για τις ανώνυμες εταιρείες. Το δεύτερο ζήτημα σχετίζεται με το χρονικό διάστημα κατά το οποίο θα πρέπει να αναγνωρίζεται το «προϊόν» ως έσοδο για την εταιρεία που το παράγει.

4.3. Έρευνα για τα Προβλήματα από τη Διαδικασία Σύγκλισης

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να παρουσιαστούν τα αποτελέσματα μιας έρευνας που διεξήγαγαν και δημοσίευσαν έξι (6) μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες (BDO, Deloitte Touch Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, Pricewaterhouse Coopers) σχετικά με τα σημαντικά προβλήματα που αναφέρονται από τη διαδικασία σύγκλισης των εθνικών με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (Σιμωνετάτος, 2003, σελ.15 – 18).

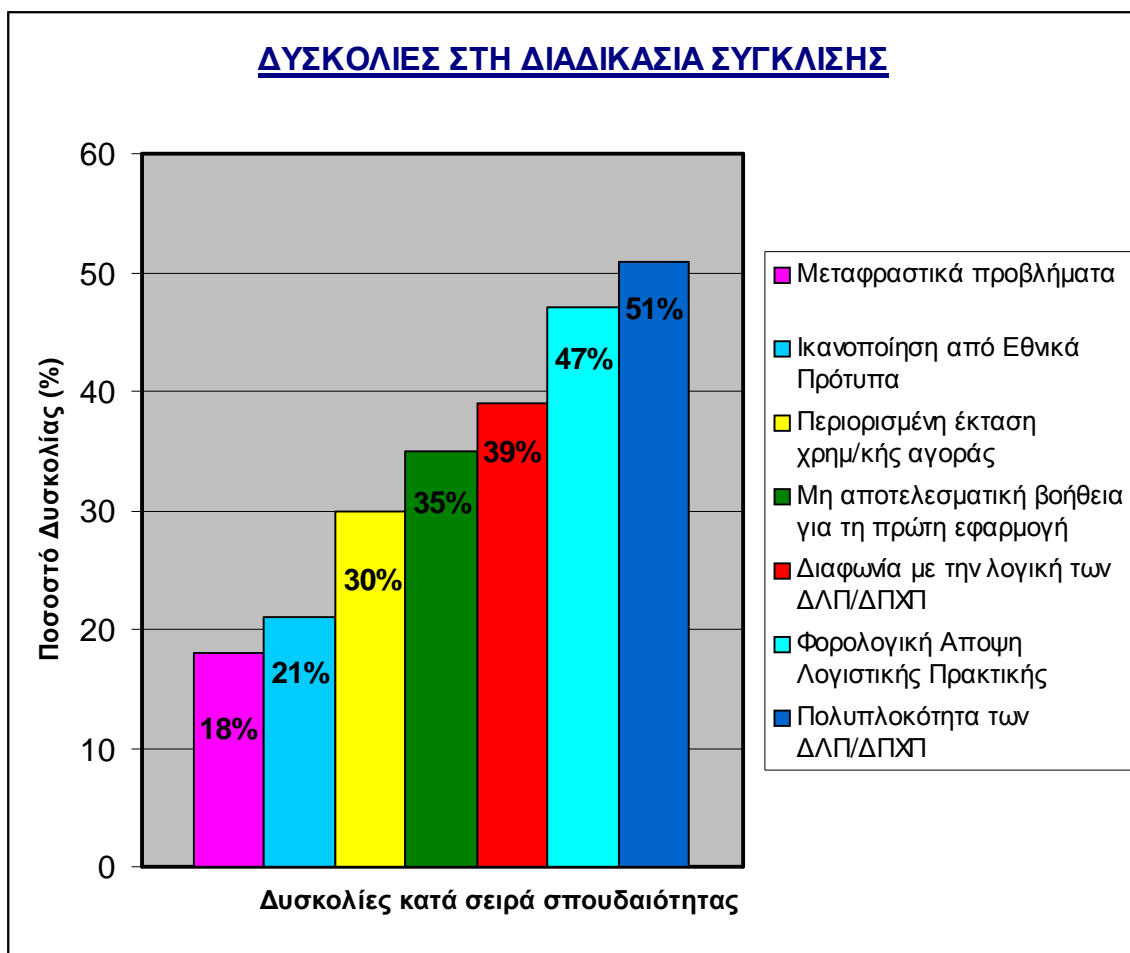
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ

Η έρευνα στοχεύει σε εισηγμένες επιχειρήσεις 59 χωρών ^[*] και ζητά, μεταξύ άλλων, απάντηση στο ερώτημα : «Ποιες δυσκολίες έχουν αντιμετωπιστεί έως σήμερα και ποια είναι τα εμπόδια για περαιτέρω σύγκλιση ;»

Η έρευνα διαπιστώνει τις εξής, κατά σειρά σπουδαιότητας, δυσκολίες :

- ∅ Πολυπλοκότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων : 51% των χωρών
- ∅ Φορολογική άποψη της λογιστικής πρακτικής : 47%
- ∅ Διαφωνία με τη λογική σημαντικών προτύπων : 39%
- ∅ Μη αποτελεσματική βοήθεια για την πρώτη εφαρμογή : 35%
- ∅ Περιορισμένης έκτασης χρηματιστηριακή αγορά : 30%
- ∅ Ικανοποίηση από τα υφιστάμενα εθνικά πρότυπα : 21%
- ∅ Μεταφραστικά προβλήματα : 18%

[*] Μεταξύ των 59 χωρών που συμμετέχουν στην έρευνα περιλαμβάνονται όλες οι ανεπτυγμένες χώρες, δηλαδή οι 25 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι ΗΠΑ, ο Καναδάς, η Ρωσία, η Κίνα, η Ιαπωνία, η Αυστραλία, καθώς και πολλές αναπτυσσόμενες χώρες, όπως π.χ. το Περού και η Κένυα.



4.4. Βιβλιογραφία

- α Κλαυδιανός Π. & Τσατουλή Α., «Ασπίδα για επενδυτές και μετόχους τα νέα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Η Καθημερινή, Ιούλιος 2002
- α Σιμωνετάτος Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα : Δυσκολίες και προοπτικές, διαπιστώσεις διεθνούς έρευνας», Account, τεύχ.299, 23 – 29 Μαΐου 2003
- α Στεργίου Λ., «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποφέρουν εισροή κεφαλαίων», Οικονομικός Ταχυδρόμος, τεύχ.31, Αύγουστος 2002
- α Τσούλος Π., «Πονοκέφαλος στις ασφαλιστικές από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ. 22.101, Δεκέμβριος 2002
- α Φίλος Γ., «Τα δέκα πλέον συνήθη σφάλματα στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Λογιστής, τεύχ.574, Ιανουάριος 2003, (γ)
- α Site : www.naftemporiki.gr/news/static/02/10/29/255424.htm, (ζ)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

**ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

5.1. Οι απαραίτητες προϋποθέσεις

Το σοβαρό θέμα της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων απασχολεί τις αρμόδιες υπηρεσίες του υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, τον Σύνδεσμο Ελλήνων Βιομηχάνων (Σ.Ε.Β.), τις εισηγμένες επιχειρήσεις, τις ελεγκτικές εταιρείες και άλλες επαγγελματικές κατηγορίες. Τα προβλήματα που έρχονται στην επιφάνεια με την εφαρμογή τους είναι οξύτατα και, ως εκ τούτου, είναι ανάγκη να ληφθούν ορισμένα κατάλληλα μέτρα για την ανώδυνη και αποτελεσματική υιοθέτησή τους.

