

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

**Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ
ΕΛΛΑΔΑ – ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.**

ΔΕΛΗΜΑΡΗ ΓΡ. ΓΚΟΛΦΩ

ΜΠΟΥΤΣΙΚΑΣ Π. ΧΡΗΣΤΟΣ

ΤΣΟΡΩΝΗΣ Ι. ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 5

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην
ΕΛΛΑΔΑ –Σύγκριση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

ΔΕΛΗΜΑΡΗ ΓΡ. ΓΚΟΛΦΩ (Α.Μ. 14936)

gkoldeli@logistiki.teimes.gr

ΜΠΟΥΤΣΙΚΑΣ Π. ΧΡΗΣΤΟΣ (Α.Μ. 14203)

xrismpoy2@logistiki.teimes.gr

ΤΣΟΡΩΝΗΣ Ι. ΓΕΩΡΓΙΟΣ (Α.Μ. 14361)

geortsor@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 5



ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ
υποβάλλεται ενσωματωμένη σε κάθε αντίτυπο της Πτυχιακής Εργασίας

ΤΙΤΛΟΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ακριβής καταχώρηση του τίτλου του θέματος της Πτυχιακής

Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ – ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΦΟΙΤΗΤΕΣ

ΕΠΩΝΥΜΟ	ΟΝΟΜΑ	ΑΡ. ΜΗΤΡ.
ΔΕΛΗΜΑΡΗ	ΓΚΟΛΦΩ	14936
ΜΠΟΥΤΣΙΚΑΣ	ΧΡΗΣΤΟΣ	14203
ΤΣΟΡΩΝΗΣ	ΓΕΩΡΓΙΟΣ	14361

ΕΚΘΕΣΗ ΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΙΣΗΓΗΤΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ

καταχώρηση κειμένου από τον εισηγητή

[Empty box for the approval text of the supervisor]

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

[Empty box for the date]

Απαραίτητη η υπογραφή του εισηγητή εκπαιδευτικού

ΥΠΟΓΡΑΦΗ

ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΗ

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας πτυχιακής εργασίας – εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα-αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις του σπουδαστή (σπουδάστριάς) ή της ομάδας των σπουδαστών που την επιμελήθηκαν και δεν απηγούν κατ'ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, του Εκπαιδευτικού Προσωπικού Τμήματος Λογιστικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Δυτ. Ελλάδας.

Πίνακας περιεχομένων

Πρόλογος	3
Εισαγωγή	4
1. Κεφάλαιο Πρώτο : Βασικές Έννοιες και Αρχές της Λογιστικής	7
1.1 Ιστορική Αναδρομή στην Εμφάνιση της Λογιστικής.....	7
1.2 Διεθνείς Εξελίξεις στη Δημόσια Λογιστική	10
1.3 Υφιστάμενη Δομή των Λογιστικών Καταστάσεων στην Ελλάδα.....	12
1.5 Η Λογιστική Χρήση Κατά τη Κείμενη Νομοθεσία στην Ελλάδα.....	15
1.6 Η Έννοια της Κοστολόγησης Προϊόντων και Υπηρεσιών στις Επιχειρήσεις και η Οποία Συνδέεται με την Λογιστική	16
2. Κεφάλαιο Δεύτερο : Βασικές Έννοιες και Χαρακτηριστικά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) Καθώς και Παρουσίαση Πρότυπο προς Πρότυπο Αναφορικά με τις Διαφορές τους με τα ΕΛΠ.....	18
2.1 Η Ερμηνεία και τα Χαρακτηριστικά των ΔΛΠ.....	18
2.2 Συγκεκριμένα Μοντέλα Εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) στις Επιχειρήσεις	23
2.2.1 Αναλυτική Σημασιολογία των ΔΛΠ	24
3.4 Τρόπος Εφαρμογής των ΔΛΠ στις Επιχειρήσεις	37
2.5 Τα Οφέλη που Προσφέρονται στις Επιχειρήσεις από τη Χρήση των ΔΛΠ	40
3. Κεφάλαιο Τρίτο : Διαφορές που Προκύπτουν Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ Καθώς και Απόψεις Εργαζομένων στα ΔΛΠ Σχετικά με την Εφαρμογή τους	42
3.1 Ελληνικά Πρότυπα και Εφαρμογή στις Επιχειρήσεις.....	42
3.2 Βασικά Χαρακτηριστικά Σημεία Διαφορών στα ΔΛΠ και ΕΛΠ.....	45
3.2.1 Διαφορές στα Αύλα Πάγια και τις Αποσβέσεις Βάσει ΔΛΠ38	45
3.2.2 Αναγνωρισιμότητα Αύλων Παγίων και Αποσβέσεων στα ΕΛΠ	46
3.2.3 Προσπόριση Μελλοντικών Οφελών	46
3.3 Αναλυτική Παρουσίαση Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ.....	51

3.4 Εμπειρίες Στελεχών Ελληνικών Επιχειρήσεων που Χρησιμοποιούν ΔΛΠ
92

Επίλογος – Συμπεράσματα95

Βιβλιογραφία97

Πρόλογος

Σκοπός της παρούσης πτυχιακής εργασίας, αναφέρεται η συλλογή και καταγραφή στοιχείων που σχετίζονται με τις διαφορές που προσδιορίζονται στην εφαρμογή και ήδη των ΔΛΠ με εκείνα των ΕΛΠ στην ελληνική επιχειρηματική σκηνή. Ως εκ τούτου και προκειμένου η συγκεκριμένη μελέτη να θεωρείται ορθή και αντιπροσωπευτική ως προς τα στοιχεία που εξετάζει, διαχωρίζεται σε τρία (3) σχετικά κεφάλαια και όπου στο μεν πρώτο αναφέρονται στοιχεία για τις Βασικές Έννοιες και Αρχές της Λογιστικής, στο δεύτερο κεφάλαιο για τις Βασικές Έννοιες και Χαρακτηριστικά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) καθώς και Παρουσίαση Πρότυπο προς Πρότυπο και τέλος στο τρίτο κεφάλαιο αποτυπώνονται οι Διαφορές που Προκύπτουν Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ Καθώς και οι Απόψεις Εργαζομένων στα ΔΛΠ Σχετικά με την Εφαρμογή τους.

Εισαγωγή

Λογιστική ή στα αγγλικά *Accounting* θεωρείται και είναι η επιστήμη εκείνη η οποία συστηματικά καταγράφει αλλά και ποσοτικοποιεί όλα τα μεγέθη μιας επιχείρησης ή επιχειρηματικής μονάδας σε χρηματικές μονάδες. Η λογιστική επιστήμη επίσης, χωρίζεται σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με το σκοπό και τις πληροφοριακές ανάγκες ποιών ομάδων ενδιαφερομένων εξυπηρετεί κάθε φορά¹. Μπορεί κανείς να διακρίνει τη λογιστική στους εξής παρακάτω δύο τύπους :

- *Χρηματοοικονομική Λογιστική*
- *Διοικητική Λογιστική*

Βέβαια η πρώτη αυτή γενική διάκριση διεξάγεται με βασικό κριτήριο την εσωστρέφεια ή την εξωστρέφεια των πληροφοριών. Διαφορετικά, η Χρηματοοικονομική Λογιστική εξυπηρετεί τις πληροφοριακές ανάγκες των τρίτων, έξω από την επιχείρηση, ενώ η Διοικητική τις πληροφοριακές ανάγκες μέσα στην επιχείρηση. Στον ευρύτερο κλάδο της Διοικητικής Λογιστικής υπάγεται και η Λογιστική Κόστους ή επίσης Κοστολόγηση ή Αναλυτική Λογιστική.

Η διάκριση η οποία διεξάγεται στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο -ΕΓΛΣ είναι σε Γενική Λογιστική, Αναλυτική Λογιστική και Λογαριασμούς Τάξεως². Θα πρέπει να σημειωθεί πως ο όρος "Λογιστική" προέρχεται ουσιαστικά από το ρήμα "λογίζω", καθώς βασικό αντικείμενο της λογιστικής θεωρείται η τήρηση των λογαριασμών μέσω των οποίων αντικατοπτρίζεται ο λογισμός, δηλαδή η καταγραφή και αποτύπωση των λογιστικών γεγονότων.

Ο αντίστοιχος αγγλικός όρος της λογιστικής, όπου όπως αναφέρθηκε είναι το "*accounting*" και προέρχεται από το "*account*", σημαίνει "λογίζω", "λογαριάζω - λογαριασμός", ή "λαμβάνω υπόψιν" καθώς η λογιστική τηρεί λογαριασμούς για την αποτύπωση των γεγονότων στις επιχειρήσεις. Η έννοια της "λογιστικής" δε θα πρέπει

¹ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), "Διεθνείς οικονομικές σχέσεις", Εκδόσεις Rosili

² Βαμβούκας, Α., Γ., (2004), "Διεθνείς οικονομικές σχέσεις", Εκδόσεις Μπένου

να συγγέεται με τον αγγλικό όρο logistics ο οποίος σχετίζεται με την "εφοδιαστική αλυσίδα" μιας επιχείρησης ή οργανισμού, δηλαδή τη διαχείριση των αποθεμάτων της, ούτε με παραπλήσιες λεκτικά έννοιες από το χώρο της πληροφορικής και των μαθηματικών³.

Στη σημείο αυτό είναι χρήσιμο να αναφερθεί πως ο γνωστικός τομέας της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής θεωρείται ιδιαίτερα απαιτητικός σε θέματα του Εμπορικού, Φορολογικού και Εργατικού Δικαίου, Δικαίου των Επιχειρήσεων και της Διοικητικής Δικονομίας, ενώ σε ορισμένες περιπτώσεις χρήσιμη είναι και η γνώση του Δικαίου της Πτώχευσης και της Ευρώπης. Τα τελευταία χρόνια επίσης και λόγω των νέων χαρακτηριστικών της απαιτούμενης πληροφορίας που μετατοπίζεται από τη συντηρητική λογιστική στην Εύλογη Αξία και στην ορθολογική σκέψη και υπάρχει μια έντονη συσχέτιση των διαφόρων Λογιστικών και Χρηματοοικονομικών Θεμάτων, καθώς τα Χρηματοοικονομικά προσανατολίζονται σε προεξόφληση των Μελλοντικών Ταμειακών Ροών και θεωρείται ο πλέον αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού της Εύλογης Αξίας γενικότερα⁴.

Αυτό γίνεται εύκολα αντιληπτό και από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία σύντομα εμπλουτίστηκαν και με Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, καταδεικνύοντας έτσι την ανάγκη χειρισμού λογιστικών θεμάτων με παράλληλη γνώση των χρηματοοικονομικών εργαλείων. Ως εκ τούτου, θεωρείται χρήσιμη και η γνώση των Χρηματοπιστωτικών Μαθηματικών, σε περίπτωση δε προσανατολισμού στον Ασφαλιστικό κλάδο, τα Αναλογιστικά Μαθηματικά και η Στατιστική⁵.

Τέλος θα πρέπει να αναφερθεί πως απαραίτητη είναι και η γνώση των στοιχείων Πληροφορικής, λόγω της μετατόπισης της Λογιστικής από την Τεχνική της Καταστιχογραφίας στην Επιστήμη της Πληροφορίας. Αυτό βέβαια γίνεται αντιληπτό από το σχεδιασμό και τη λειτουργία των Λογιστικών Πληροφοριακών Συστημάτων και τα οποία αναλύονται ως ακολούθως, καθώς εκείνα κρίνονται απαραίτητα για

³ Βαμβούκας, Α., Γ., (2004), "Διεθνείς οικονομικές σχέσεις", Εκδόσεις Μπένου

⁴ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), "Διεθνείς οικονομικές σχέσεις", Εκδόσεις Rosili

⁵ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), "Διεθνείς οικονομικές σχέσεις", Εκδόσεις Rosili

κάθε λογιστήριο. Επίσης χρήσιμη σε θέματα Διοικητικής Λογιστικής θεωρείται η γνώση της Διοικητικής Επιστήμης. Για το λόγο αυτό, υπάρχει ένας έντονος συσχετισμός μεταξύ των κοινωνικών και θετικών επιστημών⁶.

⁶ Πουρναράκης, Κ., (1996), “Διεθνή Οικονομική”, Εκδόσεις Κυριακίδη Αφοί

1. Κεφάλαιο Πρώτο : Βασικές Έννοιες και Αρχές της Λογιστικής

1.1 Ιστορική Αναδρομή στην Εμφάνιση της Λογιστικής

Αποτελεί γεγονός πως οι γνώσεις αριθμητικής και λογιστικών καταστάσεων, είναι απαραίτητες για κάποιον που πρέπει να διαχειρίζεται με ορθό τρόπο μεγάλα χρηματικά ποσά από κάποια μορφή συνεργατικών στοιχείων της εταιρείας⁷. Είναι σημαντικό δε να αναφερθεί ότι η λογιστική με τα χρόνια και συγκεκριμένα στη περίοδο της πρώιμης εμφάνισής της, χαρακτηρίζεται από τη χρήση οικονομικών βιβλίων που ονομάζονταν εμπορικά εγχειρίδια. Δεν είναι λίγες οι απογραφές αυτών των βιβλίων που χρησιμοποιήθηκαν ως βιβλία αναφορών λογιστικών καταστάσεων. Οι Έλληνες έμποροι τα χρησιμοποιούσαν συνεχώς, ειδικότερα στα τέλη του 18^{ου} αιώνα και προφανώς ήταν και πρώτοι που έδωσαν έμφαση στην έρευνα αυτής της περιόδου⁸.

Προκειμένου λοιπόν να δοθεί έμφαση στο κοινωνικό και οικονομικό κλίμα αυτής της εποχής, όπου η λογιστική αναπτύχθηκε στην Ελλάδα, αναφέρεται η έρευνα της παρούσης μελέτης. Η ίδια έρευνα όμως πρέπει να γίνει και στη λογιστική πρακτική αυτής της πρώτης περιόδου και στην ανάπτυξή της. Όποιες εξελίξεις έγιναν στην Ευρώπη σημειώθηκαν και στην Ελλάδα. Έτσι λοιπόν, η εμφάνιση των πρώτων εγχειριδίων έγινε το 13^ο αιώνα και το θέμα τους ήταν η αγροτική οικονομία αλλά και οι πηγές εμπλουτισμού και φυσικά οι τρόποι διαχείρισής τους. Δεν ήταν δύσκολο να φανταστεί κάποιος ότι οι χρηματικές συναλλαγές εκείνης της εποχής ήταν δύσκολες από τη στιγμή που το διασυνοριακό εμπόριο εμφάνιζε μια ανάπτυξη⁹. Ήταν απαραίτητη η αλλαγή νομίσματος από τη μια περιοχή σε κάποια άλλη, με σκοπό την ανταλλαγή εμπορευμάτων.

⁷ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

⁸ Γρηγοράκος, Θ., 2008, “Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα

⁹ Μπαλής, Θ.Α. (2000). Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα

Ωστόσο, η εμφάνιση αλλά και η ανάπτυξη των τραπεζικών εργασιών ήταν ιδιαίτερα δύσκολη. Σημαντική επινόηση των Βενετών, ήταν η διαδικασία τήρησης πολλών καταστίχων. Συγκεκριμένα, οι Βενετοί τηρούσαν πολλές σειρές λογαριασμών από τη στιγμή που οι τραπεζικές εργασίες δεν ήταν και τόσο απλές. Αυτό που στην ουσία έκαναν ήταν να σημειώνουν το παθητικό και το ενεργητικό για πρώτη φορά. Οι σελίδες που χρησιμοποιούσαν ήταν αντικριστές¹⁰. Όσο για τους αραβικούς αριθμούς χρησιμοποιήθηκαν από τους Ιταλούς για πρώτη φορά όπως και οι επιταγές και τέλος οι ασφαλίσεις εμπορευμάτων¹¹.

Οι έμποροι επομένως ήταν εκείνοι που τηρούσαν τα βιβλία λογιστικής και προσπαθούσαν να μάθουν την όλη τεχνική για να τα διαχειρίζονται όσο το δυνατό καλύτερα. Είναι γνωστά τα βιβλία της εταιρείας Bardi & Perruzi. Ο Mellis αναφέρει επίσης ότι τα χρόνια όπου αναπτύχθηκε για πρώτη φορά το εμπόριο η λογιστική και η ενασχόληση με αυτή ήταν αποκλειστικά εργασία του ιδιοκτήτη και στη συνέχεια κάποιων υπαλλήλων του. Φυσικά δεν λείπουν και κάποιες αναφορές γύρω από λογιστικές και μέσα λογιστικής ή και διγραφίας¹². Σ' αυτές τις αναφορές γίνεται λόγος και για επιστολές επιχειρήσεων σε κάποια υποκαταστήματα των εταιρειών αυτών ή στη βασική μονάδα. Οι αναφορές αυτές είναι της εταιρείας Datini Prato σε στοιχεία όπως

- Τα Ισοζύγια
- Τα Βιβλία αποδείξεων
- Οι Λογαριασμοί ταμείου και Εμπορευμάτων
- Οι Προσωπικοί λογαριασμοί

Όλα τα παραπάνω, θεωρούνται σημαντικά στοιχεία για εκείνη την εποχή με τα τελικά βιβλία λογιστικής να είναι τρία, ως εξής¹³

- Το Μεγάλο ή Καθολικό βιβλίο
- Το Βιβλίο των εμπορευμάτων
- Το Ημερολόγιο

¹⁰ Μπαλής, Θ.Α. (2000). Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα

¹¹ Πομόνης, Ν.Ι., (1998). Λογιστική. Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα

¹² Γρηγοράκος, Θ., 2008, “Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου”, Εκδόσεις Κράτηση, Αθήνα

¹³ Πομόνης, Ν.Ι., (1998). Λογιστική. Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα

Επίσης, το φαινόμενο της διγραφίας και της διγραφικής τήρησης των βιβλίων, έκαναν την εμφάνισή τους το 13^ο αιώνα στη Σιένα. Αποτελούσε ένα αναπόσπαστο κομμάτι της λογιστικής και η Καθιέρωση του βιβλίου που ανέφερε επιμέρους λογαριασμούς αναφερόταν στη διγραφική διατήρηση των βιβλίων. Οι λογαριασμοί αυτοί αναφέρονταν σε χρεώσεις και πιστώσεις. Στην ουσία με αυτό τον τρόπο όλα τα επιχειρηματικά μεγέθη ήταν πιο ενημερωμένα. Ο Melis ήταν εκείνος που εντόπισε τις πρώτες εφαρμογές διγραφίας. Αναφέρονται οι εταιρείες Peruzzi (1923), Ranieri Fini (1296-1305), Giovanni Farolfi (1299-1300), Alberti del Giudice (1302-1332), Bardi (1310-1345), Frescobaldi (1311-1313).

Πιο πρόσφατα όμως έκαναν την εμφάνισή τους οι νομικοί κανόνες αλλά και οι όχι και τόσο εύκολες εμπορικές συμφωνίες. Το ίδιο ισχύει και για τη κάθε φύσης κατηγορίας και οργάνωση επαγγελματών. Ο Wellis θεωρεί ότι η χρηματοοικονομική σκέψη κυριαρχεί από το 1970 και μάλιστα έχει σημειώσει σημαντική επανάσταση. Ο ίδιος θεωρούσε ότι η αρχή της λογιστικής και της πρακτικής ήταν απαραίτητο να μελετηθούν στη διάρκεια της πορείας ανάπτυξης της λογιστικής. Η ανάλυση στην οποία προχώρησε είναι ενδιαφέρουσα και πρέπει να μελετηθεί. Αναφέρει ότι η λογιστική πρακτική είναι ενδιαφέρουσα αν το αποτέλεσμά της δε δέχεται εξωτερικές πιέσεις όταν αλλάζει. Σημαντικά είναι τα παραδείγματα του πληθωρισμού ή κάποιου οικονομικού σκανδάλου¹⁴.