Για να υπάρξουν θετικά αποτελέσματα από την εφαρμογή των προτύπων, θα πρέπει να υπάρξει έγκαιρη ενημέρωση των επιχειρήσεων, αλλά και του ελεγκτικού μηχανισμού επί των συγκεκριμένων δεδομένων και ειδικά αυτών που θα καθοριστούν από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Στην αντίθετη περίπτωση, η σκοπιμότητα της εφαρμογής τους δεν θα εξυπηρετηθεί^[*] και οι επιχειρήσεις θα αναγκάζονται να προσαρμόζονται στα νέα δεδομένα που θα προκύπτουν, με ισχυρό οικονομικό κόστος.

^[*] Οι λόγοι εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αναλύονται στο 1^ο κεφάλαιο και συγκεκριμένα στην §1.3.1.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων απαιτεί επιμόρφωση του υφιστάμενου ανθρώπινου δυναμικού των επιχειρήσεων. Πράγματι, το ανθρώπινο δυναμικό θα πρέπει να διαθέτει εξειδικευμένες γνώσεις όχι μόνο λογιστικής, αλλά και χρηματοοικονομικής ανάλυσης και διοικητικής λογιστικής. Ο βασικός σκοπός αυτής της εκπαίδευσης του προσωπικού είναι η δυνατότητα από πλευράς του να αντιμετωπίσει τις προκλήσεις της νέας λογιστικής, η οποία καθιερώνει μια νέα αντίληψη στην απεικόνιση της οικονομικής θέσης των επιχειρήσεων (κατάργηση της αρχής του ιστορικού κόστους και καθιέρωση της λογικής των τρεχουσών αξιών) (site, η).

Εξίσου απαραίτητος για την ομαλή μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ο ρόλος των ειδικών συμβούλων των επιχειρήσεων. Ανάμεσα στα εφόδια που θα πρέπει να διαθέτουν συγκαταλέγονται η επαρκής ακαδημαϊκή και επαγγελματική εμπειρία στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα νέα πρότυπα.

Επιπλέον, βασική προϋπόθεση για την ομαλή εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί η ύπαρξη εξωτερικών συνεργατών για τις επιχειρήσεις. Ειδικότερα, οι διοικήσεις των επιχειρήσεων θα πρέπει να αναπτύξουν ένα δίκτυο μόνιμων εξωτερικών συνεργατών – συμβούλων, όπως αναλογιστές, ανεξάρτητους και αναγνωρισμένους εκτιμητές περιουσιακών στοιχείων. Οι εν λόγω συνεργάτες θα πρέπει να είναι σε θέση να προσφέρουν σε τακτή βάση τα απαραίτητα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων στοιχεία και, γενικά, να πιστοποιούν ότι οι παρεχόμενες πληροφορίες είναι έγκυρες και συμμορφώνονται προς τα πρότυπα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η χρησιμοποίηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προϋποθέτει και τον κατάλληλο σχεδιασμό υποστήριξής τους από τα μηχανογραφικά συστήματα των επιχειρήσεων. Τα νέα πρότυπα απαιτούν κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες αναφορικά με τους τομείς δραστηριότητας των επιχειρήσεων (π.χ. πλήρης ανάλυση κερδοφορίας και χρησιμοποιούμενου ενεργητικού ανά βασικό τομέα δραστηριότητας), τις αποτιμήσεις χρηματοοικονομικών μέσων, τη λογιστική αντιμετώπιση των χρηματοδοτικών μισθώσεων, την παράπλευρη – εφόσον χρειάζεται – ανάπτυξη μητρώων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Οι πληροφορίες αυτές προϋποθέτουν έγκαιρο σχεδιασμό και αναβάθμιση της υφιστάμενης μηχανογραφικής υποδομής τους (Παπάζογλου, σελ.10).