Ιδιαίτερο ενδιαφέρον έχει και το γεγονός ότι η λογιστική πρακτική μπορεί να αλλάξει αν και είναι περιορισμένη. Άλλωστε δεν είναι τυχαίο ότι δεν αναφέρονται πολλές θεωρίες και όσες υπάρχουν δεν είναι κατάλληλες. Για παράδειγμα στην Αμερική, η λογιστική άλλαξε λόγω των κρίσεων του 1929. Έτσι εμφανίστηκε και κυριάρχησε ένας συνδυασμός μεταξύ αντικειμενικότητας και συντηρητικότητας.

Στη Βρετανία επίσης το 1970, εμφανίστηκε ένα πρόβλημα το οποίο η λογιστική το αντιμετώπισε έπειτα από σκάνδαλα και πληθωρισμό. Έτσι αυτό που έγινε ήταν να αποδοθούν καλύτερα και ορθότερα τα όποια λογιστικά μεγέθη¹⁵. Πρέπει να αναφερθεί ότι οι όποιες καινοτομίες στο χώρο και χρόνο είναι καλό να αναλύονται και να εξετάζονται σύμφωνα με τη χρήση λογιστικής σε επιχειρήσεις. Επίσης το ίδιο ισχύει και για το γεγονός κάποιοι δεσμοί αναφέρονται τόσο στη λογιστική όσο και στην ιστορία της. Από το 1980

¹⁴ Μπαλής, Θ.Α. (2000). Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα

¹⁵ Πομόνης, Ν.Ι., (1998). Λογιστική. Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα

και έπειτα στην Ελλάδα, αναφέρονται κάποιες επαναστάσεις στο τρόπο με τον οποίο εφαρμόζονται οι λογιστικές καταστάσεις χωρίς όμως κανένα αποτέλεσμα.

Για παράδειγμα, αναφέρεται το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και κάποια Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια και Λογιστικοί Οδηγοί. Παρ' όλα αυτά όμως έγινε η εναρμόνισή του Εμπορικού Δικαίου έπειτα από οδηγίες της ΕΟΚ. Το στοιχείο αυτό ήταν και μια επανάσταση για τη λογιστική πρακτική. Κάποια από τα πιο σημαντικά θέματα αυτών των θεωριών ήταν ¹⁶

- Σημαντικό ζήτημα αποτέλεσαν οι προβληματικές επιχειρήσεις όπως και η αναζήτηση ευθυνών από τη πλευρά των Ορκωτών Λογιστών.
- Ο υψηλός πληθωρισμός στη δεκαετία 1979-1989. Ο ρυθμός του το 1985 ήταν κάτω από το 25%.
- Το σκάνδαλο της τράπεζας Κρήτης το 1988, όπου εξαιτίας του καταρτίστηκε Το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Τραπεζών
- Το σύστημα φορολόγησης επιχειρήσεων εκσυγχρονίστηκε και πολλοί υπάλληλοι, εργάστηκαν γι' αυτό.

1.2 Διεθνείς Εξελίξεις στη Δημόσια Λογιστική

Σ' ότι αφορά τις διεθνείς εξελίξεις στη δημόσια λογιστική, πρέπει να ειπωθεί ότι τα τελευταία χρόνια πολλές είναι οι χώρες που έχουν προχωρήσει σε σημαντικές αλλαγές ώστε τα συστήματα δημοσιονομικής διαχείρισης να βελτιωθούν και να εκσυγχρονισθούν σχετικά. Στόχος είναι να αποδοθεί μια σημαντική ενίσχυση στη διαφάνεια των οικονομικών αλλά και ανάμεσα στη σχέση κόστους και γενικής απόδοσης. Το επίκεντρο αυτών των αλλαγών ουσιαστικά είναι η αλλαγή από τη παραδοσιακή λογιστική των ταμειακών σε μια πιο ακριβή και αποτελεσματική βάση. Η σωστή καταγραφή των συναλλαγών και των ροών τους δίνεται από τη δεδουλευμένη λογιστική βάση αλλά ο χρόνος υλοποίησης των ταμειακών ροών δε παίζει ρόλο¹⁷.

¹⁶ Μπαλής, Θ.Α. (2000). Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα

¹⁷ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

Είναι λοιπόν δυνατό να επιτευχθεί ένας διαχωρισμός κάποιου πάγιου ενεργητικού στοιχείου μιας εταιρείας και της πληρωμής κάποιας δαπάνης από τη στιγμή που αυτά τα στοιχεία χαρακτηρίζονται ταμειακές ροές¹⁸. Τόσο οι απαιτήσεις όσο και οι υποχρεώσεις εμφανίζονται λογιστικά. Από κάποιες χώρες ενθαρρύνεται η χρήση της λογιστικής σε δεδουλευμένη βάση σε όλη της τη μορφή και όχι μόνο σε θέματα λογιστικής ή προϋπολογισμού¹⁹.

Παρόλ' αυτά όμως κάποιες χώρες εφαρμόζουν τη τακτική αυτή μόνο αν πρόκειται για κάποιες αλλαγές σε θέματα δημοσιονομικής διαχείρισης. Η Ε.Ε. έχει ήδη κάνει λόγο για την εφαρμογή της δεδουλευμένης βάσης από το 2005, ώστε να προσδιορισθεί το ετήσιο οικονομικό αποτέλεσμα. Παρ' όλ' αυτά όμως ο ετήσιος προϋπολογισμός δημιουργείται σε ταμειακή βάση και όλες του οι δαπάνες δίνονται λεπτομερώς²⁰. Σε κάποιες άλλες χώρες πάλι, η λογιστική αλλαγή του τρόπου διαχείρισης και παρακολούθησης ή ελέγχου των δημόσιων οικονομικών και κάποιων φορέων αποτέλεσε σημαντικό εργαλείο μιας πιο ευρύτερης δομικής αλλαγής. Ιδιαίτερη προσοχή δόθηκε στη βελτίωση αυτής της λογοδοσίας για τη μεγιστοποίηση του παραγόμενου αποτελέσματος και στον έλεγχο κάποιων φορέων, με αυτή την αλλαγή²¹.

Έτσι είναι κατανοητό ότι κάτω από αυτό το σκεπτικό ο κάθε φορέας θα είναι σε θέση να πραγματοποιήσει και διαχειρισθεί με το καλύτερο τρόπο τους πόρους του και φυσικά να επιτυγχάνει τους στόχους του. Ο κάθε φορέας έχει και την ευθύνη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Αρχικά η λειτουργία των αποτελεσματικών συστημάτων εσωτερικού ελέγχου σε δημόσιους φορείς εξασφαλίζει τόσο τη ποιότητα όσο και την αξιοπιστία του κάθε στοιχείου οικονομικών και λογιστικών διαδικασιών²².

¹⁸ Μπαλής, Θ.Α. (2000). Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα

¹⁹ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

²⁰ Μπαλής, Θ.Α. (2000). Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα

²¹ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

²² Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

1.3 Υφιστάμενη Δομή των Λογιστικών Καταστάσεων στην Ελλάδα

Στις διατάξεις του Ν. 2362/95, αναφέρονται οι διατάξεις που διέπουν το Λογιστικό Σύστημα Δημοσίου αλλά και τη διοίκηση δημοσίων εσόδων και εξόδων σε ότι αφορά το προϋπολογισμό της Ελλάδας. Ο Υπουργός Οικονομικών έχει την ευθύνη για τη διαχείριση των οικονομικών. Το Υπουργείο Οικονομικών έχει την ευθύνη για την εκτέλεση του κρατικού προϋπολογισμού αλλά και για τη σύνταξη του ισολογισμού. Το πρότυπο της λογιστικής ταμειακής βάσης ακολουθείται για τη παρακολούθηση σε επίπεδο κεντρικής διοίκησης. Ως συγκεντρωτικός αναφέρεται ο χαρακτήρας του συστήματος διαχείρισης των δημόσιων οικονομικών αφού όλες οι δοσοληψίες φορέων αλλά και η δημιουργία του ισολογισμού και απολογισμού ανήκουν στο Υπουργείο Οικονομικών. Κάθε χρόνο δίνονται από τον ισολογισμό τα δημόσια έσοδα που προβλέπονται από το ύψος εξόδων²³. Αναφέρονται επίσης στοιχεία σχετικά με

- Τα υπόλοιπα λογαριασμών της ταμειακής διαχείρισης από το κράτος
- Το δημόσιο χρέος
- Το ύψος των εξόδων
- Το ποσό δανείων που δεν έχουν εξοφληθεί για τα δάνεια τα οποία δόθηκαν από πιστωτικά ιδρύματα στο Δημόσιο

Στους λογαριασμούς τάξεως επίσης, αποτυπώνονται τα παραπάνω δάνεια και οι όποιες συναφείς εγγυήσεις. Οι λογαριασμοί του Δημοσίου χρησιμοποιούνται για να φαίνεται η κρατική οικονομική κατάσταση, η κίνηση εσόδων και εξόδων. Οι λογαριασμοί Δημοσίου χωρίζονται σε εκείνους που παρακολουθούν το προϋπολογισμό και σε εκείνους που έχουν να κάνουν και με τη ταμειακή διαχείριση. Δεν υπάρχει περίπτωση ο διαχωρισμός σε παθητικούς και ενεργητικούς να συνάδει με τη λογιστική πλευρά. Ένα από τα πιο σημαντικά πλεονεκτήματα των οικονομικών καταστάσεων από το πρότυπο της ταμειακής βάσης είναι ότι προκύπτουν στοιχεία και πληροφορίες αξιόπιστες γύρω από τις εισπράξεις και τις πληρωμές μετρητών²⁴.

²³ Πομόνης, Ν.Ι., (1998). Λογιστική. Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα

²⁴ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

Για τους λογαριασμούς του Δημοσίου από τη στιγμή που το σύστημα αυτό δημιουργήθηκε, εξυπηρετήθηκαν μόνο οι ανάγκες της δημοσιονομικής διαχείρισης του κράτους. Οι ανάγκες όμως έχουν αλλάξει όπως και οι καταστάσεις²⁵. Ακολουθούν οι αδυναμίες της δομής που ήδη υπάρχει όπως ότι

- Η σημερινή μορφή του ισολογισμού δεν ακολουθεί κάποια βασική αρχή αυτοτέλειας χρήσεων και σε καμία περίπτωση δε δίνει μια περιουσιακή διάρθρωση ή κάποιες κρατικές υποχρεώσεις
- Είναι εμφανής η έλλειψη μιας πληροφόρησης ποιοτικής αφού πολλά λογιστικά δεδομένα δεν αναφέρονται στο παθητικό ή στο ενεργητικό και αναφέρονται σε ταμειακές ροές ή εκροές
- Το ευρύ κοινό δε μπορεί να καταλάβει τον ισολογισμό και τον απολογισμό
- Η καταγραφή του συνόλου των συναλλαγών σε ταμειακή βάση δεν επιτρέπει τον επαρκή προσδιορισμό του πραγματικού κόστους των κρατικών δραστηριοτήτων

Ωστόσο, μια αδυναμία κατανόησης του σημερινού συστήματος όμως παρατηρείται σε θέματα λογιστικών διαδικασιών αλλά και διαχείρισης. Δεν είναι άλλωστε τυχαίο ότι για πολλά χρόνια χρησιμοποιείται από το Δημόσιο η διπλογραφική λογιστική. Υπάρχει πλέον εκσυγχρονισμός των λογιστικών συστημάτων από την εισαγωγή λογιστικών σχεδίων από νομικά πρόσωπα ή οργανισμούς της γενικής κυβέρνησης. Οι φορείς της κοινωνικής ασφάλισης αναφέρονται. Γενικότερα στις όποιες εξελίξεις της διεθνούς λογιστικής είναι απαραίτητο να ειπωθεί ότι κάποιες χώρες έχουν προχωρήσει σε σημαντικές αλλαγές σε συστήματα δημοσιονομικής διαχείρισης για ένα καλύτερο εκσυγχρονισμό²⁶.

Έτσι αποδίδεται καλύτερα η διαφάνεια των δημόσιων οικονομικών καθώς και η σχέση κόστους ή απόδοσης δραστηριότητας. Η δεδουλευμένη λογιστική βάση προσφέρει μια σωστή καταγραφή συναλλαγών τη στιγμή που εκτελούνται χωρίς να παίζει ρόλο ο χρόνος υλοποίησης των ταμειακών ροών²⁷. Αναφέρεται σε παράδειγμα,

²⁵ Μπαλής, Θ.Α. (2000). Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα

²⁶ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

²⁷ Μπαλής, Θ.Α. (2000). Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα

το γεγονός ότι δε είναι δυνατόν να αποδοθεί ένας διαχωρισμός για την αγορά πάγιου στοιχείου ενεργητικού ή της πληρωμής κάποιας δαπάνης από τη στιγμή που οι ενέργειες αυτές αποδίδονται στα ταμειακές ροές. Η στρέβλωση αποτελεί ένα ακόμα σημαντικό παράδειγμα, από τη λογιστική βάση γύρω από την εκταμίευση δανείου σαν έσοδο αν υπάρχει εισροή μετρητών στο ταμείο. Παρ' όλ' αυτά όμως μερικές χώρες εδώ και κάποια χρόνια στο δημόσιο τομέα εφαρμόζουν τη δεδουλευμένη βάση σε πλήρη μορφή όχι μόνο για τη λογιστική αλλά και για το προϋπολογισμό²⁸.

1.4 Γενικά Περί Οικονομικών Καταστάσεων στην Λογιστική

Στην Ελλάδα, η λογιστική πρακτική έχει καθιερώσει να συντάσσεται ο ισολογισμός κάθε χρόνο όπως και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης και ο λογαριασμός διαθέσεων κερδών. Οι οικονομικές αυτές καταστάσεις συντάσσονται υποχρεωτικά από τη εμπορική και φορολογική νομοθεσία. Από το Ε.Γ.ΛΣ δίνονται αναλυτικές πληροφορίες γύρω από το περιεχόμενο και τη δομή των οικονομικών αυτών καταστάσεων σύμφωνα με τις απαιτήσεις της ΕΟΚ. Σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 42α του ν 2190/1920 οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν²⁹ :

- Τον ετήσιο ισολογισμό
- Το λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης
- Το πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων
- Το προσάρτημα

Τα παραπάνω έγγραφα δεν είναι παρά ένα ενιαίο σύνολο και ελέγχονται σύμφωνα με τα άρθρα 36, 36α και 37. Σύμφωνα με το Ε.Γ.ΛΣ προβλέπεται και η κατάρτιση της κατάστασης λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης η οποία όμως δεν δημοσιεύεται.

²⁸ Πομόνης, Ν.Ι., (1998). Λογιστική. Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα

²⁹ Μπαλής, Θ.Α. (2000). Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα

1.5 Η Λογιστική Χρήση Κατά τη Κείμενη Νομοθεσία στην Ελλάδα

Ως λογιστική χρήση αναφέρεται η διαχειριστική περίοδος μεταξύ δυο διαδοχικών ισολογισμών η οποία τις πιο πολλές φορές έχει διάρκεια δώδεκα μηνών. Σύμφωνα με τη κείμενη εμπορική και φορολογική νομοθεσία επιβάλλεται αυτή η ετήσια διάρκεια χρήσης. Οικονομικό έτος, σύμφωνα με τον Κώδικα Δημόσιου Λογιστικού, είναι η χρονική περίοδος που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα που οπωσδήποτε σχετίζονται με τη διαχείριση του δημόσιου χρήματος και την κίνηση της περιουσίας του Κράτους. Στο Οικονομικό Έτος αναφέρεται το δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα το οποίο συμπίπτει με το ημερολογιακό έτος³⁰.

Το έτος το οποίο επιβάλλει η φορολογία, είναι το Φορολογικό έτος. Σύμφωνα με το νόμο, ισχύει το ότι η επιβολή του φόρου γίνεται πάνω στο συνολικό καθαρό εισόδημα το οποίο και αποκτήθηκε στο προηγούμενο έτος από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Το Φορολογικό έτος πρέπει να είναι το επόμενο του οικονομικού έτους. Πιο ειδικά, ορίζεται ότι³¹ :

- Σύμφωνα με το Ν. 2190/1920 του άρθρου 42,1 ορίζεται ότι δεν είναι δυνατό η εταιρική χρήση να περιέχει πλέον των δώδεκα μηνών. Έτσι πρέπει να ορισθεί η εταιρική χρήση για ένα διάστημα πάνω μέχρι και 24 μήνες. Το άρθρο 4 αναφέρει ότι μια ανώνυμη εταιρεία πρέπει να διενεργεί απογραφή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Εμπορικού νόμου.
- Σύμφωνα με το Ν.4172/13, αναφέρεται ότι η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, λήξη ή διακοπή των εργασιών της επιχειρήσεως η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Είναι λοιπόν ξεκάθαρο ότι η διαχειριστική περίοδος αυτή μπορεί να περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου. Αν όμως ο επιτηδευματίας σε διαχειριστική περίοδο μεταγενέστερη της πρώτης από της έναρξεως των εργασιών του αρχίσει οικιοθελώς να τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, τότε η διαχειριστική του αυτή περίοδος δεν μπορεί να υπερβεί τη διάρκεια του δωδεκαμήνου.

³⁰ Γρηγοράκος, Θ., 2008, “*Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου*”, Εκδόσεις Κράτση, Αθήνα, 2008

³¹ Γρηγοράκος, Θ., 2008, “*Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου*”, Εκδόσεις Κράτση, Αθήνα, 2008

1.6 Η Έννοια της Κοστολόγησης Προϊόντων και Υπηρεσιών στις Επιχειρήσεις και η Οποία Συνδέεται με την Λογιστική

Η κοστολογική εργασία επικεντρώνεται στο πρόβλημα της κατανομής του κόστους στους διάφορους τομείς ή δραστηριότητες της επιχείρησης. Η κατανομή αυτή είναι αναγκαία για την προμήθεια χρήσιμων πληροφοριών, όπως για την κοστολόγηση και τιμολόγηση του προϊόντος, για την εκτίμηση της αποτελεσματικότητας της διοίκησης και για την λήψη ειδικών αποφάσεων. Οι κοστολόγοι έχουν δυνατότητα επιλογής μεταξύ δυο μεθόδων, της άμεσης ή διαφορικής κοστολόγησης και της πλήρους κοστολόγησης ή απορρόφησης³².

Η μέθοδος της άμεσης κοστολόγησης υιοθετήθηκε από επιχειρήσεις των Η.Π.Α μετά το Β΄ Παγκόσμιο πόλεμο με σκοπό την ετοιμασία χρηματοοικονομικών καταστάσεων για εσωτερική χρήση. Ελάχιστες επιχειρήσεις στη χώρα μας έχουν υιοθετήσει τη μέθοδο αυτή. Η άμεση κοστολόγηση είναι εκείνη η μέθοδος κοστολόγησης, σύμφωνα με την οποία μόνο τα κόστη παραγωγής που είναι άμεσα συνδεδεμένα με την παραγωγική διαδικασία χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του κόστους παραγωγής των προϊόντων³³. Το σταθερό τους μέρος θεωρείται σαν κόστος περιόδου, δηλαδή σαν έξοδο που επιβαρύνει το αποτέλεσμα της χρήσης μειώνοντας τα έσοδα και υπολογίζεται όπως τα άλλα έξοδα της περιόδου π.χ. τα γενικά έξοδα διοίκησης (ΓΕΔ), γενικά έξοδα παραγωγής (ΓΕΠ) κ.τ.λ.³⁴

Στην άμεση κοστολόγηση γίνεται διαχωρισμός των στοιχείων του κόστους ανάλογα με τη συμπεριφορά τους, δηλαδή χωρίζονται σε σταθερά και μεταβλητά. Ο διαχωρισμός γίνεται στην αρχική φάση καταχώρησής τους, αλλά όμως διατηρείται σε όλη τη διαδικασία της κοστολόγησης. Το άμεσο μεταβλητό κόστος του τμήματος αντιπροσωπεύει το κόστος εκείνο που προκαλείται από τη δραστηριότητα ή τη λειτουργία του τμήματος.

³² Γρηγοράκος, Θ., 2008, “Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα

³³ Πουρναράκης, Κ., (1996), “Διεθνή Οικονομική”, Εκδόσεις Κυριακίδη Αφοί

³⁴ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Rosili

Αντίθετα το άμεσο σταθερό κόστος αντιστοιχεί στο κόστος που δημιουργείται με σκοπό το τμήμα να βρίσκεται σε κατάσταση ετοιμότητας. Υπάρχουν όμως και ημιμεταβλητές δαπάνες που μεταβάλλονται κατά κλιμάκια απασχόλησης, δηλαδή δαπάνες που αποτελούνται από σταθερό και μεταβλητό τμήμα. Τέτοιες δαπάνες είναι τα ΓΒΕ και η άμεση εργασία λόγω των συνθηκών που επικρατούν στην αγορά εργασίας.

Για να υπολογίσουμε το τελικό αποτέλεσμα (θετικό ή αρνητικό) χρησιμοποιούμε τις έννοιες του βιομηχανικού περιθωρίου συμβολής και του περιθωρίου συμβολής ή συνεισφοράς. Το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής είναι το ποσό που απομένει για την κάλυψη των μεταβλητών και σταθερών εξόδων και μετά την κάλυψη αυτών και για τη δημιουργία κέρδους. Υπολογίζεται αν από τις πωλήσεις αφαιρέσουμε το μεταβλητό κόστος παραγωγής (άμεσα υλικά, άμεση εργασία, Γ.Β.Ε). Το περιθώριο συμβολής ή συνεισφοράς είναι το ποσό που απομένει για την κάλυψη των σταθερών εξόδων και μετά την κάλυψη αυτών για τη δημιουργία θετικού αποτελέσματος και υπολογίζεται αν από το βιομηχανικό περιθώριο συμβολής αφαιρέσουμε τα μεταβλητά έξοδα (ΓΕΔ, ΓΕΠ).

2. Κεφάλαιο Δεύτερο : Βασικές Έννοιες και Χαρακτηριστικά των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) Καθώς και Παρουσίαση Πρότυπο προς Πρότυπο Αναφορικά με τις Διαφορές τους με τα ΕΛΠ

2.1 Η Ερμηνεία και τα Χαρακτηριστικά των ΔΛΠ

Στην ιστορία της λογιστικής, υπάρχει μια θεωρία η οποία έχει δημιουργηθεί από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και τα οποία έχουν υιοθετηθεί από τη Ε.Ε. Η ίδια περίπτωση ισχύει και στην ελεγκτική πρακτική. Η εφαρμογή των ΔΛΠ ωστόσο, έχει επηρεάσει και την λειτουργία των επιχειρήσεων στην Ελλάδα. Βέβαια το γεγονός είναι ότι η χρήση τους ισχύει μόνο για όσες επιχειρήσεις θεωρούνται προηγμένες καθώς και για τις θυγατρικές τους. Για όλες τις υπόλοιπες είναι προαιρετικά³⁵.

Δεν είναι βέβαια τυχαίο ότι σε κάποιες περιπτώσεις το αποτέλεσμα είναι σημαντικό και σε κάποιες άλλες, απλά μακροπρόθεσμο. Χαρακτηριστικό είναι το παράδειγμα μιας επιχείρησης η οποία δεν έχει λάβει κανένα δάνειο. Είναι πολύ πιθανό να προσπαθεί να αποφύγει να ξοδέψει χρήματα για κάποια εφαρμογή προαιρετική την οποία όμως δε θα μπορέσει να αποφύγει στο μέλλον³⁶. Σε μια άλλη περίπτωση όμως, μια επιχείρηση η οποία έχει προχωρήσει σε δανεισμό τον οποίο το συντηρεί και μάλιστα με το χαμηλότερο κόστος, επιχειρεί να κάνει το ίδιο και με κάποια στοιχεία τα οποία μπορεί να εμφανίσουν υπεραξίες ή δείχνει κάποιο ενδιαφέρον για μελλοντικούς αγοραστές.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ σε αυτή την επιχείρηση, αφορά τις μεσαίες και μεγάλες επιχειρήσεις και περισσότερο τις βιομηχανικές ή ξενοδοχειακές μονάδες. Πρέπει να αναφερθεί ότι μια επιχείρηση η οποία προβαίνει σε χρήση των ΔΛΠ, είναι σχεδόν

³⁵ Σακέλλης Ι. , 2007, “Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα, 2007

³⁶ Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Δ. Αικ., Καραγιάννης Δ., 2007, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Παραδείγματα – Εφαρμογές (Δ.Π.Χ.Π.), Εκδότης: Καραγιάννης Ι. Δημ. & ΣΙΑ ΟΕ

σίγουρο ότι έχει καλύτερη εικόνα στην αγορά και ότι μπορεί να αποδώσει καλύτερα σε αυτή³⁷.

Η προσέγγιση όμως στην λειτουργία των ΔΛΠ αποτελεί ένα ζήτημα σημαντικό για τις επιχειρήσεις στις μέρες μας. Στην Ελλάδα βέβαια ισχύει η Αρχή της Συντηρητικότητας και όλα τα ελληνικά πρότυπα στηρίζονται σε αυτή την Αρχή. Από την άλλη πλευρά, τα ΔΛΠ στηρίζονται στις Εύλογες Αξίες που οριοθετούνται εντός των επιχειρήσεων. Επομένως αυτό που συμβαίνει είναι ότι με τη χρήση αυτών μια σειρά από ενεργητικά στοιχεία κάνουν την εμφάνισή τους σε ορισμένες εμπορικές αξίες στον ισολογισμό της επιχείρησης. Για παράδειγμα, τα πάγια μιας εταιρείας. Αυτό που συνέβαινε με τα ελληνικά πρότυπα ήταν ότι έκαναν την εμφάνισή τους σε μικρότερες λογιστικές αξίες. Αναφέρονται ως παράδειγμα οι τράπεζες οι οποίες είναι σε θέση να ορίσουν τις πιστώσεις ή τα επιτόκια δανεισμού, στοιχεία τα οποία εξαρτώνται από την οικονομική κατάσταση των ανθρώπων που δανείζονται³⁸.

Στην πραγματικότητα, στο δανεισμό ο πελάτης έχει μεν λιγότερα χρήματα να εκταμιεύσει, μεγαλύτερο κίνδυνο αλλά πληρώνει μεγαλύτερο τόκο. Από τους δείκτες οι οποίοι προκύπτουν από τα μεγέθη των οικονομιών, προκύπτει αντίστοιχα και ο ανάλογος κίνδυνος. Από τη στιγμή που όμως τα ΔΛΠ εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις, οι δείκτες βελτιώνονται σε σημαντικό βαθμό και οι όροι δανεισμού αυτόματα θεωρούνται καλύτεροι. Οι λογιστικές «αλχημείες» βέβαια δεν οδηγούν σε καλύτερους δείκτες επιχειρηματικής προσέγγισης. Βέβαια σημαντικό είναι και το ζήτημα το οποίο δημιουργείται από τους λογιστές και τους ελεγκτές απέναντι σε επιχειρήσεις ή κάποιους ελεγκτικούς μηχανισμούς και ως προς την λειτουργία των ΔΛΠ στις επιχειρήσεις³⁹.

Τα πρότυπα αυτά σαφώς είναι πιο σύνθετα και πιο δύσκολα απ' αυτά τα οποία εφαρμόζονται σε παλαιότερη βάση. Οι μεταβολές του είναι συχνές και για αυτό

³⁷ Σακέλλης Ι. , 2007, “Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα, 2007

³⁸ Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Δ. Αικ., Καραγιάννης Δ., 2007, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Παραδείγματα – Εφαρμογές (Δ.Π.Χ.Π.), Εκδότης: Καραγιάννης Ι. Δημ. & ΣΙΑ ΟΕ

³⁹ Σακέλλης Εμ., 2009, Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό – Φορολογικό Δίκαιον & Λογιστική, Τρίτη Έκδοση, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη

πρέπει το κάθε άτομο ή η επιχείρηση να τα παρακολουθεί συνεχώς και να τα ερευνά για τυχόν όποιες μεταβολές ή αλλαγές⁴⁰.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, τα ΔΛΠ δεν είναι τίποτα άλλο από κάποιες λογιστικές πρακτικές οι οποίες έχουν τη μορφή νόμων. Με τους νόμους αυτούς πρέπει να εναρμονισθούν οι ελληνικές επιχειρήσεις και πάντα κάτω από τα πρότυπα της κοινοτικής σχετικής οδηγίας. Θα πρέπει να σημειωθεί πως η εφαρμογή τους ήταν υποχρεωτική για όσες επιχειρήσεις ήταν εισηγμένες στο Χρηματιστήριο αρχικά και στη συνέχεια τις υπόλοιπες. Οι όποιες οδηγίες υπάρχουν μέσα σε αυτά τα πρότυπα μεταβάλλουν τον παλαιό λογιστικό σκεπτικό και πλέον ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης⁴¹.

Σύμφωνα όμως με τους κανονισμούς της Ε.Ε., ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ονομάζονται εκείνα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα οποία αναφέρονται σε αρχές Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Αναφέρονται οι όποιες τροποποιήσεις έχουν γίνει σε αυτά καθώς και όλες οι ερμηνείες ή τα όποια πρότυπα τα οποία στο μέλλον θα εκδοθούν από τον Οργανισμό Διεθνών Προτύπων. Αυτός είναι ο Οργανισμός ο οποίος τα εκδίδει του οποίου η βάση είναι στο Λονδίνο και εκπρόσωπός του είναι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Ο όρος ο οποίος θα χρησιμοποιείται στο μέλλον θα είναι αυτός των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και σε αυτόν θα αναφέρονται όλες οι λειτουργίες αυτών των Προτύπων⁴².

Προτεραιότητες των Προτύπων αυτών είναι οι σωστές εφαρμογές αλλά και προϋποθέσεις οι οποίες πρέπει να εφαρμοσθούν προκειμένου να υπάρχει καλύτερη και πιο αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων μέσα από μια ανάπτυξη των καταστάσεων οι οποίες υπάρχουν στην ενιαία αγορά και στον αναπτυσσόμενο ανταγωνισμό διεθνώς. Αλλά για να εξασφαλισθεί το γεγονός ότι θα εφαρμόζονται από όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες ανήκουν στη Ε.Ε. θα πρέπει να υπάρχει και η απαραίτητη

⁴⁰ Σακέλλης Ι. , 2007, “Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα, 2007

⁴¹ Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Δ. Αικ., Καραγιάννης Δ., 2007, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Παραδείγματα – Εφαρμογές (Δ.Π.Χ.Π.), Εκδότης: Καραγιάννης Ι. Δημ. & ΣΙΑ ΟΕ

⁴² Σακέλλης Ι. , 2007, “Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα, 2007

έγκριση κανονισμού. Η εφαρμογή τους υπάρχει από το 2005 και μάλιστα με απόλυτη αξιοπιστία και ανταγωνισμό.

Όλες οι επιχειρήσεις καθώς και οι εμπορικές τράπεζες, οι οποίες ανήκουν στην Κοινότητα από το 2005, είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα και πάντα σύμφωνα με την οικονομική τους κατάσταση. Αυτό ισχύει και για τις ασφαλιστικές εταιρείες. Υπάρχει επίσης και η δυνατότητα από τα κράτη μέλη να επιτρέπουν ή και να υποχρεώνουν ακόμα σε επιχειρήσεις να εφαρμόζουν τα παραπάνω συστήματα. Η νέα αυτή νομοθεσία μπορεί να επιβληθεί και σε εταιρείες ή εμπορικές τράπεζες και ασφαλιστικές εταιρείες. Σ' ότι αφορά το χρονοδιάγραμμα και το καθεστώς το οποίο ισχύει σε λογιστικές οδηγίες μπορεί να ειπωθεί ότι αν και το 2005 ήταν η ημερομηνία στόχος, οι εφαρμογές αυτές άρχισαν να εφαρμόζονται σταδιακά με τη πάροδο του χρόνου⁴³.

Οι όποιες απαιτήσεις οι οποίες αναφέρονται σε λογιστικές οδηγίες μπορούσαν να συμπληρωθούν από τη παραπάνω νομοθεσία. Επίσης αναφέρεται ότι μέχρι το 2007 τα κράτη μέλη ήταν σε θέση να αναστείλουν την εφαρμογή κάποιων από αυτών των διατάξεων. Το μέτρο αυτό ίσχυε για τις επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονταν μέσα στην Κοινότητα ή σε κάποια αγορά τρίτης χώρας. Το χαρακτηριστικό ενός λογιστικού πρότυπου προκειμένου να μπορέσει να εγκριθεί και να εφαρμοσθεί, θα πρέπει να είναι ένα αυτό της έντιμης εικόνας της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και των αποτελεσμάτων της. Θα πρέπει να μπορεί να ανταποκρίνεται απέναντι στο Ευρωπαϊκό Δημόσιο και να έχει τη σωστή πληροφόρηση⁴⁴.

Σε συμφωνία με τη Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αξιών των Αγορών Κινητών Αξιών, έχει επέρθει η ειδική Επιτροπή αποσκοπώντας σε μια κοινή συνεργασία για την εφαρμογή αυτών των προτύπων. Έχει δοθεί η έγκριση για αυτό μέσα από ειδικό κανονισμό ο οποίος αναφέρει τα εξής στοιχεία⁴⁵ :

⁴³ Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Δ. Αικ., Καραγιάννης Δ., 2007, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Παραδείγματα – Εφαρμογές (Δ.Π.Χ.Π.), Εκδότης: Καραγιάννης Ι. Δημ. & ΣΙΑ ΟΕ

⁴⁴ Σακέλλης Εμμ., 2009, Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό – Φορολογικό Δίκαιον & Λογιστική, Τρίτη Έκδοση, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη

⁴⁵ Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Δ. Αικ., Καραγιάννης Δ., 2007, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Παραδείγματα – Εφαρμογές (Δ.Π.Χ.Π.), Εκδότης: Καραγιάννης Ι. Δημ. & ΣΙΑ ΟΕ

- Με τη σύσταση μιας κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων θα υπάρχει ένα κανονιστικό επίπεδο. Το επίπεδο αυτό θα αποτελείται από τους αντιπροσώπους από όλα τα κράτη μέλη και πρόεδρος θα είναι η Επιτροπή. Η Επιτροπή θα λαμβάνει τις αποφάσεις σχετικά με την όποια έγκριση θα πρέπει να δοθεί για τα παραπάνω πρότυπα και θα αποσκοπεί σε απόλυτη διαφάνεια απέναντι στο Συμβούλιο και στο Κοινοβούλιο.
- Η σύσταση τεχνικής Επιτροπής αποσκοπεί σε ένα τεχνικό επίπεδο το οποίο θα αποτελείται από εμπειρογνώμονες πάνω σε λογιστικά θέματα ιδιωτικού τομέα των κρατών μελών. Η τεχνική Επιτροπή αφορά τα λογιστικά θέματα, τη συμβουλευτική ομάδα σε θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Μέσα από αυτή την Επιτροπή θα δίνεται έγκαιρα η συνδρομή σε αρμοδιότητες οι οποίες έχουν να κάνουν με την αξιολόγηση αυτών των προτύπων ΔΛΠ. Επίσης θα δίνει συμβουλές στην Επιτροπή για την όποια τροποποίηση γίνει στη νομοθεσία.

Τα ΔΛΠ επίσης δεν είναι τίποτε άλλο από μια κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών που ισχύουν διεθνώς, κανόνων και πολιτικών. Θέματα τα οποία πρέπει οι λογιστές και οι ελεγκτές να τα ακολουθούν. Επίσης θα πρέπει να υπάρχει ο απαραίτητος έλεγχος στη διαδικασία ονομασίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων οι οποίες έχουν δημοσιευθεί. Αυτές είναι⁴⁶ :

- Ο Ισολογισμός
- Η Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
- Η Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων στην οποία ανήκει η νέα οικονομική κατάσταση στην Ελλάδα με τις όποιες μεταβολές τις επιμέρους κατά τις οποίες στα ίδια κεφάλαια εισήλθαν
- Η Κατάσταση ταμειακών ροών

⁴⁶ Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Δ. Αικ., Καραγιάννης Δ., 2007, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Παραδείγματα – Εφαρμογές (Δ.Π.Χ.Π.), Εκδότης: Καραγιάννης Ι. Δημ. & ΣΙΑ ΟΕ

2.2 Συγκεκριμένα Μοντέλα Εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) στις Επιχειρήσεις

Τα μοντέλα εφαρμογής των ΔΛΠ στις επιχειρήσεις, αναφέρονται ως εξής⁴⁷ :

- ΔΛΠ 1 : Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΛΠ 2 : Αποθέματα
- ΔΛΠ 7 : Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
- ΔΛΠ 8 : Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- ΔΛΠ 10 : Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- ΔΛΠ 11 : Κατασκευαστικές Συμβάσεις
- ΔΛΠ 12 : Φόροι Εισοδήματος
- ΔΛΠ 14 : Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα
- ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια
- ΔΛΠ 17 : Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18 : Έσοδα
- ΔΛΠ 19 : Παροχές σε Εργαζόμενους
- ΔΛΠ 26 : Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία
- ΔΛΠ 20 : Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
- ΔΛΠ 21 : Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
- ΔΛΠ 23 : Κόστος Δανεισμού
- ΔΛΠ 24 : Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- ΔΛΠ 27 : Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 28 : Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29 : Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- ΔΛΠ 30 : Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων
- ΔΛΠ 31 : Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32 : Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση

⁴⁷ Σακέλλης Εμμ., 2009, Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό – Φορολογικό Δίκαιον & Λογιστική, Τρίτη Έκδοση, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη

- ΔΛΠ 33 : Κέρδη ανά Μετοχή
- ΔΛΠ 34 : Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 36 : Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 37 : Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις
- ΔΛΠ 38 : Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 40 : Επενδύσεις σε Ακίνητα
- ΔΛΠ 41 : Γεωργία

Τα όργανα αυτά τα οποία είναι υπεύθυνα για τον καθορισμό και τις τροποποιήσεις αυτών των προτύπων είναι :

- Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
- Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - IASB
- Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων - SAC
- Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - IFRIC
- Η Ευρωπαϊκή Ένωση

2.2.1 Αναλυτική Σημασιολογία των ΔΛΠ

ΔΛΠ 1: «Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων»⁴⁸

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 (IAS1: Presentation of Financial Statements), είναι το πιο σημαντικό εφόσον αποτελεί το πρώτο λογιστικό πρότυπο που θεσπίστηκε από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Πιο αναλυτικά, το ΔΛΠ 1 καθορίζει την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η χρονική, κλαδική και διακλαδική συγκρισιμότητα. Οι οικονομικές καταστάσεις τις οποίες υποχρεούται να δημοσιεύει μια επιχείρηση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 είναι οι ακόλουθες:

- Ισολογισμός

⁴⁸ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών

ΔΛΠ 2 «Αποθέματα»⁴⁹

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 (I.A.S 2 «Inventories») έχει σχέση με το ζήτημα των αποθεμάτων των εμπορικών κυρίως επιχειρήσεων, καθώς τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δεν διαθέτουν ιδιαίτερα αποθέματα λόγω της φύσης των εργασιών τους. Βασικό μέλημα του ΔΛΠ 2 είναι να θέσει το πλαίσιο προσδιορισμού του τρόπου παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης αποθεμάτων στις λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Επιπροσθέτως, στόχος του ΔΛΠ 2 είναι ο καθορισμός του κόστους και η αναγνώριση του σαν στοιχείο του ενεργητικού, καθώς και η αποτίμηση του στη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του.

ΔΛΠ 7 «Κατάσταση Ταμειακών Ροών»⁵⁰

Το ΔΛΠ 7 «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών» (IAS 7 «Cash Flow Statements»), αναφέρεται στην κατάρτιση των καταστάσεων ταμειακών ροών, θέτοντας το πλαίσιο των αρχών που πρέπει να εφαρμόζονται κατά τη σύνταξη τους. Οι καταστάσεις ταμειακών ροών δίνουν πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για τα ταμειακά διαθέσιμα καθώς και για τα ταμειακά ισοδύναμα που έχει στην κατοχή της η επιχειρηματική μονάδα μέχρι την στιγμή της κατάρτισης τους.