Μια πρόσθετη σημαντική παράμετρος που θα πρέπει να ληφθεί υπόψη αφορά στις επιχειρήσεις που έχουν θυγατρικές στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και ιδιαίτερα σε χώρες με διαφορετικά λογιστικά πρότυπα. Είναι ανάγκη οι εν λόγω επιχειρήσεις να προχωρήσουν σε έγκαιρη ανάπτυξη της υποδομής τους που θα τους προσφέρει τη λήψη οικονομικών στοιχείων σε μορφή που επιτρέπει τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Επίσης, δημιουργείται επιτακτική ανάγκη για τροποποίηση της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και ιδιαίτερα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.). Η φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να αναπροσαρμοστεί προκειμένου να περιοριστούν τα φορολογικά αντικίνητρα που ανακύπτουν από τις ισχύουσες

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

διατάξεις με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η προσαρμογή αυτή θα βοηθήσει εις τρόπον ώστε οι επιχειρήσεις να μην κινδυνεύουν από απρόσμενες φορολογικές επιβαρύνσεις, όπως π.χ. κατά τη λογιστικοποίηση υπεραξιών χαρτοφυλακίου, αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων (site, θ).

5.2. Βιβλιογραφία 5^{ου} Κεφαλαίου

- α Παπάζογλου Π., «Νέα εποχή στους ισολογισμούς των ελληνικών επιχειρήσεων», Ελευθεροτυπία, Ιούλιος 2002

- α Site : www.kerdos.gr/ec_home.asp?nodetype=15&id=23698 (η)

- α Site : www.naftemporiki.gr/news/static/02/09/11/243683.htm (θ)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΣΚΕΨΕΙΣ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης εκπονούνται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, της οποίας βασικός σκοπός αποτελεί η δημιουργία μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων. Η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει ως στόχο την εναρμόνιση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρουσιάζονται από τις επιχειρήσεις και, ως εκ τούτου, την ομοιόμορφη και ορθή πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Με αυτό τον τρόπο επιδιώκεται να διασφαλιστεί ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και, κυρίως, η αποτελεσματική λειτουργία των κεφαλαιαγορών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ανάμεσα στα πλεονεκτήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας συγκαταλέγονται η συγκρισιμότητα των μεγεθών, η ταχύτητα αξιολόγησης, η ακρίβεια των δεδομένων, η αποφυγή λανθασμένων εκτιμήσεων και η προσέλκυση διεθνούς πελατείας.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή καθιέρωσε την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τη χρήση 2005 για τις εισηγμένες σε οργανωμένες αγορές ευρωπαϊκές επιχειρήσεις. Η πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Αξιών εταιρείες θα γίνει με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της περιόδου 1/1/2004 –

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΣΚΕΨΕΙΣ

31/12/2004, εφόσον η διαχειριστική περίοδος λήγει την 31 Δεκεμβρίου, ή της περιόδου 1/7/2004 – 30/6/2004, εφόσον λήγει την 30 Ιουνίου. Με την προϋπόθεση ότι το προαναφερόμενο χρονικό όριο δεν θα μεταβληθεί, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα εφαρμόζονται υποχρεωτικά στη χώρα μας ένα χρόνο νωρίτερα από την υποχρεωτική εφαρμογή τους στα άλλα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στο σημείο αυτό αξίζει να αναφερθεί ότι τα περισσότερα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επανεξετάζονται αυτό το έτος (2003) από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και υπάρχει μεγάλη πιθανότητα αρκετά από αυτά να αναμορφωθούν σε καθοριστικό βαθμό. Αν συμβεί αυτό, η Ευρωπαϊκή Ένωση θα αναγκαστεί να αναθεωρήσει ολόκληρο το σχέδιο και το χρονοδιάγραμμα υιοθέτησης και εφαρμογής των Προτύπων.

Δεν θα πρέπει να παραληφθεί το γεγονός ότι έχουν εκφραστεί σοβαρές επιφυλάξεις και προβληματισμοί σε ό,τι αφορά δύο συγκεκριμένα λογιστικά πρότυπα (32 και 39), τα οποία αναφέρονται στις τράπεζες και τις ασφαλιστικές εταιρείες. Τα εν λόγω πρότυπα αναδεικνύουν ακανθώδη προβλήματα ως προς τις συνέπειες στους ισολογισμούς των επιχειρήσεων του χρηματοπιστωτικού τομέα. Είναι ήδη σε εξέλιξη, στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μια προσπάθεια αναμόρφωσης αυτών των δύο λογιστικών προτύπων με σκοπό να αποτραπούν οι σοβαρές επιδράσεις τους στην καθαρά θέση, κυρίως, των τραπεζών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΣΚΕΨΕΙΣ

Η λογιστική πρακτική έχει ως κύριο και παγκοσμίως αποδεκτό μέσο έκφρασης τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Συνήθως, η λογιστική πρακτική διαφέρει από χώρα σε χώρα και η διαφορά αυτή οφείλεται, κατά κύριο λόγο, στις λογιστικές αρχές που θεσπίζει κάθε χώρα και στο βαθμό απόκλισής τους από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Στην Ελλάδα η λογιστική πρακτική καθορίζεται από το κύριο λογιστικό πλαίσιο που δημιουργήθηκε με την εφαρμογή του νόμου Ν. 2190 / 1920 και του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου καθώς και των κλαδικών λογιστικών σχεδίων. Ωστόσο, υπάρχουν φορολογικές ή άλλες διατάξεις, οι οποίες επηρεάζουν σε σημαντικό βαθμό τη λογιστική πρακτική.

Οι διαφορές που προκύπτουν ακολουθώντας τη λογιστική πρακτική της ελληνικής νομοθεσίας σε σχέση με την τήρηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ιδιαίτερα σημαντικές και χρήζουν προσοχής. Οι διαφορές αυτές μπορούν να ενταχθούν στις εξής δύο κατηγορίες :

- ∅ Στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις και στις πληροφορίες που παρέχονται από αυτές.
- ∅ Στη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση συγκεκριμένων περιπτώσεων και γεγονότων.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα, ως νέου πλαισίου κατάρτισεως και παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων, θα συνοδεύεται από προβλήματα, όπως άλλωστε συμβαίνει με κάθε νέο θεσμό. Η πορεία για την επίλυσή τους απαιτεί την πραγματοποίηση κατάλληλων ενεργειών από την πλευρά των θεσμικών οργάνων του επιχειρηματικού κόσμου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΣΚΕΨΕΙΣ

(Σ.Ε.Β., Ε.Β.Ε.Α., κ.τ.λ.), της διοίκησης των επιχειρήσεων, του εργατικού δυναμικού, των εξωτερικών συνεργατών – συμβούλων. Πρόκειται για ένα δύσκολο εγχείρημα, το οποίο απαιτεί πολλή δουλειά, αρκετό χρόνο και ένα σχετικά μεγάλο κόστος για τις ελληνικές επιχειρήσεις.

Αναμφισβήτητα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συνεπάγονται σημαντικές αλλαγές στα έως σήμερα ισχύοντα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Οι αλλαγές αυτές είναι καινοτόμες για τα ελληνικά δεδομένα και χρειάζεται να αφομοιωθούν με ιδιαίτερη προσοχή από τις εισηγμένες επιχειρήσεις. Οι σημαντικές αυτές αλλαγές θα πρέπει να αποτελέσουν μεγάλη πρόκληση για τις ελληνικές επιχειρήσεις. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν και πρέπει να χρησιμοποιηθούν ως εργαλεία εξυγίανσης των επιχειρήσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- α Αλαμάνος Χ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Οικονομικά Χρονικά, τεύχ. 116, Φεβρουάριος – Ιούνιος 2002

- α Αληφαντής Γ., «Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας βάσει του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12», Λογιστής, τεύχ. 573, Δεκέμβριος 2002, (α)

- α Αληφαντής Γ., «Η λογιστική των ενσώματων ακινητοποιήσεων», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ. 22.101, Δεκέμβριος 2002, (β)

- α Αρτίκης Γ., «Χρηματοοικονομική Διοίκηση – Αποφάσεις Χρηματοδοτήσεων», εκδ. Α. Σταμούλης, Αθήνα – Πειραιάς 1996

- α Βρουστούρης Π., «Πρεμιέρα για τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ. 22.102, Δεκέμβριος 2002, (α)