Οι ταμειακές ροές της επιχείρησης προέρχονται από τρεις κύριες κατηγορίες δραστηριοτήτων, οι οποίες είναι:

- Λειτουργικές δραστηριότητες
- Επενδυτικές δραστηριότητες

⁴⁹ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα* - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Πανεπιστήμιο Πατρών

⁵⁰ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα* - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Πανεπιστήμιο Πατρών

- Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

ΔΛΠ 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη»⁵¹

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 (IAS 8 Accounting Policies, changes in Accounting Estimates and Errors), διαπραγματεύεται τις λογιστικές πρακτικές που θα πρέπει να ακολουθούνται στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε να υπάρχει ενιαία αντιμετώπιση ορισμένων λογιστικών γεγονότων από όλες τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Εκτός από αυτό το ζήτημα, το ΔΛΠ 8 ασχολείται και με το Θέμα των λογιστικών λαθών και τον τρόπο διόρθωσης τους, ώστε να διασφαλίζεται η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Ταυτόχρονα θέτει τα όρια και τους λόγους αλλαγής λογιστικών πολιτικών και μεθόδων.

ΔΛΠ 10 «Γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού»⁵²

Το ΔΛΠ 10 (IAS 10 «Events After the Balance Sheet Date»), ασχολείται με το ζήτημα των λογιστικών γεγονότων που λαμβάνουν χώρα μετά την κατάρτιση και έγκριση του ισολογισμού μιας επιχείρησης. Παράλληλα, θέτει το πλαίσιο των πληροφοριών που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, που συνέβησαν μετά την έγκριση του ισολογισμού. Το ζήτημα που διαπραγματεύεται το λογιστικό πρότυπο 10 αφορά ένα θέμα με το οποίο πολλές επιχειρήσεις έρχονται αντιμέτωπες στην ημερομηνία λήξης της χρήσης τους, δεδομένου ότι από την ημερομηνία λήξης μέχρι την ημερομηνία έγκρισης μεσολαβεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα.

Στο χρονικό διάστημα αυτό είναι πιθανό να συμβούν οικονομικά γεγονότα τα οποία να έχουν επίδραση στην οικονομική θέση της επιχείρησης. Λέγοντας γεγονότα μετά τον ισολογισμό εννοούμε τα θετικά ή αρνητικά γεγονότα που συμβαίνουν στο χρονικό διάστημα μεταξύ της κατάρτισης του ισολογισμού και της έγκρισης του.

⁵¹ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

⁵² Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

Δ.Λ.Π 11 «Κατασκευαστικές Συμβάσεις»⁵³

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 (IAS 11 «Construction Contracts») ασχολείται με τη λογιστική επεξεργασία των εσόδων και εξόδων που προκύπτουν από τις συμβάσεις κατασκευής έργων συνήθως μακροχρόνιας διάρκειας. Η σύμβαση έργου είναι στην ουσία η συμφωνία μεταξύ ενός κατασκευαστή και του πελάτη για την κατασκευή ενός στοιχείου ενεργητικού μέσα σε ένα συμφωνημένο χρονικό διάστημα και έναντι προσυμφωνημένου ποσού.

Οι συμβάσεις κατασκευής διακρίνονται σε συμβάσεις σταθερής τιμής και σε συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής. Οι συμβάσεις σταθερής τιμής αφορούν συμφωνίες σταθερής αμοιβής για τον κατασκευαστή. Αντίθετα, οι συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής αφορούν συμφωνίες κατά τις οποίες ο κατασκευαστής θα εισπράξει την συμφωνημένη αμοιβή συν ένα ποσοστό πάνω από το κόστος. Δεν υπάρχουν διατάξεις στο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο που να ασχολούνται ξεχωριστά με τη περίπτωση της λογιστικής επεξεργασίας των εσόδων και εξόδων που προκύπτουν από τις συμβάσεις κατασκευής έργων μακροχρόνιας διάρκειας. Με λίγα λόγια δεν υπάρχει αντίστοιχη νομοθεσία στα Ελληνικά Πρότυπα.

ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος»⁵⁴

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 (IAS 12 «Income Taxes») αναφέρεται στους φόρους εισοδήματος που προκύπτουν από τη λειτουργία μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσης. Κύριος στόχος του προτύπου 12 είναι να θέσει το πλαίσιο των λογιστικών χειρισμών των τρεχόντων και μελλοντικών φόρων. Επίσης να εισάγει τις έννοιες της τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογίας και τον τρόπο υπολογισμού τους. Αναφέρεται τέλος στις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιεί η επιχείρηση στις Επεξηγηματικές της Σημειώσεις.

⁵³ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

⁵⁴ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

ΔΛΠ 14 «Οικονομικές πληροφορίες κατά Τομέα»⁵⁵

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 14 (IAS 14 «Segment Reporting»), καθορίζει τις αρχές που θα πρέπει να διέπουν την κατά τομέα πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Παράλληλα, καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνουν οι επιχειρήσεις στις Επεξηγηματικές τους Σημειώσεις.

ΔΛΠ 16 «Ενσώματα Πάγια»⁵⁶

Το ΔΛΠ 16 θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που παράγουν ή κατασκευάζουν πάγια στοιχεία με σκοπό να τα επενδύσουν σε ακίνητα. Στην περίπτωση που τα πάγια αυτά δεν πληρούν τα κριτήρια για να συμπεριληφθούν στο λογαριασμό «Επενδύσεις σε ακίνητα» θα πρέπει να κατατάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου. Θα πρέπει ωστόσο να σημειώσουμε ότι όταν η κατασκευή των παγίων ολοκληρωθεί, τότε τα πάγια θα συμπεριληφθούν στο παραπάνω λογαριασμό και η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόσει το ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα».

ΔΛΠ 17 «Μισθώσεις»⁵⁷

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 (IAS 17 «Leases») αναφέρεται στο θέμα των μισθώσεων και στους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται για την ορθή και τεκμηριωμένη παρακολούθησή τους. Ταυτόχρονα, οριοθετεί τις πληροφορίες που είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιεί η επιχείρηση στις Επεξηγηματικές της Σημειώσεις. Οι σχετικές Διερμηνείες είναι η ΜΕΔ 15 «Λειτουργικές Μισθώσεις-Κίνητρα», η ΜΕΔ 27 «Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που Συνεπάγονται το Νομικό Τύπο μιας Μίσθωσης» και τέλος το ΕΔΔΠΧΠ 4 «Προσδιορίζοντας κατά πόσο μια Σύμβαση Περιλαμβάνει μια Μίσθωση». Το ΔΛΠ 17 αναθεωρήθηκε στις

⁵⁵ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

⁵⁶ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

⁵⁷ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

31/3/2004 και μπορούσε να εφαρμοστεί από 01/01/05. Το πρότυπο 17 εφαρμόζεται για όλες τις μισθώσεις που συνάπτουν οι επιχειρήσεις πλην μερικών εξαιρέσεων, όπως είναι: οι συμφωνίες μισθώσεων για εξεύρεση και εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου, οι συμφωνίες για παροχή πνευματικών δικαιωμάτων, οι συμβάσεις άδειας θεατρικών παραστάσεων.

ΔΛΠ 18 «Έσοδα»

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 (IAS 18 «Revenues»), αναφέρεται στο ζήτημα των εσόδων μιας επιχείρησης. Το Πρότυπο 18 έχει σαν στόχο να καθορίσει τους απαιτούμενους λογιστικούς χειρισμούς για την ορθή λογιστική καταγραφή των εσόδων μιας επιχειρηματικής μονάδας. Τα έσοδα προκύπτουν από την επιχειρηματική δραστηριότητα της εκάστοτε επιχείρησης, στα πλαίσια της οποίας λαμβάνουν χώρα ορισμένες συναλλαγές από τις οποίες πηγάζουν οικονομικά οφέλη. Τα έσοδα αυξάνουν τα οικονομικά οφέλη της επιχείρησης ή μειώνουν τις υποχρεώσεις της, γεγονός που οδηγεί σε αύξηση της καθαρής της θέσης.

Ο επίσημος και πληρέστερος ορισμός των εσόδων είναι «Έσοδο είναι η μικτή εισροή οικονομικών οφελών κατά τη διάρκεια της χρήσης, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης, όταν η εισροή αυτή έχει σαν αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός της αύξησης που σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από τους μετόχους». Τα έσοδα εισπράττονται μόνο όταν αφορούν την επιχείρηση και όχι εισπράξεις για λογαριασμό τρίτων.

ΔΛΠ 19 και 26

Το ΔΛΠ 19 «Παροχές σε εργαζομένους» (IAS 19 «Employee Benefits») αναφέρεται στους απαιτούμενους λογιστικούς χειρισμούς για την καταγραφή των παροχών των εργοδοτών προς στους εργαζόμενους. Οι παροχές με βάση το πρότυπο 19 διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- βραχυχρόνιες παροχές
- παροχές λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης
- παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους

- παροχές μετά τη λήξη της απασχόλησης
- μακροχρόνιες παροχές

Το ζήτημα των παροχών στην Ελλάδα επικεντρώνεται κυρίως γύρω από τις άμεσες παροχές, όπως είναι η καταβολή μισθοδοσίας και όλα τα επιμέρους έξοδα, π.χ. επιδόματα, δώρα, αμοιβές ασθενείας. Το βάρος του ενδιαφέροντος των επιχειρήσεων πέφτει στο θέμα των αποζημιώσεων του προσωπικού, είτε λόγω συνταξιοδότησης, είτε λόγω αποχώρησης από την εργασία. Οι μοναδικές επιχειρήσεις στην ελληνική αγορά που παρέχουν στους εργαζομένους τους παροχές συνταξιοδότησης είναι τα τραπεζικά ιδρύματα, οι εργαζόμενοι άλλων επιχειρήσεων καλύπτονται από δημόσιους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

ΔΛΠ 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων»⁵⁸

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 «Λογιστική των κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης» (IAS 20 «Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance»), αναφέρεται στο ζήτημα των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς επίσης να θέσει τα κριτήρια και το χρόνο αναγνώρισης τους. Οι σχετικές Διεργασίες που έχουν εκδοθεί είναι η ΜΕΔ 10 «Κρατική Υποστήριξη – Καμία Ειδική Σχέση με Επιχειρηματικές Δραστηριότητες» και το ΕΔΔΠΧΠ 3 «Δικαιώματα Εκπομπών Ρύπων».

ΔΛΠ 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος»⁵⁹

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος» (IAS 21 «The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates»), αναφέρεται στο ζήτημα των συναλλαγματικών διαφορών και στο λογιστικό χειρισμό τους. Κύριος στόχος του προτύπου 21 είναι να θέσει τις αρχές και τις τεχνικές αναγνώρισης και λογιστικής καταγραφής των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα.

⁵⁸ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

⁵⁹ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

ΔΛΠ 23 «Κόστος Δανεισμού»⁶⁰

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 23 «Κόστος Δανεισμού» (IAS 23 «Borrowing Cost»), αναφέρεται στη λογιστική αντιμετώπιση του δανειακού κόστους των επιχειρήσεων. Το πρότυπο 23 οριοθετεί την έννοια του δανειακού κόστους και ορίζει τις αρχές και τα κριτήρια για την αναγνώριση του. Παράλληλα, αναφέρεται στις πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνει στις Επεξηγηματικές του Σημειώσεις. Το πρότυπο για τη σωστή και τεκμηριωμένη παρακολούθηση του δανειακού κόστους απαιτεί την άμεση αναγνώριση του δανειακού κόστους ως έξοδο και την καταχώρηση του στα αντίστοιχα αποτελέσματα.

Τονίζεται ότι το πρότυπο δεν αναγνωρίζει σαν κόστος δανεισμού το πραγματικό ή υπολογιστικό κόστος των ιδίων κεφαλαίων. Διευκρινιστικά αναφέρουμε, ότι το κόστος δανεισμού αποτελείται από τους τόκους του δανεισμού καθώς και από τα λοιπά έξοδα δανείου, π.χ. μακροπρόθεσμοι και βραχυπρόθεσμοι τόκοι, προμήθειες, συναλλαγματικές διαφορές δανείων.

ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών»⁶¹

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 24 (IAS 24 «Related Party Disclosures»), αναφέρεται στους κανόνες κατάρτισης και στις πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης και των συνδεδεμένων με αυτή μερών. Το πρότυπο 24 θέτει ένα πλαίσιο αρχών, μεθόδων και κανόνων κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που αποτελούνται από πολύπλοκα νομικά και επιχειρηματικά σχήματα.

ΔΛΠ 27 «Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις»⁶²

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 (IAS 27 «Consolidated and Separate

⁶⁰ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

⁶¹ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

⁶² Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

Financial Statements»), θέτει τις αρχές και τις λογιστικές τεχνικές αντιμετώπισης των ενοποιημένων και ατομικών οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Παράλληλα, ασχολείται με το ζήτημα της λογιστικής καταγραφής των επενδύσεων σε θυγατρικές, συγγενείς ή σε κοινοπραξίες και πως αυτές θα απεικονίζονται στις ατομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης.

Το ΔΛΠ 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις»⁶³

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 28 (IAS 28 «Investments in Associates»), διαπραγματεύεται το ζήτημα των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις, πλην των επιχειρήσεων που κατέχονται από επιχειρήσεις venture capital ή από αμοιβαία κεφάλαια, πιστωτικά συγκροτήματα επενδύσεων και συναφείς επιχειρήσεις συμπεριλαμβανομένων και των ασφαλιστικών κεφαλαίων. Οι επενδύσεις αυτές έχουν χαρακτηριστεί σαν κατεχόμενες για εμπορικούς σκοπούς από το ΔΛΠ 39 και μπορούν να αποτιμηθούν σε εύλογες αξίες. Οποιαδήποτε μεταβολή τους καταχωρείται είτε σαν κέρδος, είτε σαν ζημία στα αποτελέσματα χρήσης.

ΔΛΠ 29 «Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων με Υπερπληθωρισμό»⁶⁴

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 29 (IAS 29 «Interests in Joint Venture»), αναφέρεται στις λογιστικές τεχνικές των οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων που δρουν σε υπερπληθωριστικές οικονομίες. Το πρότυπο προτείνει μεθόδους προσαρμογής των λογιστικών καταστάσεων, έτσι ώστε να τηρείται η αρχή της συγκρισιμότητας. Το ΔΛΠ 29 εφαρμόζεται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, από την έναρξη της χρήσης που διαπιστώνεται υπερπληθωρισμός στην οικονομία. Στις χώρες που αντιμετωπίζουν υπερβάλλοντα πληθωρισμό οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων καταρτίζονται με δύο τρόπους. Ο ένας τρόπος είναι με βάση το ιστορικό κόστος και ο άλλος με βάση το τρέχον κόστος. Ωστόσο σε αγορές με υπερπληθωρισμό, οι οικονομικές καταστάσεις έχουν νόημα μόνο αν καταρτίζονται με βάση την τρέχουσα μονάδα μέτρησης, στην ημερομηνία του ισολογισμού.

⁶³ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

⁶⁴ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

ΔΛΠ 30 «Γνωστοποιήσεις στις Λογιστικές Καταστάσεις Τραπεζών»⁶⁵

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 30 (IAS 30 «Disclosures in the Financial Statements at Banks & Similar Financial Institution»), καθορίζει το πλαίσιο κατάρτισης των λογιστικών καταστάσεων των τραπεζών και τις πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές. Το πρότυπο 30 εφαρμόζεται από όλα τα τραπεζικά και λοιπά χρηματοοικονομικά ιδρύματα που έχουν υιοθετήσει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Το πεδίο εφαρμογής του προτύπου καλύπτει τόσο τις ατομικές καταστάσεις των τραπεζών, όσο και τις ενοποιημένες καταστάσεις των τραπεζικών ομίλων.

Η αναγκαιότητα δημιουργίας του προτύπου 30 προέκυψε από την ριψοκίνδυνη φύση των δραστηριοτήτων των τραπεζών. Οι τράπεζες έρχονται αντιμέτωπες με μια σειρά κινδύνων, όπως είναι η ανεπαρκής ρευστότητα, οι συναλλαγματικοί κίνδυνοι, η μεταβολή των επιτοκίων κ.α. Οι κίνδυνοι αυτοί περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών, ωστόσο για λόγους ασφάλειας των επενδυτών απαιτούνται επιπρόσθετες πληροφορίες. Η ανάγκη για πληρέστερη πληροφόρηση των χρηστών καλύπτεται με το ΔΛΠ 30. Το πρότυπο 30 εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις με διαχειριστικές περιόδους μέχρι την 31/12/2006. Για τις λογιστικές καταστάσεις από 01/01/2007 και έπειτα θα εφαρμόζεται το ΔΠΧΠ 7 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις».

ΔΛΠ 31 «Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες»⁶⁶

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 31 (IAS 31 «Interests in Joint Venture»), αναφέρεται στη λογιστική παρακολούθηση και αναγνώριση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες. Παράλληλα, ορίζει τον τρόπο παρουσίασης των στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων, των εσόδων και εξόδων των κοινοπραξιών στις λογιστικές καταστάσεις της επενδύτριας επιχείρησης.

⁶⁵ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

⁶⁶ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

ΔΛΠ 32 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση»⁶⁷

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 32 (IAS 32 «Financial Instruments: Disclosure and Presentation»), θέτει το πλαίσιο και τον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών των Χρηματοοικονομικών μέσων που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Ταυτόχρονα, αναφέρει και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Η δημιουργία του προτύπου αποσκοπεί στην όσο το δυνατόν καλύτερη πληροφόρηση των χρηστών αναφορικά με τα χρηματοοικονομικά στοιχεία και την επίπτωση τους στην οικονομική θέση της επιχείρησης.

ΔΛΠ 33 «Κέρδη ανά Μετοχή»⁶⁸

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 33 (IAS 33 «Earnings per Share»), θέτει τις αρχές προσδιορισμού και παρουσίασης του κονδυλίου « κέρδη ανά μετοχή», ώστε να παρέχεται ορθή, πλήρης και συγκρίσιμη πληροφόρηση στους χρήστες. Παράλληλα, καθορίζει ποια στοιχεία σχετικά με τα κέρδη ανά μετοχή θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

ΔΛΠ 34 «Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις»⁶⁹

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 34 (IAS 34 «Interim Financial Reporting»), αναφέρεται στις αρχές αναγνώρισης, αποτίμησης και κατάρτισης ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Παράλληλα, καθορίζει και τα στοιχεία που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο μέρος των Επεξηγηματικών Σημειώσεων.

ΔΛΠ 36 «Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού»⁷⁰

⁶⁷ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

⁶⁸ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

⁶⁹ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 (IAS 36 «Impairment of Assets»), αναφέρεται στην έννοια μείωσης της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού, μια έννοια που μέχρι πρόσφατα δεν υπήρχε στα λογιστικά πεπραγμένα. Στόχος του προτύπου είναι να ανιχνεύσει πιθανές ζημιές από τη μείωση της αξίας στοιχείων του ενεργητικού, ώστε να μην εμφανιστούν τα στοιχεία αυτά σε αξία μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη τους. Παράλληλα, επιτυγχάνει τον ποσοτικό προσδιορισμό του μεγέθους της ζημίας λόγω μείωσης της αξίας. Επίσης προσδιορίζει τις προϋποθέσεις για αναστροφή της αναγνωρισμένης ζημίας λόγω μείωσης της αξίας των στοιχείων.

Οι σχετικές Διερμηνείες είναι το ΕΔΔΠΧΠ 1 «Μεταβολές σε Υφιστάμενες Υποχρεώσεις Αποδέσμευσης, Αποκατάστασης και Συναφείς Υποχρεώσεις», καθώς και το ΕΔΔΠΧΠ 3 «Δικαιώματα Εκπομπών Ρύπων». Το πρότυπο αναθεωρήθηκε τον Μάρτιο του 2004, απώτερος σκοπός ήταν η εναρμόνιση του με το ΔΠΧΠ 3. Το πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, για όλα τα στοιχεία του ενεργητικού. Ελάχιστες εξαιρέσεις στοιχείων εξαιρούνται από την εφαρμογή του προτύπου 36, όπως είναι τα αποθέματα, οι επενδύσεις σε ακίνητα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις.

ΔΛΠ 37 «Προβλέψεις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις»

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 37 (IAS 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets») αναφέρεται στις λογιστικές τεχνικές παρακολούθησης, αναγνώρισης και εκτίμησης των προβλέψεων, απαιτήσεων και υποχρεώσεων μιας επιχείρησης. Το πρότυπο αναφέρεται επίσης στις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Στην Ελλάδα, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να διενεργούν προβλέψεις για πιθανούς κινδύνους και ζημιές, το ΔΛΠ 37 καθορίζει τους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται για την ορθή τήρηση αυτών των κονδυλίων. Η εφαρμογή των διατάξεων του προτύπου 37 καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο συγκρίσιμες και πιο βελτιωμένες σε θέματα σχετικότητας στοιχείων και γεγονότων.

⁷⁰ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

ΔΛΠ 38 «Άυλα στοιχεία του ενεργητικού»⁷¹

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 (IAS 38 «Intangible Assets»), αναφέρεται στα κριτήρια και τις αρχές αναγνώρισης στοιχείων, ως άυλων στοιχείων ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Παράλληλα, καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση αυτών των στοιχείων, καθώς και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση»⁷²

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 (IAS 39 «Financial instruments: Recognition and Measurements»), αναφέρεται στις λογιστικές μεθόδους που πρέπει να χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση, αποτίμηση και απεικόνιση των χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις. Το πρότυπο κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού σε τέσσερις κατηγορίες, γεγονός που υποδεικνύει και τη βάση αποτίμησης τους. Οι κατηγορίες είναι:

- Χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού στην εύλογη αξία μέσω της κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Δια κρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις
- Δάνεια και Απαιτήσεις
- Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία

ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα»⁷³

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40 (IAS 40 «Investment Property»), αναφέρεται στις λογιστικές τεχνικές που απαιτούνται για την παρακολούθηση των ακινήτων που κατέχει ή ενοικιάζει μια επιχείρηση με χρηματοοικονομική μίσθωση. Τα ακίνητα αυτά δεν χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, αλλά

⁷¹ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

⁷² Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

⁷³ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

αποφέρουν εισόδημα μέσω της μίσθωσης τους ή κατέχονται για ενίσχυση κεφαλαίου. Παράλληλα, στο πρότυπο αναφέρονται οι μέθοδοι αποτίμησης επενδύσεων σε ακίνητα, που έχουν εκμισθωθεί, βάσει λειτουργικής μίσθωσης

ΔΛΠ 41 «Γεωργία»⁷⁴

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 (IAS 41 «Agriculture»), αναφέρεται στην λογιστική παρακολούθηση των δραστηριοτήτων μιας γεωργικής επιχείρησης.

3.4 Τρόπος Εφαρμογής των ΔΛΠ στις Επιχειρήσεις

Σε αυτή την παρούσα ενότητα επιχειρείται μια ανασκόπηση ή/και σχετική αναδρομή των τρόπων εφαρμογής των ΔΛΠ στις επιχειρήσεις. Έτσι θα λέγαμε λοιπόν πως το Μάρτιο του 2000, αποδόθηκε μια ιδιαίτερη έμφαση στην ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς από το Συμβούλιο της Ευρώπης στη Λισσαβόνα καθώς και να ολοκληρωθούν οι όποιες οικονομικές και χρηματοοικονομικές υπηρεσίες οι οποίες αφορούσαν το πρόγραμμα δράσης της επιτροπής. Η διορία αυτή ήταν μέχρι το 2005⁷⁵. Διαφάνηκε λοιπόν αναγκαίο κάτω από αυτό το σκεπτικό ότι έπρεπε να δοθεί μια ιδιαίτερη ενίσχυση στην οικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων προκειμένου να ωφεληθούν όχι μόνο οι ίδιες αλλά και οι επενδυτές τους. Πρέπει να αναφερθεί ότι ήταν υποχρέωση της Ε.Ε., όχι μόνο να οργανώσει αλλά και να υιοθετήσει πρότυπα τα οποία αφορούσαν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και να καταφέρει να κάνει εφικτό το στόχο της.

Αλλά ακόμα μια ιδιαίτερη έμφαση δόθηκε όταν υπήρξε η ανάγκη για ολοκληρωτική διαφάνεια καθώς και ένας πλήρης έλεγχος⁷⁶. Είναι γνωστό ότι έχουν αναφερθεί ποικίλοι κανόνες χρηματοοικονομικού χαρακτήρα και μάλιστα με αρκετές και διαφορετικές ερμηνείες. Είναι αναγκαίο να αναφερθεί ότι τον Ιούνιο του 2005, η

⁷⁴ Κωστοπούλου Γ., (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Πανεπιστήμιο Πατρών

⁷⁵ Σακέλλης Ι., 2007, “Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα, 2007

⁷⁶ Ντζανάτος Δ., 2008, *Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά*, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα

καθιέρωση όλων των ενοποιημένων καταστάσεων των επιχειρήσεων που ανήκαν στη κοινότητα ήταν απόφαση της Επιτροπής. Είχε χρησιμοποιηθεί μια ιδιαίτερη στρατηγική μέσω της οποίας διαδόθηκε η χρηματοοικονομική πληροφόρηση της Ε.Ε. Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εκπονεί τα ΔΛΠ, η IASC η οποία από το 2001 ονομάζεται Διεθνής Οργανισμός Λογιστικών Προτύπων, η IASB. Τα ΔΛΠ επίσης, έχουν μετονομασθεί σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης⁷⁷.

Το γεγονός ότι υπήρχε η επιλογή ανάμεσα στα δυο Πρότυπα αποτελούσε σημαντικό γεγονός. Τα Πρότυπα αυτά είχαν αναγνωρισθεί από τα Πρότυπα US GAAP καθώς και τα διεθνή λογιστικά Πρότυπα. Η επιλογή για τη χρήση του ΔΛΠ όμως, έχει να κάνει με το ότι τα πρότυπα αυτά είχαν τη δυνατότητα να εξυπηρετήσουν τις όποιες ανάγκες αλλά και απαιτήσεις που είχαν οι επιχειρήσεις της διεθνούς κοινότητας. Την ίδια στιγμή όμως αποτελούσαν μια δέσμη προτύπων, όχι μόνο αποτελεσματικών αλλά και διεξοδικών. Μέσα από αυτά τα πρότυπα επίσης, αποδίδεται μια διεθνή κατάρτιση καθώς και μια προοπτική σε διεθνή βάση, η οποία ξεπερνούσε την αγορά της Αμερικής.

Η παραπάνω ανακοίνωση όμως ήταν η αιτία για το γεγονός ότι το κάθε ΔΛΠ οριοθετήθηκε και την ίδια στιγμή η εφαρμογή τους στη ΕΕ εγκρίθηκε και πάντα με τα πρότυπα της Ευρώπης. Τα στοιχεία σύμφωνα με τα οποία εφαρμόσθηκε ήταν τα εξής⁷⁸

- Οι αντίστοιχες διερμηνείες που προσφέρθηκαν
- Οι σχετικές οδηγίες εφαρμογής
- Οι όποιες διαθέσιμες πληροφορίες
- Η διενέργεια για τους υποχρεωτικούς ελέγχους
- Η σχετική εποπτεία

⁷⁷ Σακέλλης Εμ., 2009, Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό – Φορολογικό Δίκαιον & Λογιστική, Τρίτη Έκδοση, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη

⁷⁸ Βρουστούρης Π., 2012, Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία και Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, Εκδόσεις Περιοδικό Λογιστής, Τεύχος 121

➤ Η όποια επιβολή κυρώσεων

Σημειώνεται επίσης πως η Επιτροπή της Ευρώπης είναι εκείνη που εφαρμόζει τα ΔΛΠ κατά κόρον και εκείνη η οποία με τη σειρά της επικουρείται από μια Τεχνική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων καθώς και από μια Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων, η επονομαζόμενη Accounting Regulatory Committee. Παρ' όλα αυτά όμως, δεν θεωρείται και τόσο αποτελεσματικός αυτός ο μηχανισμός έγκρισης ώστε να επιτευχθούν οι στόχοι και να δημιουργηθεί το κατάλληλο καθεστώς. Κάθε φορά που προκύπτουν στοιχεία δημοσιεύονται από την Επιτροπή ΔΛΠ.

Σ' ότι αφορά το καθεστώς αυτό, θα είναι εφικτή η συνεργασία της Επιτροπής και της Επιτροπής Ρυθμιστικών Αρχών για όλες τις αγορές⁷⁹. Στην ευχέρεια των κρατών ανάγεται η επέκταση των ΔΛΠ και πάντα σύμφωνα με τον Οργανισμό. Στα πλαίσια αυτής της επέκτασης ανάγονται και οι ετήσιοι λογαριασμοί και οι ενοποιημένοι λογαριασμοί των επιχειρήσεων που δεν έχουν όμως εισαχθεί.

Ωστόσο, το Φεβρουάριο του 2003 στο πλαίσιο εφαρμογής των ΔΛΠ στις επιχειρήσεις, ανακοινώθηκε η εφαρμογή τους από την αρμόδια Γενική Διεύθυνση η οποία έκανε λόγο για τη λεγόμενη εφαρμογή τους και συγκεκριμένα το έτος 2005 καθώς και έκανε λόγο για τις συνέπειες που θα υπήρχαν έπειτα από την εφαρμογή μιας φορολογικής βάσης που θα ήταν ενοποιημένη. Όλα τα σχετικά προβλήματα και το σκεπτικό αναφέρονται σε σχετικό κείμενο με τη μορφή μιας δέσμης ενιαίων λογιστικών προτύπων οι οποίοι έχουν σα στόχο τους τη δημιουργία μια ενιαίας φορολογικής δέσμης.

Το συμπέρασμα που προέκυψε από τα παραπάνω, είναι η ύπαρξη της ενιαίας φορολογικής βάσης που θεωρείται επίσης σημαντική κίνηση. Απαραίτητη όμως είναι η επεξεργασία της. Πρέπει όμως να σημειωθεί ότι η έλλειψη εμπειρίας σε ότι έχει να κάνει με την εφαρμογή των ΔΛΠ αποτελεί σημαντικό λόγο ώστε το παραπάνω ζήτημα να μελετηθεί προσεκτικά. Η έλλειψη εμπειρίας αφορά το κοινοτικό επίπεδο

⁷⁹ Γκίγκας, Δ., 2008, "Χρηματοοικονομική Λογιστική IFRS", Εκδόσεις Κράτση, Αθήνα

και την όποια αλλαγή η οποία μπορεί να υπάρχει στα κράτη μέλη και στα κέρδη των λογιστικών και φορολογικών σκοπών⁸⁰.

2.5 Τα Οφέλη που Προσφέρονται στις Επιχειρήσεις από τη Χρήση των ΔΛΠ

Σύμφωνα με τα όσα έχουν αναφερθεί, πρέπει να ειπωθεί ότι ο σημαντικός σκοπός των ΔΛΠ τα οποία εκδίδονται από το International Accounting Standards Board, είναι να δημιουργηθεί και να προαχθεί ένα πλαίσιο αξιόπιστο με υψηλή ποιότητα για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση ώστε να χρησιμοποιηθούν στις διεθνείς αγορές⁸¹. Για το έτος 2005, η υιοθέτηση αυτών των προτύπων από τη Ε.Ε. ορίστηκε από κάποιους ως το πιο σημαντικό γεγονός για τις τελευταίες δεκαετίες στη Διεθνή Λογιστική και μάλιστα σε επίπεδο διηπειρωτικό και παγκόσμιο. Για την Ελλάδα αφού εφαρμόστηκε το Ελληνικό Γενικό Σχέδιο και υιοθετήθηκαν οι λογιστικές Οδηγίες της ΕΟΚ το 1980, πλέον η Επανάσταση της Λογιστικής του 21^{ου} αιώνα είναι μια ουσιαστική πραγματικότητα. Φυσικά με δεδομένη τη φιλοσοφία η οποία υπάρχει στα ΕΓΛΣ και ΔΛΠ.

Αποτέλεσμα ενός ικανοποιητικού σχεδιασμού είναι το μέγεθος και η αποτελεσματικότητα του παραπάνω επιχειρήματος καθώς και ενός καλού συντονισμού ενεργειών και πάντα με τη συνεργασία όσων φορέων εμπλέκονται. Φορείς όπως το κράτος και οι εποπτικοί φορείς, οι ορκωτοί ελεγκτές και οι διοικήσεις των επιχειρήσεων. Πρόσφατη έρευνα έδειξε ότι σε καμία περίπτωση δεν υπάρχει εναρμόνιση του θεσμικού και του νομοθετικού στην εφαρμογή του ΔΛΠ στην Ελλάδα. Υπάρχει ολοκληρωτική απουσία πληρότητας και απλότητας στις φορολογικές ρυθμίσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Επίσης αναφέρονται και κάποια κενά για αμφισβητήσεις για τα φορολογικά όργανα. Την ίδια στιγμή δημιουργείται ένα σοβαρό θέμα στην αγορά από τη παραπάνω εφαρμογή και τη λειτουργία των ΔΛΠ. Το ζήτημα αυτό αφορά τα δυο λογιστικά μοντέλα τα οποία έχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ τους. Μέσα από αυτή τη κατάσταση δημιουργείται αθέμιτος ανταγωνισμός ανάμεσα στις επιχειρήσεις. Έτσι

⁸⁰ Εγχειρίδιο Διοικητικού Δίκαιο, Επ. Π. Σπηλιωτόπουλος, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα, Αθήνα, 2008

⁸¹ Φορολογικόν Δίκαιον, Α. Γ. Θεοχαρόπουλος, Θεσσαλονίκη, 2006

αναφέρονται ο ορισμός οικονομικών μεγεθών και το επίπεδο γνωστοποιήσεων σε προσάρτημα καθώς και σε κόστη σε ότι αφορά τη λειτουργία της επιχείρησης και της οικονομίας της. Αναφέρονται η εκπαίδευση, η κινητικότητα και τα πληροφοριακά συστήματα.

Σε ότι αφορά λοιπόν τα πλεονεκτήματα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και συγκεκριμένα στην Ελλάδα αναφέρεται και η ύπαρξη ποικίλων προτύπων διαφορετικών με στοιχεία που προσφέρουν

- Διαδικασίες τακτικού ελέγχου
- Διαδικασίες ειδικού ελέγχου
- Διαδικασίες επισκόπησης
- Διενέργεια διαχειριστικού ελέγχου
- Μέθοδοι για την προσαρμογή των ελέγχων σε πολύπλοκα μηχανογραφικά συστήματα που επιτρέπουν τη χρήση σύγχρονων στατιστικών μοντέλων

Ειδικοί στο χώρο αναφέρουν ότι τα όποια λογιστικά πρότυπα ισχύουν, έχουν διάρκεια πάνω από δέκα χρόνια. Αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο θεωρείται ότι το νέο νομοσχέδιο για τα επαγγέλματα των λογιστών για όλες τις επιχειρήσεις έχει ιδιαίτερη χρησιμότητα και στις μέρες μας εκτελείται χωρίς ιδιαίτερες δυσκολίες και νόμους οι οποίοι εφαρμόζονται χωρίς να δημιουργούν δυσκολίες⁸². Για τα πλεονεκτήματα επίσης αναφέρονται όλες οι απαγορεύσεις και οι περιορισμοί που προκύπτουν από τα ΔΕΠ και συγκεκριμένα η απαγόρευση κάθε σχέσης οικονομικής των ελεγκτών με τους ελεγχόμενους και η πολύχρονη απασχόληση αυτών των ελεγκτών με την επιχείρηση την οποία ελέγχουν⁸³.

⁸² Σακέλλης Ι. , 2007, “Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”, Εκδόσεις Κράτηση, Αθήνα, 2007

⁸³ Βρουστούρης Π., Πρωτοψάλτης Α., 2002, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΑ

3. Κεφάλαιο Τρίτο : Διαφορές που Προκύπτουν Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ Καθώς και Απόψεις Εργαζομένων στα ΔΛΠ Σχετικά με την Εφαρμογή τους

3.1 Ελληνικά Πρότυπα και Εφαρμογή στις Επιχειρήσεις

Η εικόνα μιας επιχείρησης σύμφωνα με τη βάση των ΔΛΠ μπορεί να λειτουργήσει στην ελληνική αγορά σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου το Ελληνικό λογιστικό πλαίσιο. Ήδη από το 2006 έχει παρατηρηθεί μια τήρηση του σχεδίου λογαριασμών και οι πρακτικές οι λογιστικές των ΔΠΧΑΑ ακολουθούνται ώστε να υπάρχει σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Σε καμία περίπτωση δε υπάρχει ταύτιση των λογιστικών υπολογιστών με τις φορολογικές απαιτήσεις του κράτους.

Έτσι είναι αναμενόμενο ότι θα τηρηθεί το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ και οι λογιστικές πρακτικές του ΔΠΧΑ. Επίσης είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι είναι ενδεικτική και η ανάλυση κάποιων βαθμίδων αν και υπάρχουν κάποια κενά σε λογαριασμούς αναγκών των επιχειρήσεων⁸⁴. Αναφέρονται δέκα ομάδες για τη ταξινόμηση των λογαριασμών του ΕΓΛΣ οι οποίες αριθμούνται από το 1 μέχρι το 9. Χρησιμοποιείται το κριτήριο του ισολογισμού για την ομαδοποίηση των λογαριασμών.

Έτσι οι ομάδες από το 1 μέχρι το 8ω αναφέρεται στη γενική λογιστική και η ομάδα 9 αναφέρεται στην αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης. Τέλος η ομάδα δέκα αναφέρεται σε λογαριασμούς τάξεως. Υπάρχει μια τμηματοποίηση στις ανάγκες γενικής λογιστικής και η οποία είναι⁸⁵

- Από το 1 μέχρι το 5 αναφέρονται οι λογαριασμοί ισολογισμού οι οποίοι μέχρι το τέλος χρήσης έχουν κάποια κατάλοιπα χρεωστικά ή πιστωτικά και έτσι δημιουργούν ένα ισολογισμό. Από το 1 μέχρι το 3

⁸⁴ Σακέλλης Εμμ., 2009, Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό – Φορολογικό Δίκαιον & Λογιστική, Τρίτη Έκδοση, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη

⁸⁵ Σακέλλης Ι. , 2007, “Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα, 2007

αναφέρονται οι λογαριασμοί ενεργητικού και στην ομάδα 4 μέχρι το πέντε αναφέρονται οι λογαριασμοί παθητικού

- Οι ομάδες από το 6 μέχρι το 8 αναφέρονται οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί οι οποίοι είναι μηδενικοί μέχρι το τέλος χρήσης από τη μεταφορά υπολοίπων των αρχικών λογαριασμών σε λογαριασμούς γενικής εκμετάλλευσης και αποτελεσμάτων ισολογισμού. Ειδικότερα στην 7η ομάδα αναφέρονται οι λογαριασμοί οργανικών εσόδων κατά είδος. Στην 8^η ομάδα αναφέρονται οι λογαριασμοί εκτάκτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων, αποτελεσμάτων και σύνθεσης. Στοιχεία απαραίτητα για τον ορισμό και τη διάθεση του αποτελέσματος χρήσης
- Στην ομάδα δέκα αναφέρονται οι λογαριασμοί τάξεως οι οποίοι δίνουν σημαντικές πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία. Οι λογαριασμοί αυτοί αποτελούν λογαριασμούς ειδικής κατηγορίας αφού δίνουν τη δυνατότητα για απεικόνιση και παρακολούθηση χρήσιμων πληροφοριών. Οι πληροφορίες αυτές προκύπτουν από τα γεγονότα τα οποία δημιουργούν δεσμεύσεις νομικές αλλά σε καμία περίπτωση δε δημιουργούν κάποιες αλλαγές στα περιουσιακά στοιχεία κάποιας οικονομικής μονάδας
- Πάντα υπάρχει η δημιουργία αμοιβαίων από τους λογαριασμούς τάξεων κατά ζεύγη. Η δημιουργία αυτή αμοιβαίων γίνεται σε ένα αυτόνομο κύκλωμα της ομάδας δέκα. Δεν αναφέρεται όμως καμία δυνατότητα λειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας γενικής λογιστικής καθώς και της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης. Μέσα από τους λογαριασμούς τάξης υπάρχει η δυνατότητα παρακολούθησης αλλότριων περιουσιακών στοιχείων. Εγγυήσεις, που λαμβάνονται από την οικονομική μονάδα για την εξασφάλιση των απαιτήσεών της, εγγυήσεις που παραχωρούνται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση υποχρεώσεών της, αμφοτεροβαρείς και άλλης

φύσεως συμβάσεις, κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους, διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία⁸⁶

Στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αναφέρονται τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και ορίζονται από το Προεδρικό Διάταγμα 1123 του 1980. Είναι σημαντικό να αναφερθεί πως η «εικόνα» μιας επιχείρησης και με βάση την εικόνα των ΔΛΠ της, θεωρείται σχεδόν πάντα έτοιμη και καλύτερη να λειτουργήσει στην αγορά και δη στην Ελληνική, από ότι με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Είναι ωστόσο ζήτημα διαφορετικής προσέγγισης. Στην αρχή της Συντηρητικότητας βασίζονται τα ΔΛΠ όπως και σε ένα βαθμό ουσιαστικό σε Εύλογες Αξίες. Όλα τα κριτήρια για τις ομαδοποιήσεις μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές αναφέρονται και αναλύονται σε στα ΔΛΠ17. Το IRFIC 4 δίνει με λεπτομέρεια το κατά πόσο κάποιος μπορεί να διαχωρίσει ποιές μισθώσεις ανήκουν σε ποιες κατηγορίες.