- α Βρουστούρης Π., «Μεταβολές (αλλαγές) λογιστικών αρχών ή μεθόδων και λογιστικών εκτιμήσεων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, τεύχ.564, Μάρτιος 2002, (β)

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- α Βρουστούρης Π., «Οι λογιστικές εκτιμήσεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, τεύχ.565, Απρίλιος 2002, (γ)

- α Βρουστούρης Π., «Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν εσωτερικώς από τις εταιρείες παραγωγής λογισμικού», Λογιστής, τεύχ.576, Μάρτιος 2003, (δ)

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

- α Γιαννόπουλος Α., «Δημιουργία εταιρικής αξίας μέσω των άυλων στοιχείων», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ.22.208, Απρίλιος 2003

- α Καββαδίας Λ., «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα 2003

- α Κλαυδιανός Π. & Τσατουλή Α., «Ασπίδα για επενδυτές και μετόχους τα νέα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Η Καθημερινή, Ιούλιος 2002

- α Κοτοφώλος Γ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα : Συγκριτικό Πλεονέκτημα», Οικονομικός Ταχυδρόμος, τεύχ.30, Ιούλιος 2002

- α Κοτσιλίνης Κ., «Τι αλλάζει στους ισολογισμούς μετά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Η Καθημερινή, ειδική έκδ., 13 Απριλίου 2003

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- α Κρυσταλλάκος Π., «Τα επόμενα βήματα στη μάχη των νέων λογιστικών προτύπων», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ.22196, Απρίλιος 2003

- α Λεβέντης Σ., «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π. 1)», Account, τεύχ. 286, 14 – 20 Φεβρουαρίου 2003, (α)

- α Λεβέντης Σ., «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π. 1)», Account, τεύχ. 287, 21 – 27 Φεβρουαρίου 2003, (β)

- α Λεβέντης Σ., «Ενδεχόμενα και γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού», Account, τεύχ. 261, 19 – 25 Ιουλίου 2002, (γ)

- α Λεβέντης Σ., «Συμβάσεις κατασκευής έργων – Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11», Account, τεύχ. 280, 3 – 9 Ιανουαρίου 2003, (δ)

- α Λεβέντης Σ., «Συμβάσεις κατασκευής έργων – Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11», Account, τεύχ. 281, 10 – 16 Ιανουαρίου 2003, (ε)

- α Λεβέντης Σ., «Συμβάσεις κατασκευής έργων – Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11», Account, τεύχ. 282, 17 – 23 Ιανουαρίου 2003, (ζ)

- α Λεβέντης Σ., «Έσοδα με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18», Account, τεύχ. 274, 15 – 21 Νοεμβρίου 2002, (η)

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- α Ξένος Χ., «Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», εκδ. Ipirotiki software & publications, Αθήνα 1999
- α Παπάζογλου Π., «Νέα εποχή στους ισολογισμούς των ελληνικών επιχειρήσεων», Ελευθεροτυπία, Ιούλιος 2002
- α Παπάς Α., «Χρηματοοικονομική Λογιστική, Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα», τόμος Β΄ έκδοση Ε. Μπένου, 1998
- α Πέττας Κ., «Μια πρόκληση και μια ευκαιρία για τους Έλληνες Λογιστές», Οικονομικά Χρονικά, τεύχ. 115, Δεκέμβριος 2001 – Ιανουάριος 2002
- α Πλακούτσης Δ., «Παράταση για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ. 22.069, Οκτώβριος 2002, (α)
- α Πλακούτσης Δ., «Από τη χρήση του 2005 τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ.22.259, Ιούνιος 2003, (β)
- α Πρωτοψάλτης Ν., «Τι συμβαίνει με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Οικονομικά Χρονικά, τεύχ.117, Ιούλιος – Σεπτέμβριος 2002
- α Σακέλλης Ε., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδ. Ε. Σακέλλη, Αθήνα 2002, τ. Α΄