Το ΔΛΠ 17 αναφέρει δυο ειδών μισθώσεων . Τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές. Υπάρχει διαφορετική λογιστικοποίηση αυτών των δυο και ο τρόπος είναι διαφορετικός στα βιβλία του εκμισθωτή και του μισθωτή. Αναφορικά με τα άυλα πάγια και αποσβέσεις και την καταχώρηση αυτών στα ΔΛΠ και ΕΛΠ από το 2005 έως το 2013, θα λέγαμε πρώτιστα πως το Δ.Λ.Π. 38, προβλέπει την διχοτόμηση των άυλων παγίων και αποσβέσεων σε δύο κατηγορίες⁸⁷

- Σε καταχωρούμενα στα λογιστικά βιβλία
- Σε μη καταχωρούμενα στα λογιστικά βιβλία.

Στα καταχωρούμενα στα λογιστικά βιβλία, είναι διακριτά τα εξής τρία χαρακτηριστικά⁸⁸

- Η Αναγνωρισιμότητα του Άυλου παγίου.

Grant Th., 2007, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα, Β' τόμος

⁸⁶ Βρουστούρης Π., Πρωτοψάλτης Α., 2002, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΑ

⁸⁷ Σακέλλης Εμ., 2009, Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό – Φορολογικό Δίκαιον & Λογιστική, Τρίτη Έκδοση, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη

⁸⁸ Grant Th., 2007, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα, Β' τόμος

- Ο Έλεγχος του άυλου παγίου.
- Η Προσπόριση μελλοντικών ωφελειών.

Το κεφάλαιο ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία αναφέρονται στις μεγάλες καταστάσεις των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με την αξία κτήσης τους αποτιμώνται οι ενσώματες ακινητοποιήσεις σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Από την άλλη πλευρά δίνεται το δικαίωμα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτίμησης της ενσώματης ακινητοποίησης με πραγματική αξία.

3.2 Βασικά Χαρακτηριστικά Σημεία Διαφορών στα ΔΛΠ και ΕΛΠ

3.2.1 Διαφορές στα Αύλα Πάγια και τις Αποσβέσεις Βάσει ΔΛΠ38

Το ΔΛΠ 38 και σε ότι αφορά τα άυλα πάγια και τις αποσβέσεις ή/και τη καταχώρησή τους στις ελληνικές επιχειρήσεις, αναφέρεται η διχοτόμηση αυτών σε δυο βασικές κατηγορίες⁸⁹

- Σε καταχωρούμενα στα λογιστικά βιβλία
- Σε μη καταχωρούμενα στα λογιστικά βιβλία

Στα καταχωρούμενα στα λογιστικά βιβλία, είναι διακριτά τα εξής τρία χαρακτηριστικά⁹⁰:

- Η Αναγνωρισιμότητα του άυλου παγίου
- Ο Έλεγχος του άυλου παγίου
- Η Προσπόριση μελλοντικών ωφελειών - Σε περίπτωση που ακόμα και κανένα από τα παραπάνω στοιχεία δε, περιγράφει κάποιο άυλο στοιχείο, αυτό εντάσσεται στα μη καταχωρούμενα άυλα πάγια. Αποτελούν μέρος

⁸⁹ Σακέλλης Εμ., 2009, Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό – Φορολογικό Δίκαιον & Λογιστική, Τρίτη Έκδοση, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη

⁹⁰ Grant Th., 2007, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα, Β' τόμος

υπεραξίας⁹¹.

3.2.2 Αναγνωρισιμότητα Αύλων Παγίων και Αποσβέσεων στα ΕΛΠ

Το κατά πόσο ένα άυλο πάγιο μπορεί να προσδιορισθεί στα ΕΛΠ, σχετίζεται με την αναγνωρισιμότητα του από τα ΔΛΠ. Έτσι σαν αναγνωρίσιμο ένα στοιχείο είναι εκείνο το οποίο είναι ατομικό και η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να εκμισθώσει, να πωλήσει, να ανταλλάξει ή ακόμα και να διανείμει από τα μελλοντικά οφέλη τα αναμενόμενα⁹². Δεν είναι απαραίτητο να διαθέσει τα μελλοντικά οφέλη από τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται για μια ίδια δραστηριότητα. Δεν χρειάζεται η δυνατότητα διαχωρισμού ώστε να είναι δυνατή η αναγνωρισιμότητα από τη στιγμή που κάποιο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αναγνωρισθεί από την επιχείρηση και με άλλους τρόπους.

3.2.3 Προσπόριση Μελλοντικών Οφελών

Είναι απαραίτητο η επιχείρηση να προβλέπει στο μέλλον για μια θέση και να προστατεύει όποια οικονομικά οφέλη προέρχονται από ένα άυλο πάγιο. Στα οφέλη αυτά αναφέρονται στοιχεία όπως

- Έσοδα από πώληση αγαθών ή υπηρεσιών
- Εξοικονόμηση κόστους
- Κάποια άλλα οφέλη από τη χρήση πάγιου

Ωστόσο, για τις διαφορές άυλου παγίου και αποσβέσεων ανάμεσα σε ΕΓΛΣ και ΔΛΠ από το 2005 μέχρι το 2013, σημειώνεται ότι δεν αναφέρονται έξοδα εγκατάστασης σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν είναι εφικτό να μεταφερθούν σε άλλους λογαριασμούς. Έτσι, π.χ. το λογισμικό δεν ανήκει πλέον στα έξοδα εγκατάστασης, αλλά βάσει του

⁹¹ Σακέλλης Ι. , 2007, “Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα, 2007

⁹² Βρουστούρης Π., Πρωτοψάλτης Α., 2002, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ

ΔΛΠ 38, παρακολουθείται, στα άυλα πάγια και αποσβέσεις⁹³.

Επίσης όσα έξοδα προέρχονται από την απόκτηση ακινητοποιήσεων των οποίων η απόσβεση γίνεται από ένα έως πέντε χρόνια, εντάσσονται πλέον στο κόστος απόκτησής τους και οι συντελεστές απόσβεσής τους είναι εκείνοι που κανονίζουν την απόσβεσή αυτών. Αναφέρονται και ορισμένα άλλα έξοδα τα οποία εμφανίζονται όπως έξοδα αύξησης κεφαλαίου των οποίων η καθαρή θέση μειώνεται. Είναι εφικτό πλέον τα έξοδα κεφαλαιοποίησης τόκων ή συναλλαγματικών διαφορών να εμφανίζονται στο κόστος παγίων ή/και αποθεμάτων και πάλι να ισχύουν οι συντελεστές απόσβεσης. Ορισμένοι λογαριασμοί όπως τα έξοδα «αναδιοργάνωσης» που περιλαμβάνονταν στα έξοδα εγκατάστασης και είχαν ένα γενικά ασαφές περιεχόμενο, πρέπει να μεταφέρονται κατευθείαν στα αποτελέσματα, στη χρήση στην οποία πραγματοποιούνται.

Υπάρχουν βέβαια αρκετές ενδεικτικές περιπτώσεις εξόδων στο ΔΛΠ 38 που δεν είναι άυλα στοιχεία αλλά είναι υποχρεωτικό να μεταφερθούν στα Αποτελέσματα Χρήσης. Πολλά από αυτά χρησιμοποιούνταν στην Ελλάδα και μάλιστα μεταφέρονταν στα έξοδα εγκατάστασης και κεφαλαιοποιούνται τμηματικά⁹⁴. Όσα άυλα στοιχεία αναφέρονται στο ΔΛΠ 38 δεν αποτελούν κάθε άυλο που υπάρχει στον ισολογισμό. Για παράδειγμα, ορισμένες αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις είναι άυλο πάγιο στοιχείο παρόλα αυτά όμως δεν καλύπτονται από το ΔΛΠ 36. Καλύπτονται από ειδικό πρότυπο. Η υπεραξία που προέρχεται από τις συνενώσεις και όλοι οι χειρισμοί που την αφορούν, δεν καλύπτεται από το ΔΛΠ 38 αλλά από το ΔΠΧΠ 3 και από το ΔΛΠ 36 για τις απομειώσεις. Αναφέρεται ότι για τις συνενώσεις αναφέρεται μόνο η υπεραξία η οποία προέρχεται από τη συνένωση και δε γίνεται αναφορά σε άυλα πάγια τα οποία προέρχονται με τη συνένωση.

Σε άυλα πάγια ανήκουν τα δεύτερα και μάλιστα είτε σε ενοποιημένο ισολογισμό είτε σε ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις αν υπάρχει συγχώνευση⁹⁵.

⁹³ Γρηγοράκος Γ. Θ., 2008, Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα, 13η Έκδοση, Αθήνα

⁹⁴ Grant Th., 2007, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα, Β' τόμος

⁹⁵ Σακέλλης Εμμ., 2009, Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό – Φορολογικό Δίκαιον & Λογιστική, Τρίτη Έκδοση, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη

Αναφέρονται και κάποια άλλα άυλα πάγια και αποσβέσεις που δεν ανήκουν στο ΔΛΠ 38 και σχετίζονται με άλλα πρότυπα όπως

- Το ΔΛΠ 2 για τα αποθέματα
- Το ΔΛΠ 11 για τα τεχνικά έργα
- Το ΔΛΠ 17 για τις μισθώσεις
- Το ΔΛΠ 19 για τις παροχές σε εργαζόμενους
- Το ΔΠΧΠ 4 για τις ασφαλιστικές εταιρίες

Σε κάποιες περιπτώσεις δεν είναι και τόσο εύκολο να διαχωρισθεί κάποιο ενσώματο πάγιο από κάποιο άυλο. Αναφέρονται οι περιπτώσεις μηχανημάτων με λογισμικό. Σε κάποιες άλλες πάλι περιπτώσεις η αξία του λογισμικού είναι σημαντική αλλά του παγίου μικρή ή/και το αντίθετο. Σύμφωνα με ένα σωστό χειρισμό, θα γινόταν ένας διαχωρισμός στο τμήμα της ενσώματης ακινητοποίησης και στο τμήμα για κάποιο άυλο στοιχείο. Αν όμως ένα τέτοιος διαχωρισμός δε μπορεί να γίνει θα πρέπει να εφαρμοσθούν κατευθύνσεις από το ΔΛΠ 38.

Σύμφωνα με αυτό λοιπόν, τα άυλα μπορεί να έχουν αποκτηθεί από χρηματοδοτική μίσθωση. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17, σε μια τέτοια περίπτωση για τις μισθώσεις τα άυλα πάγια υπάρχουν στο ενεργητικό όταν η χρηματοδοτική μίσθωση ξεκινά. Σε κάποιες άλλες περιπτώσεις αναφέρονται άυλα στοιχεία όπως δικαιώματα για ταινίες, cd, dvd, καλλιτεχνικά δικαιώματα ή και συγγραφικά⁹⁶. Ξεκάθαρα αναφέρεται ότι στο ΔΛΠ 38 ότι η υπεραξία η οποία έχει δημιουργηθεί εσωτερικά από κάποια επιχείρηση ή από κάποιο όμιλο δεν αποτελεί άυλο στοιχείο και δεν κεφαλαιοποιείται.

Παρόμοια, ορισμένα πάγια τα οποία δεν έχουν σχέση με την εσωτερική υπεραξία, δεν θεωρούνται άυλα πάγια. Αυτά μπορεί να είναι σήματα ή κάποια άλλα στοιχεία Μάρκετινγκ. Δεν αποτιμούνται και δεν εμφανίζονται με αξίες σε οικονομικές καταστάσεις⁹⁷. Από το ΔΛΠ 38 ορίζονται τα κριτήρια τα οποία χαρακτηρίζουν ένα στοιχείο σαν άυλο. Τα κριτήρια που αφορούν άυλα στοιχεία που έχουν δημιουργηθεί εσωτερικά είναι αυστηρά. Σε ότι αφορά τα βασικά κριτήρια είναι

⁹⁶ Σακέλλης Ι. , 2007, “Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”, Εκδόσεις Κράτηση, Αθήνα, 2007

⁹⁷ Grant Th., 2007, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα, Β' τόμος

ότι οι εισροές οι οποίες είναι αναμενόμενες πρέπει να είναι πιθανές και να είναι εφικτή η σωστή εκτίμηση της αξίας του στοιχείου. Φυσικά δε αφορά κάτι το οποίο έχει αγοραστεί και το κόστος του είναι γνωστό.

Υπάρχουν επίσης δυο μεγάλες κατηγορίες που αφορούν τα άυλα και τις αποσβέσεις. Σε όσα αποκτήθηκαν με αγορά από τρίτους ή από συνενώσεις και σε όσα δημιουργούνται εσωτερικά από την εταιρεία. Στην Ελλάδα, τα δεύτερα είναι σπάνια αλλά στο εξωτερικό είναι σημαντικά για τις επιχειρήσεις οι οποίες επενδύουν ποσά σε έρευνα. Αναφέρονται δε δυο φάσεις για αυτά τα εσωτερικά δημιουργούμενα στοιχεία. Η έρευνα και η ανάπτυξη. Μέσα από το ΔΛΠ 38 για παράδειγμα, αποδίδεται με ακρίβεια η φάση της έρευνας και της ανάπτυξης. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, τα κόστη για την έρευνα μπορούν να μεταφερθούν σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρονιάς που έγινε και αποτελούν τα κόστη που είναι εμφανή στη λειτουργία έρευνας και ανάπτυξης.

Στο κόστος αυτό, γίνεται η καταχώρηση των άυλων στοιχείων και αναφέρεται το συνολικό κόστος. Αφού αποκτηθούν είναι δυνατό τα άυλα στοιχεία να παρακολουθούνται είτε στο κόστος μείον τις αποσβέσεις και μείον τις πιθανές προβλέψεις, ή σε αξίες αναπροσαρμογής. Μέσα από το ΔΛΠ 38 όμως δίνεται η δυνατότητα για κάτι τέτοιο αλλά θα πρέπει να αναφέρονται και οι τιμές αγοράς για την εύλογη εκτίμηση αξίας κάποιου άυλου στοιχείου. Οι τιμές αυτές μπορεί να αφορούν τιμές στο χρηματιστήριο.

Σε κάποιες χώρες θα μπορούσαν οι άδειες ταξί να είναι αντικείμενο αγοράς και να πωλούνται με τιμές αγοράς. Στη περίπτωση αυτή δημιουργούνται αποθέματα εύλογης αξίας⁹⁸. Αν γίνει μια εξέταση του ΔΛΠ 38 σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα φαίνεται μια πλήρης αλλά διαφορετική προσέγγιση. Αναφέρονται αυστηρά κριτήρια στο ΔΛΠ 38 ώστε να εμφανίζονται στον ισολογισμό άυλων στοιχείων. Επίσης αναφέρονται πολλές γνωστοποιήσεις που τα άυλα στοιχεία πρέπει να κάνουν⁹⁹.

⁹⁸ ⁹⁸ Γρηγοράκος Γ. Θ., 2008, Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, 13η Έκδοση, Αθήνα

⁹⁹ Σακέλλης Εμμ., 2009, Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό – Φορολογικό Δίκαιον & Λογιστική, Τρίτη Έκδοση, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη

Θα πρέπει τέλος να σημειωθεί ότι με βάση το ΔΛΠ 38, θεωρείται ότι μπορεί να υπάρξουν και άυλα στοιχεία αόριστης διάρκειας, δηλαδή άυλα στοιχεία τα οποία θα μπορούν να παρακολουθούνται στο κόστος και να μην αποσβένονται. Αυτό αποτελεί κάτι σπάνιο έως αδύνατο στις ελληνικές συνθήκες. Δεν είναι όμως σπάνιο ή αδύνατο σε διεθνές επίπεδο. Για αυτά τα αόριστης διάρκειας άυλα στοιχεία, όπως και για την υπεραξία, πρέπει να γίνεται κάθε χρόνο έλεγχος της απομείωσης τους, με βάση τις ρυθμίσεις του ΔΛΠ 36¹⁰⁰.

3.2.4 Διαφορές ΕΛΠ και ΔΛΠ σε Αναπροσαρμογή Παγίων

Σε ένα σημαντικό μέρος των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, αναφέρονται κεφάλαια ενσώματων και άυλα περιουσιακά στοιχεία. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αποτιμώνται από την αξία κτήσης τους και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν να δώσουν το δικαίωμα μια ενσώματη ακινητοποίηση να εκτιμάται από τη πραγματική της αξία¹⁰¹.

Στη τρέχουσα αξία, αναπροσαρμόζονται τα πάγια αν εμφανίζουν λογιστική αξία θετική. Αν είναι αρνητική καταχωρείται στα κέρδη εκ νέου. Κάθε τέσσερα χρόνια γίνεται η αναπροσαρμογή στην Ελλάδα με συγκεκριμένα ποσοστά και αφορά γήπεδα ή κτίρια. Το ΔΛΠ 16 αναφέρεται σε αναπροσαρμογή η οποία εκτελείται από την επιχείρηση ανά πάσα στιγμή και αφορά όλες τις ενσώματες ακινητοποιήσεις με βάση την αξία την οποία δίνει η εταιρεία. Όσον αφορά στα άυλα περιουσιακά στοιχεία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 το διάστημα δημιουργίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων χωρίζεται σε δύο στάδια: στο στάδιο της έρευνας και σε αυτό της ανάπτυξης¹⁰².

Σε ότι αφορά τις δαπάνες οι οποίες αφορούν την έρευνα καταχωρούνται σε αποτελέσματα χρήσης και κεφαλαιοποιούνται στη φάση ανάπτυξης. Τα όσα έχουν αναφερθεί για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις ισχύουν και για την αποτίμηση των

¹⁰⁰ Grant Th., 2007, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα, Β' τόμος

¹⁰¹ Grant Th., 2007, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα, Β' τόμος

¹⁰² Grant Th., 2007, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα, Β' τόμος

άυλων περιουσιακών στοιχείων. Σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Γενικό Σχέδιο τα έξοδα ίδρυσης και α εγκατάστασης παγιοποιούνται και αποσβένονται μέσα σε πέντε χρόνια.