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- α Σιμωνετάτος Α., «Το Πρότυπο για την Πρώτη Μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Account, τεύχ.285, Φεβρουάριος 2003, (α)

- α Σιμωνετάτος Α., «Σύντομη παρουσίαση των κυριότερων διαφορών μεταξύ ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Account, τεύχ. 256, 14 – 20 Ιουνίου 2002, (β)

- α Σιμωνετάτος Α., «Σύντομη παρουσίαση των κυριότερων διαφορών μεταξύ ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Account, τεύχ. 257, 21 – 27 Ιουνίου 2002, (γ)

- α Σιμωνετάτος Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα : Δυσκολίες και προοπτικές, διαπιστώσεις διεθνούς έρευνας», Account, τεύχ. 299, 23 – 29 Μαΐου 2003, (δ)

- α Στεργίου Λ., «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποφέρουν εισροή κεφαλαίων», Οικονομικός Ταχυδρόμος, τεύχ.31, Αύγουστος 2002

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2», 1998

- α Σώμα Ορκωτών Λογιστών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7», 1998

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 10», 1998

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11», 1998

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12», 1998
- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 14», 1998
- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 15», 1998
- α Σώμα Ορκωτών Λογιστών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17», 1998
- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18», 1998
- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20», 1998
- α Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, «Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38», 1999
- α Τσούλος Π., «Πονοκέφαλος στις ασφαλιστικές από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ. 22.101, Δεκέμβριος 2002
- α Φίλος Γ., «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι κύριες διαφορές τους από την ελληνική νομοθεσία», Λογιστής, τεύχ. 553, Απρίλιος 2001, (α)
- α Φίλος Γ., «Συμβάσεις κατασκευής έργων και παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα No 11 & No 31», Λογιστής, τεύχ.564, Μάρτιος 2002, (β)

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- α Φίλος Γ., «Τα δέκα πλέον συνήθη σφάλματα στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Λογιστής, τεύχ.574, Ιανουάριος 2003, (γ)

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- α Duckman T.R. & Davis C.J. & Ducks R.E., "Intermediate Accounting", ed. Mc Graw – Hill, 5th ed., International Edition 2001
- α Epstein B.J. & Mirza A.A., "Interpretation and application of International Accounting Standards", International Edition 2002
- α Garrison R.H. & Noreen E.W., "Managerial Accounting", ed. Mc Graw – Hill, 9th ed., International Edition 2000
- α O.E.C.D., "Harmonization of Accounting Standards, Achievements & Prospects", ISBN 92 – 64 – 12895 – 6

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- α Site : www.iasc.org.uk/cmt/0001.asp?n=6840767&sc={06FF..., (α)
- α Site : www.iasplus.com/restruct/restruct2.htm , (β)

BIBΛIOΓPAΦIA

- α Site : www.iasc.org.uk/cmt/0001.asp?n=3268&s=6840767&sc={06..., (γ)

- α Site : www.hba.gr/7logistica/index7.htm, (δ)

- α Site : www.iasb.org.uk/docs/ifricpapers/200304n.pdf, (ε)

- α Site : www.naftemporiki.gr/news/static/02/10/29/255424.htm, (ζ)

- α Site : www.kerdos.gr/ec_home.asp?nodetype=15&id=23698, (η)

- α Site : www.naftemporiki.gr/news/static/02/09/11/243683.htm, (θ)

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

αρ.	αριθμός
Δ.Λ.Π.	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Π.Χ.Π.	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
Ε.Β.Ε.Α.	Εμπορικό & Βιομηχανικό Επιμελητήριο Αθηνών
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
εκδ.	έκδοση
επ.	επόμενα
κ.τ.λ.	και τα λοιπά
Ν.	Νόμος
Νο.	Νούμερο
ό.π.	όπου παραπάνω
π.χ.	παραδείγματος χάριν
Σ.Ε.Β.	Σύνδεσμος Ελλήνων Βιομηχάνων
σελ.	σελίδα
τ.	τόμος
τεύχ.	τεύχος
φύλ.	φύλλο
ed.	edition