Το ΕΓΛΣ βασίζεται στη λογιστική του ιστορικού κόστους και σύμφωνα με αυτό οι νομισματικές μονάδες παραμένουν σταθερές σε όλο το χρόνο. Υπάρχουν κάποια ερωτήματα τα οποία δημιουργούνται όταν προκύπτουν μεταβολές τιμών στην αγοραστική αξία νομισμάτων. Για αυτό το λόγο και υπάρχει και η επιτακτική ανάγκη για αναπροσαρμογή αξίας παγίων. Ο φορολογικός νόμος 2065/1992 (άρθρο 20.27) καθιέρωσε το σύστημα αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων (γηπέδων και κτιρίων), ανά τετραετία από τη χρήση του 1992. Ο λογαριασμός 41.07 «διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας λοιπών περιουσιακών στοιχείων» πιστώνεται με τη διαφορά που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή της αξίας περιουσιακών στοιχείων του ισολογισμού της οικονομικής μονάδας.

3.3 Αναλυτική Παρουσίαση Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ

- ΔΛΠΙ : Η Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων¹⁰³

Επιχειρώντας μια σχετική σύγκριση μεταξύ των ΔΛΠ με τα ΕΛΠ και όπως εκείνα παρουσιάζονται στο ελληνικό δίκαιο, θα λέγαμε τα εξής. Ξεκινώντας από το ΔΛΠΙ που αναφέρεται στην παρουσία των οικονομικών καταστάσεων, σημειώνεται πως στο ελληνικό δίκαιο αναφέρεται πως για τα πρώτα ή του βαθμού ληκτικότητας, εφαρμόζεται η οριζόντια κατάταξη περιουσιακών στοιχείων αλλά και υποχρεώσεων, σύμφωνα με την αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστότητας. Από την άλλη πλευρά δε, εφαρμόζονται για τις οικονομικές καταστάσεις Τραπεζών, οι βαθμοί ρευστοποίησης ή ληκτικότητας. Τα Αποτελέσματα Χρήσης παρουσιάζονται με κάθετη διάταξη η οποία εφαρμόζεται με την υποχρεωτική αναγραφή κύκλου εργασιών. Το γεγονός αυτό παραπέμπει στη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία και αναφέρεται στο ΔΛΠ 1. Επίσης καμία σύνταξη κατάστασης Μεταβολών δε προβλέπεται για τα ίδια κεφάλαια. Μόνο οι εισηγμένες εταιρείες συντάσσουν Κατάσταση ταμειακών ροών. Οι διατάξεις του Ν. 2190 ορίζουν τις Πληροφορίες του Προσαρτήματος.

¹⁰³ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

Στο ΔΠΛ1 και προκειμένου να γίνουν κατανοητές οι πληροφορίες που παρουσιάζονται, πρέπει να αναφερθούν η επωνυμία των επιχειρήσεων όπως και

- Ποια χρονική περίοδο καλύπτεται
 - το νόμισμα που χρησιμοποιείται
 - ο βαθμός ακριβείας
 - αν τα έσοδα έξοδα αφορούν την επιχείρηση ή κάποιο όμιλο μεμονωμένα
- *ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ στο ΔΛΠ1*

Προκειμένου να γίνει η κατάρτηση του ισολογισμού, είναι απαραίτητο να διαχωριστούν τα κυκλοφοριακά και μη περιουσιακά στοιχεία όπως και οι υποχρεώσεις τρέχουσες ή όχι. Για να γίνει ο διαχωρισμός αυτός λαμβάνεται υπόψη το αν η βάση των περιουσιακών στοιχείων η των υποχρεώσεων διαθέτουν μια περίοδο ρευστοποίησης ή κάποιο διακανονισμό αντίστοιχα όλο το χρόνο.

- *ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ στο ΔΛΠ1*

Η κατάσταση αυτή δημιουργείται σύμφωνα με τη μέθοδο δαπανών κατά είδος ή με την εφαρμογή της μεθόδου λειτουργίας δαπανών ή με τη διαδικασία κόστους πωλήσεων ανάλογα με το είδος οργάνωσης της επιχείρησης. Φυσικά ανάλογα πάντα με την υποχρέωση μιας δίκαιης παρουσίασης.

- *ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ στο ΔΛΠ1*

Στη κατάσταση αυτή παρουσιάζονται

- καθαρά κέρδη ή ζημίες χρήσης
 - έσοδα και έξοδα όπως και κέρδη ή ζημίες που αναλογούν σε ίδια κεφάλαια
 - συσσωρευτική επίδραση μεταβολών σε μεθόδους λογιστικής και διορθώσεων βασικών λαθών σύμφωνα με το ΔΛΠ 8
- Επίσης είναι υποχρεωτικό να παρουσιάζονται
- μεταφορές κεφαλαίων από και προς τη πλευρά των ιδιοκτητών όπως και διανομές μερισμάτων
 - υπόλοιπο συσσωρευτικού κέρδους ή ζημίας που παρατηρείται από την αρχή της χρήσης και που αναφέρεται στην ημερομηνία του ισολογισμού
 - κίνηση κάθε χρήσης

- συμφωνία που υπάρχει στη λογιστική αξία έναρξης και τέλους χρήσης για τη κάθε λειτουργία κεφαλαίου, αποθεματικού. Η κάθε μεταβολή αναφέρεται χωριστά

- *ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ στο ΔΛΠΙ*

Στο συγκεκριμένο προσάρτημα αναφέρονται επίσης

- πληροφορίες γύρω από τις βάσεις κατάρτισης για τις οικονομικές καταστάσεις αλλά και για λογιστικές μεθόδους. Οι μέθοδοι αυτοί έχουν επιλεγεί για σημαντικές αλλαγές και γεγονότα
- πρόσθετες πληροφορίες και παροχή τους για μια σωστή παρουσίαση
- αναφορά πληροφοριών για όλα τα ΔΛΠ οι οποίες δε περιέχονται σε άλλες οικονομικές καταστάσεις
- αναφορά μεθόδων αποτίμησης που έχουν εφαρμοσθεί
- γνωστοποίηση κάθε λογιστικού χειρισμού που χρειάζεται για να υπάρχει μια σωστή κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων

Αναφέρεται επίσης ότι η κάθε οικονομική πληροφορία πρέπει να παραπέμπει σε σχετικά στοιχεία του Προσαρτήματος. Επίσης είναι υποχρεωτικό να γίνονται γνωστά

- η έδρα και η νομική μορφή της κάθε επιχείρησης
- η χώρα που έχει ιδρυθεί η επιχείρηση
- η περιγραφή της φύσης των εργασιών
- η επωνυμία της μητρικής επιχείρησης
- ο αριθμός των εργαζομένων στο τέλος χρήσης
- οι βασικές της Δραστηριότητες

Καταλήγοντας θα λέγαμε πως νέες μορφές οικονομικών καταστάσεων παρουσιάζονται από το ΔΛΠ1, όπως ταμειακές ροές, πίνακας κίνησης καθαρής θέσης. Την ίδια στιγμή όμως ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων αγνοείται. Σύμφωνα με το άρθρο 29 ορίζεται ότι όλες οι σχετικές προθεσμίες, ο ισολογισμός, ο λογαριασμός χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων αλλά και η κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης παρουσιάζονται στο Βιβλίο Απογραφών. Επομένως προκύπτει το αν η εισαγωγή των νέων αυτών οικονομικών καταστάσεων μπορεί να επηρεάσει τόσο το περιεχόμενο όσο και τη μορφή του Βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού.

- *ΔΛΠ2 – Αποθέματα*¹⁰⁴

Στα ΕΛΠ, όλα τα αποθέματα αποτιμούνται στη πιο χαμηλή τιμή που υπάρχει ανάμεσα στην αξία κτήσης, της παραγωγή τους και της καθαρής ρευστοποίησης αξίας τους την ημερομηνία που «κλείνει» ο ισολογισμός. Όσον αφορά το κόστος αποθεμάτων χρησιμοποιείται για τον ορισμό τους η τιμολογιακή τους αξία η οποία είναι προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς για όσα αγαθά έχουν αγορασθεί αλλά και το κόστος παραγωγής τους. Με τη καθαρή τιμή πώλησής τους αποτιμώνται όλα τα υπολείμματα, τα υποαγαθά καθώς και αγαθά που είναι ελαττωματικά. Για να γίνει ο υπολογισμός του μέσου κόστους αποθεμάτων αναφέρονται κάποιοι επιτρεπτοί τρόποι. Έτσι αναφέρονται στοιχεία όπως

- Η μέθοδος μέσου σταθμικού κόστους
- FIFO
- LIFO
- Μέθοδος βασικού αποθέματος
- Μέθοδος εξατομικευμένου κόστους
- Μέθοδος προτύπου κόστους

Στο ΔΛΠ2 βέβαια, η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη πιο χαμηλή αξία που υπάρχει ανάμεσα στο κόστος και στη καθαρή ρευστοποίησης αξίας. Ο υπολογισμός της καθαρής ρευστοποίησης δεν είναι παρά η τιμή πώλησης που είναι υπολογισμένη στη συνηθισμένη πορεία της επιχείρησης μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης παραγωγής και πώλησής τους. Στο κόστος των αποθεμάτων αναφέρονται οι δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και οι όποιες άλλες δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί. Οι μέθοδοι FIFO ή του μέσου σταθμικού κόστους προσδιορίζουν το κόστος των αποθεμάτων.

Δεν προσδιορίζουν όμως τα αποθέματα τα οποία δεν αντικαθιστούνται από μια κανονική ροή ή εκείνα τα οποία παράγονται για κάποιους ειδικούς σκοπούς και εφαρμόζεται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους. Όταν το κόστος αυτό υπολογίζεται με αυτή τη μέθοδο όλες οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να δίνουν τη πιο χαμηλή αξία αποθεμάτων που υπάρχουν ανάμεσα σε καθαρή ρευστοποίηση και σε κόστος μέσα από το σταθμικό ή τρέχον κόστος.

¹⁰⁴ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

Αν υπάρχει η περίπτωση υποτίμησης των αποθεμάτων σε καθαρή ρευστοποίηση η όποια ζημία ή αξία αυτών καταχωρείται στα έξοδα χρήσης. Στη περίπτωση της ανάκτησης αυτής της υποτίμησης σε κάποιες άλλες περιόδους τότε το κέρδος που εμφανίζεται καταχωρείται σε αποτελέσματα χρήσης στα οποία και προέκυψε. Τα στοιχεία που γίνονται γνωστά στις οικονομικές καταστάσεις είναι τα εξής

- Η λογιστική μέθοδος αποτίμησης αποθεμάτων και ορισμού αυτών των κόστων
- Όλη η αξία η λογιστική των αποθεμάτων και η λογιστική αξία σε κάθε κατηγορία αποθεμάτων ανάλογα με τις απαιτήσεις της επιχείρησης
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων τα οποία αποτιμήθηκαν σε καθαρή ρευστοποίησημη αξία
- Η λογιστική αξία αποθεμάτων τα οποία έχουν χρησιμοποιηθεί για κάποιες υποχρεώσεις
- Το ποσό που έχει ανακτηθεί για την υποτιμημένη αξία και έχει καταχωρηθεί σαν έσοδο σε αυτή τη χρήση για την ανάκτηση
- Η υποτίμηση και η αξία της σε αποθέματα που έχει καταχωρηθεί στα έξοδα χρήσης
- Οι όποιες γνωστοποιήσεις για τη χρήση της μεθόδου LIFO

- ***ΔΛΠ7 – Κατάσταση Ταμειακών Ροών***¹⁰⁵

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, η απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς αναφέρει ότι όσες εταιρείες λειτουργούν στο Χρηματιστήριο Αθηνών πρέπει να καταρτίζουν ταμειακές ροές. Η κατάρτιση αυτή δείχνει τις ταμειακές ροές που έχουν ταξινομηθεί ανάλογα με τις λειτουργικές δραστηριότητες. Η παρουσίασή τους γίνεται σύμφωνα με τη βάση της έμμεσης μεθόδου και σε καμία περίπτωση δε προβλέπεται η χρήση της άμεσης μεθόδου.

Στο ΔΛΠ 7 βέβαια, αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων είναι η κατάσταση των ταμειακών ροών. Η κατάσταση αυτή δείχνει τις ταμειακές ροές στη διάρκεια χρήσης και είναι ταξινομημένες ανάλογα με τις επιχειρηματικές και επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Έτσι έχουν ταξινομηθεί ως

¹⁰⁵ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

- Ταμειακά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα που αποτελούν τα μετρητά ή τις καταθέσεις της επιχείρησης. Η ανάληψή τους γίνεται άμεσα από τη στιγμή που οι βραχυπρόθεσμες επενδύσεις υψηλής ρευστότητας υπόκεινται σε μεγάλο κίνδυνο μεταβολής αξίας τους
- Επιχειρηματικές δραστηριότητες οι οποίες είναι οι βασικές δραστηριότητες για τη δημιουργία εσόδων της επιχείρησης. Επίσης είναι δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Οι δραστηριότητες αυτές εμφανίζονται με τη χρήση άμεσης μεθόδου σαν ακαθάριστες πληρωμές ή με τη χρήση έμμεσης μεθόδου ανάλογα με τη διαμόρφωση του κέρδους ή της ζημίας. Επίσης παρουσιάζεται ανάλογα με τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής φύσεως, δεδουλευμένων εισπράξεων ή πληρωμών. Τέλος ανάλογα με τα στοιχεία εξόδων ή εσόδων που έχουν να κάνουν με επενδυτικές δραστηριότητες.
- Επενδυτικές δραστηριότητες που δεν είναι παρά η διάθεση ή η απόκτηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων ή κάποιων άλλων επενδύσεων οι οποίες αναλογούν σε ταμειακά ισοδύναμα. Στις δραστηριότητες αυτές αναφέρονται ξεχωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις οι οποίες προέρχονται από αγορά ή πώληση παγίων συμμετοχών και χρεωστικών ομολόγων από άλλες επιχειρήσεις. Επίσης αναφέρονται χορηγούμενες προκαταβολές και δάνεια σε τρίτους αλλά και εξοφλήσεις αυτών
- Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες οι οποίες καταλήγουν σε μεταβολή σε μέγεθος και σε συγκρότηση ιδίων κεφαλαίων και δανεισμού επιχείρησης. Είναι απαραίτητο σε αυτές τις δραστηριότητες να εμφανίζονται ξεχωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις οι οποίες προέρχονται από την έκδοση ή την εξαγορά μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής ή από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων και δανείων

Ορθό είναι βέβαια οι ταμειακές ροές από φόρους εισοδήματος να εμφανίζονται χωριστά στη κατηγορία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αλλά όχι αν είναι δυνατό να συσχετισθούν με κάποια από τις δυο άλλες κατηγορίες. Οι οποίες χρηματοοικονομικές ή επενδυτικές δραστηριότητες οι οποίες δε καταλήγουν σε ταμειακές ροές δεν είναι σωστό να συγκαταλέγονται σε κατάσταση ταμειακών ροών. Πρέπει να αναφέρονται χωριστά με τέτοιο τρόπο ώστε να δίνονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες. Επίσης πρέπει να γίνονται γνωστά όλα τα ποσά χωριστά

των πιο βασικών ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδύναμων που η επιχείρηση κατέχει αλλά δεν είναι διαθέσιμα από κάποιον άλλον όμιλο.

- ***ΔΛΠ8 – Αποτελέσματα Περιόδου, Θεμελιώδη Σφάλματα και Αλλαγές σε Λογιστικές Αρχές¹⁰⁶***

Στα ΕΛΠ, κανένας σαφής ορισμός δεν αναφέρεται γύρω από έκτακτα έσοδα ή έξοδα αφού το ΚΛΣΤ αναφέρεται σε ειδικούς λογαριασμούς

Αντίστοιχα, στο ΔΛΠ8, το κέρδος ή η ζημία αποτελείται από

- Κέρδος ή ζημία που προέρχονται από συνήθεις δραστηριότητες
- Έκτακτα κονδύλια

Τα έσοδα ή τα έξοδα των τομέων εργασιών της επιχείρησης δημιουργούν το κέρδος ή τη ζημία από τις συνήθεις δραστηριότητες. Σε κάποιες περιπτώσεις είναι απαραίτητη η ξεχωριστή αναφορά ή γνωστοποίηση εσόδων και εξόδων όπως

- Υποτίμηση αποθεμάτων
- Πάγιων ή αντιλογισμός τέτοιων προβλέψεων
- Δαπάνες
- Προβλέψεις αναδιάρθρωσης επιχείρησης
- Διακοπή κάποιας εμπορικής δραστηριότητας
- Δικαστικός συμβιβασμός

- ***ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΕΡΔΗ ή ΖΗΜΙΕΣ στο ΔΛΠ8***

Εμφανίζονται σε λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης σε ξεχωριστή γραμμή και ακριβώς κάτω από το λειτουργικό αποτέλεσμα. Στις Σημειώσεις γίνεται η ανάλυση της φύσης τους. Αναφέρουν σπάνια και απρόβλεπτα γεγονότα πέρα από κάθε ετήσιο έλεγχο.

- ***ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ στο ΔΛΠ8***

Είναι απαραίτητες οι λογιστικές αξιολογήσεις για τη διενέργεια προβλέψεων. Αν κάποια εκτίμηση μπορεί να αναθεωρηθεί αργότερα γίνεται μόνο αν υπάρχουν

¹⁰⁶ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

κάποια δεδομένα νέα ή κάποιες νέες πληροφορίες. Στην ίδια κατηγορία αναφέρεται και η προηγούμενη εκτίμηση.

- *ΘΕΜΕΛΙΩΔΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΣΦΑΛΜΑΤΑ στα ΔΛΠ8*

Αποτελούν λογιστικά λάθη από τα οποία οι οικονομικές καταστάσεις δε δίνουν τη πραγματική εικόνα. Τις πιο πολλές φορές τα λάθη αυτά εντοπίζονται και διορθώνονται μεταγενέστερα και τότε η διόρθωση αυτή γίνεται μέσω του υπολοίπου έναρξης λογαριασμού κέρδη εκ νέου και στη συνέχεια συντάσσονται πάλι οι συγκριτικές καταστάσεις. Η γνωστοποίηση σε Σημειώσεις είναι απαραίτητη. Σαν εναλλακτική μορφή προτείνεται ο λογισμός της διόρθωσης στα αποτελέσματα χρήσης που είναι τρέχουσα. Δεν είναι υποχρεωτική η επανασύνταξη των προηγούμενων περιόδων ή η γνωστοποίηση σε Σημειώσεις.

- *ΑΛΛΑΓΗ ΣΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ στα ΔΛΠ8*

Επιτρέπεται μόνο αν

- Ο νόμος το απαιτεί
- Από αλλαγή σε λογιστικό πρότυπο
- Είναι υποχρεωτικό να αποδοθεί πιο ορθά κάποια συναλλαγή ή και πράξη

Αναδρομικά γίνεται η αλλαγή αυτή μέσω του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού κερδών σε νέο όπως επίσης ανασυντάσσεται η συγκριτική πληροφορία για τις χρήσεις του παρελθόντος μόνο αν μπορεί να γίνει. Σε άλλη περίπτωση αναφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης και απαιτείται η σύνταξη *pro forma* οικονομικών συγκριτικών καταστάσεων.

- *ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΣΗΜΑΝΤΙΚΩΝ ΛΑΘΩΝ ΣΕ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ στα ΔΛΠ8*

Σε περίπτωση σημαντικών λαθών, τα ΔΛΠ 8 προβλέπουν ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα στις οικονομικές καταστάσεις ή να αναπροσαρμόζουν αυτές τις καταστάσεις προηγούμενων χρόνων ή να αναπροσαρμόζουν το αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης.

Σύμφωνα με τη τροπολογία αλλαγής των οικονομικών καταστάσεων προηγούμενων ετών καθώς και για την υποβολή τροποποιητικής κατάστασης φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ότι δεν επιτρέπεται οι όποιες έγγραφες

τροποποιήσεις ισολογισμού και σε καμία περίπτωση η επιχείρηση δε μπορεί να υποβάλλει ανάλογη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Επομένως δημιουργείται το ερώτημα αν η εισαγωγή των ΔΛΠ σύμφωνα με την οποία επιτρέπονται οι διορθώσεις για λογιστικούς σκοπούς κάνουν τις επιχειρήσεις να προβούν σε τέτοιου είδους διορθώσεις των φορολογητέων αποτελεσμάτων τους. Είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι το άρθρο 72 παρ. 1 αναφέρει ότι αν τα φορολογητέα έχουν αναφερθεί σε άλλο έτος ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ μπορεί να προβεί σε αλλαγή φορολογικών εγγράφων για τα αντίστοιχα έτη.

Το ζήτημα όμως που δημιουργείται είναι αν η διάταξη αυτή θα μπορεί να εφαρμόζεται σε διορθώσεις για λάθη τα οποία αναπροσαρμόζουν το αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης. Ένα άλλο πρόβλημα που μπορεί να προκύψει είναι και αυτό της ανακρίβειας των φορολογικών βιβλίων αντίστοιχων περιόδων με τις όποιες φορολογικές συνέπειες.

- ***ΔΛΠ10 – Γεγονότα Μεταγενέστερα της Ημερομηνίας Σύνταξης του Ισολογισμού¹⁰⁷***

Στα ΕΛΠ, η αναγνώριση και η καταχώρηση των μερισμάτων γίνεται αφού έχουν εγκριθεί από το Διοικητικό Συμβούλιο της επιχείρησης και χωρίς τη τελική απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων.

Στο ΔΛΠ10, όσα γεγονότα χαρακτηρίζονται ως εκείνα που είναι μεταγενέστερα της ημερομηνίας του ισολογισμού, είναι αυτά που επέρχονται της ημερομηνίας του Ισολογισμού και της ημερομηνίας εκείνης στην οποία όλες οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες θα εκδοθούν έχουν εγκριθεί. Τα γεγονότα μπορεί να είναι διορθωτικά ή μη. Για την επιχείρηση είναι υποχρεωτικό να αναμορφώνει τις οικονομικές της καταστάσεις από την ημερομηνία του Ισολογισμού που είχαν απόδειξη για το ότι ήδη υπήρχαν πριν από την ημερομηνία του Ισολογισμού. Σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να αναμορφώνονται οι οικονομικές καταστάσεις για τα γεγονότα εκείνα που προέκυψαν μετά από την ημερομηνία του Ισολογισμού από τη στιγμή που τα στοιχεία τους εμφανίσθηκαν μετά από αυτή την ημερομηνία.

¹⁰⁷ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

Αν επίσης μετά από την ημερομηνία του Ισολογισμού προτείνονται μερίσματα σε κατόχους τίτλων, πρέπει η επιχείρηση να τα καταχωρεί σαν υποχρέωση σε ημερομηνία Ισολογισμού. Γίνεται η γνωστοποίηση των μερισμάτων ή στον Ισολογισμό σα διάθεση ή στις σημειώσεις στις οικονομικές καταστάσεις.

Στη περίπτωση που η εταιρεία επιθυμεί να ρευστοποιήσει μετά από την ημερομηνία του Ισολογισμού θα πρέπει να προχωρήσει σε κάτι από τα παραπάνω. Σε ότι αφορά τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να δημιουργούνται σύμφωνα με τη δραστηριότητα της επιχείρησης. Είναι φανερό ότι η Διοίκηση πρέπει να ενημερώνεται για τις όποιες αβεβαιότητες αφού μπορεί να είναι αρνητικές για τη επιχείρηση. Η ημερομηνία έγκρισης οικονομικών καταστάσεων και το ποιος έδωσε την έγκριση πρέπει να ανακοινώνονται. Αν δίνονται πληροφορίες μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού γύρω από το ποιες συνθήκες υπήρχαν σε αυτή την ημερομηνία τότε πρέπει να ενημερώνονται και οι γνωστοποιήσεις γύρω από αυτές τις πληροφορίες.

- ***ΔΛΠ11 – Συμβάσεις Κατασκευής Έργων¹⁰⁸***

Στο σχετικό ΕΛΠ, είναι υποχρεωτικό όλες οι μακροχρόνιες συμβάσεις να λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τη γνωμάτευση Νο 257/1995 του ΕΣΥΛ. Η λογιστικοποίηση γίνεται ή με τη μέθοδο τμηματικής περάτωσης ή με τη μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου. Η πλέον συνηθισμένη είναι αυτή της αναγνώρισης μεθόδου σύμφωνα με τις τιμολογήσεις. Η καταχώρηση του κόστους στη χρήση γίνεται καθώς και κάποιες ζημιές που δεν αναγνωρίζονται.

Αντίστοιχα, στο ΔΛΠ11, σε επίπεδο ξεχωριστής σύμβασης πρέπει να αντιμετωπίζονται οι συμβάσεις έργων. Όσον αφορά τα συμβατικά έξοδα και έσοδα αποτελούν μέρος ενός ενιαίου προγράμματος σύμφωνα με το ποσοστό ολοκλήρωσης του έργου στην ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού. Αν υπάρχει κάποια αναξιόπιστη έγκριση αποτελέσματος τότε το κόστος επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης όπου και καταχωρήθηκε το έσοδο. Όποια άλλη ζημία αναμενόμενη από τη σύμβαση κατασκευής πρέπει να επιβαρύνει τα αποτελέσματα. Οι γνωστοποιήσεις που προκύπτουν και απαιτούνται στο ΔΛΠ11, είναι τα εξής

¹⁰⁸ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

- Ποσό συμβατικού εσόδου που λογίστηκε σε έσοδα χρήσης
- Μέθοδοι που χρησιμοποιήθηκαν ώστε να προσδιορισθεί το συμβατικό έσοδο
- Οι συμβάσεις σε εξέλιξη οι οποίες πρέπει να γίνονται γνωστές όπως και το όλο ποσό των δαπανών και των κερδών αλλά και το ποσό των προκαταβολών που έχουν εισπραχθεί.
- Το μικτό ποσό το οποίο οφείλεται από τους πελάτες σαν απαίτηση
- Το μικτό ποσό το οποίο οφείλεται σε πελάτες για το συμβατικό έργο σα υποχρέωση

- ***ΔΛΠ12 – Φόρος Εισοδήματος¹⁰⁹***

Στο σχετικό ΕΛΠ, βάρος εταιρικό είναι ο φόρος εισοδήματος και λογίζεται μέσω του πίνακα διανομής κερδών. Ο υπολογισμός του γίνεται σύμφωνα με τις σωστές αναμορφώσεις εξόδων ή εσόδων που δεν είναι αναγνωρίσιμες φορολογικά. Καμία διάταξη δεν αναφέρεται για το λογισμό αναβαλλόμενου φόρου.

Στο ΔΛΠ 12, έξοδο χρήσης αποτελεί ο φόρος εισοδήματος και είναι υποχρεωτικό να βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης τα οποία και αφορά. Όσο για το φόρο που αναλογεί σε προσωρινές διαφορές ανάμεσα σε λογιστικά και φορολογικά έξοδα ή έσοδα υπολογίζεται σε αποτελέσματα χρήσης και αναγνωρίζεται σα διαφορά στοιχείων ισολογισμού ανάμεσα σε λογιστική και φορολογική βάση αυτού. Αν κάποια χρονική διαφορά κλείσει γίνεται αντιλογισμός του αναβαλλόμενου φόρου ο οποίος είχε λογισθεί από τη στιγμή που η διαφορά είχε εμφανισθεί.

Για να αναγνωρισθεί ο αναβαλλόμενος εισπρακτέος φόρος ή ο συμψηφιστικός, θα πρέπει να είναι βέβαιο ότι υπάρχει κέρδος για την εταιρεία αν μελλοντικά κλείσει αυτή η διαφορά. Στόχος είναι να συμψηφιστεί η απαίτηση αυτή με τη φορολογική υποχρέωση. Αν υπάρξει κάποια φορολογική υποχρέωση τότε δεν υπάρχει υποχρέωση λογισμού για τον αναβαλλόμενο φόρο αλλά μόνο η γνωστοποίηση αυτού. Αφορά την ενδεχόμενη φορολογική υποχρέωση που έχει προκύψει μετά από απόφαση της διοίκησης της επιχείρησης. Η προεξόφληση αναβαλλόμενων χρεωστικών ή πιστωτικών φόρων δεν επιτρέπεται. Ο φορολογικός συντελεστής χρησιμοποιείται αφού πιθανός ισχύει στη πραγματοποίηση αυτής της χρονικής διαφοράς. Αν αυτές οι διαφορές έχουν να κάνουν με τα στοιχεία καθαρής

¹⁰⁹ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

βάσης ο αναβαλλόμενος τότε φόρος για αυτές λογίζεται απευθείας σε καθαρή θέση και όχι σε αποτελέσματα.

Αναφέρεται επίσης ότι ο αναβαλλόμενος φόρος για τα πάγια τα οποία αναπροσαρμόζονται σε αξίες που είναι τρέχουσες αλλά δεν αποσβένονται υπολογίζεται σε αυτή την αξία η οποία θα προκύψει από τη ρευστοποίησή τους και όχι από τη απόσβεσή τους. Επίσης αναφέρονται οι αλλαγές στο ευρύ φορολογικό καθεστώς με τέτοιο τρόπο ώστε οι φορολογικές υποχρεώσεις να μην είναι ίδιες. Σε αυτή τη περίπτωση η διαφορά που εμφανίζεται λογιστικοποιείται στα αποτελέσματα αλλά όχι αν η αλλαγή έχει να κάνει με στοιχεία τα οποία έχουν λογιστικοποιηθεί σε καθαρή θέση. Ο φόρος υπολογίζεται ανάλογα.

Σύμφωνα με τα άρθρα 45 του ΚΝ 2190 και 99 παρ. 1 του ΚΦΕ το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα δε το διαμορφώνει ο φόρος αλλά διατίθεται από τα αποτελέσματα χρήσης που έχουν ήδη διαμορφωθεί. Για να προσδιορισθεί το ποσό που αφορά τη φορολογική επιβάρυνση πρέπει να ληφθεί υπόψη το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσης πλέον ή μείον τις σχετικές λογιστικές διαφορές. Επίσης σύμφωνα με το ότι δεν ισχύει ο αναβαλλόμενος φόρος δεν υπάρχει κάποιο θέμα για όποια διάκριση λογιστικών διαφορών αλλά φυσικά ανάλογα με την εξέλιξή τους στο μέλλον.

Κάτω από το σκεπτικό του λογισμού και της απεικόνισης τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου σύμφωνα με τα ΔΛΠ υπάρχει θέμα αναθεώρησης για τον τρόπο με τον οποίο υπολογίζεται ή δηλώνεται και αποδίδεται ο φόρος εισοδήματος. Έτσι

- Δημιουργείται θέμα αναθεώρησης της βάσης υπολογισμού του φόρου όπως για παράδειγμα όταν πρέπει να ληφθεί υπόψη το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα πριν από την όποια επιβάρυνση
- Η εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να δημιουργήσει περισσότερες διαφορές ανάμεσα σε λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματα

Επίσης αναφέρεται και θέμα διάκρισης λογιστικών διαφορών τόσο σε προσωρινές όσο και σε μόνιμες. Επομένως ισχύει

- Διαφορετική επεξεργασία για τις ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για να υπάρχει πιο λεπτομερής απεικόνιση των λογιστικών διαφορών αλλά και της φορολογικής υποχρέωσης
 - Κατάλληλες και επεξηγηματικές πληροφορίες συνοδευτικών εντύπων και καταστάσεων
 - Διαφορετικό χρόνο και διαδικασία υποβολής στοιχείων στις Φορολογικές Αρχές
 - Διαφορετική διαδικασία ελέγχου από τις Φορολογικές Αρχές
- ***ΔΑΠ14 – Παροχή Πληροφοριών Ανά Τμήμα Επιχείρησης¹¹⁰***

Το συγκεκριμένο ΔΑΠ δεν υφίσταται στην Ελληνική Νομοθεσία με κάποιο θεσμοθετημένο ΕΛΠ. Στο ΔΑΠ, η κάθε επιχείρηση που είναι εισηγμένη και έχει πάνω από ένα επιχειρηματικούς τομείς ή τόπους δράσης γεωγραφικούς διαφορετικούς είναι υποχρεωμένη να αποτυπώνει τα αποτελέσματα αναλυτικά ανά τομέα. Για το σύνολο των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού πρέπει να αποτυπώνονται επίσης αναλυτικά. Είναι υποχρεωτική η διαδικασία αυτή αν κάθε τμήμα είναι μεγαλύτερο από 10%. Καμία υποχρέωση δεν υπάρχει στην Ελληνική έννομη τάξη. Ο επιχειρησιακός τομέας έχει φορολογική σημασία στην έννοια μεταβίβαση επιχείρησης λόγω πώλησης, για σκοπούς υποβολής του φόρου υπεραξίας 20% η οποία αναφέρεται στο άρθρο 13 παρ 1.

Επίσης το ίδιο φαίνεται και στους φορολογικούς νόμους των μετασχηματισμών οι οποίοι εφαρμόζονται και για των απασχόληση κλάδου. Η έννοια αυτή έχει διαμορφωθεί από τη νομολογία που είναι διοικητική και δικαστηριακή. Επομένως προκύπτει το θέμα αν η εισαγωγή για ξεχωριστή λογιστική παρακολούθηση ανά κλάδο μπορεί να επηρεάσει τα κριτήρια αναγνώρισης κλάδου τα οποία και ισχύουν. Επομένως διαμορφώνεται και ο όποιος φορολογικός χειρισμός.

- ***ΔΑΠ15 – Πληροφορίες που Φανερώνουν τις Επιδράσεις από τις Μεταβολές Τιμών¹¹¹ (έχει καταργηθεί με κανονισμό εκ 2238/2004)***

¹¹⁰ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΑΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

¹¹¹ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΑΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

Στο σχετικό ΕΛΠ, το Συμβούλιο IASB αποφάσισε σε ότι αφορά το ΔΛΠ 15 ότι δεν είναι υποχρεωτικό για τις επιχειρήσεις να κάνουν γνωστές τις πληροφορίες οι οποίες χρειάζονται από αυτό. Παρόλα αυτά όμως τις προτρέπει να τις εφαρμόζουν.

Στο ΔΛΠ15, από την εφαρμογή του Προτύπου αυτού φαίνονται οι επιδράσεις που προκαλούνται από τις μεταβολές τιμών στις αποτιμήσεις οι οποίες δημιουργήθηκαν ώστε να ορισθούν τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης της επιχείρησης καθώς και της χρηματο-οικονομικής θέσης. Για να εφαρμοσθεί πρέπει να υπάρχουν σοβαροί λόγοι και να έχουν επηρεάσει τις τιμές σοβαρά σε κάποια χώρα. Τότε η αναπροσαρμογή είναι υποχρεωτική τόσο στις τιμές όσο και στις αξίες. Οι πιο σημαντικές μέθοδοι για να προσδιοριστεί το εισόδημα είναι οι εξής

- Μέθοδος της Γενικής Αγοραστικής Δύναμης η οποία επαναπροσδιορίζει κάποια ή και όλα τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις μεταβολές του γενικού επιπέδου τιμών
- Μέθοδος του Τρέχοντος Κόστους όπου χρησιμοποιείται το κόστος αντικατάστασης σα βάση ή η πιο υψηλή αξία ανάμεσα στο κόστος παρούσας αξίας και καθαρής ρευστοποίησης αξίας

Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να δίνονται από τις επιχειρήσεις αν πρέπει να εφαρμόσουν τα παραπάνω είναι τα εξής

- Ποσό διόρθωσης αποσβέσεων ενσώματων ακινητοποιήσεων
- Ποσό διόρθωσης κόστους πωλήσεων
- Οι διορθώσεις οι οποίες είναι σχετικές με τα νομισματικά στοιχεία ή τις επιδράσεις σε ξένα και ίδια κεφάλαια
- Όλη η επίδραση σε αποτελέσματα χρήσης
- Τρέχον κόστος ενσωμάτων ακινητοποιήσεων και αποθεμάτων
- Περιγραφή μεθόδων και είδος δεικτών που έχουν χρησιμοποιηθεί

Σύμφωνα με την Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων είναι απαραίτητη η όποια επιπλέον εμπειρία για να αντιμετωπισθεί από τις επιχειρήσεις η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με τη χρήση πλήρους συστήματος απεικόνισης από τις μεταβολές τιμών. Τέλος, η όποια εφαρμογή αυτού του ΔΛΠ είναι πιθανό να προκαλέσει πρόβλημα επηρεασμού των φορολογικών διατάξεων για την αποτίμηση σε θέματα φορολογητέων αποτελεσμάτων.

- *ΔΛΠ16 – Ενσώματα Πάγια*¹¹²

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και το Ν. 2190/1920, ορίζεται ότι η καταχώρηση των ενσωμάτων ακινητοποιήσεων πρέπει να γίνεται στην αξία κτήσης και η απόσβεσή τους να γίνεται ανάλογα με τους συντελεστές που προβλέπονται από το ΠΔ 100/98 και Ν 4110/2013 στον οποίο και αναφέρονται οι μέγιστοι φορολογικοί συντελεστές. Μόνο για τα γήπεδα και τα οικόπεδα και τα κτίρια επιτρέπονται οι αναπροσαρμογές αξίας. Οι επιταχυνόμενες αποσβέσεις επιτρέπονται από τους Φορολογικούς νόμους. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των τραπεζών από πλειστηριασμούς περιουσιακών στοιχείων καταχωρούνται σε κόστος πλειστηριασμού και πρέπει να πουληθούν μέσα σε 3 χρόνια σύμφωνα με διατάξεις της Τράπεζας Ελλάδος. Συνήθως οι εγκαταστάσεις ακινήτων αποσβένονται μέσα στη διάρκεια του συμβολαίου μίσθωσης. Τις πιο πολλές φορές αποσβένονται 20% ετησίως.

Στο ΔΛΠ16, ως ενσώματες ακινητοποιήσεις ορίζονται όλα τα υλικά πάγια τα οποία χρησιμοποιούνται στη διάρκεια των πιο πολλών χρήσεων. Για να γίνει η αρχική καταχώρηση αυτών των ενσωμάτων περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιείται το κόστος κτήσης του. Κανένα κοστολογικό στοιχείο παγίου δεν αποτελούν τα διοικητικά και τα άλλα γενικά έξοδα. Αν διενεργούνται δαπάνες για αυτό το πάγιο που προκαλούν αύξηση των μελλοντικών οικονομικών οφελών τότε οι δαπάνες προσαυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου. Η όποια άλλη δαπάνη που είναι σχετική με το πάγιο βαραίνει τα έξοδα χρήσης.

- *ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ στο ΔΛΠ16*

A. Βασική μέθοδος

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις εμφανίζονται στο κόστος κτήσης με μειωμένες αποσβέσεις.

B. Εναλλακτική μέθοδος

¹¹² Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

Σύμφωνα με το Πρότυπο αυτό σε συχνά χρονικά διαστήματα είναι απαραίτητες οι αναπροσαρμογές στην αξία παγίων με τέτοιο τρόπο ώστε να μην υπάρχει καμία διαφορά στις λογιστικές αξίες με τις πραγματικές. Από τη στιγμή που γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματος παγίου είναι υποχρεωτική η κατηγορία όπου ανήκει το πάγιο να αναπροσαρμόζεται. Απευθείας αναφέρεται το ποσό αναπροσαρμογής σε πίστωση ιδιαίτερου λογαριασμού της καθαρής θέσης αλλά όχι αν αυτή η αναπροσαρμογή αντιστρέφει κάποια προηγούμενη υποτίμηση και τότε καταχωρείται στα έσοδα.

- *ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ στο ΔΛΠ16*

Είναι υποχρεωτικό να γίνεται η απόσβεση σύμφωνα με τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής με τέτοιο τρόπο ώστε η δαπάνη απόσβεσης να έχει σχέση με τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από τη χρήση του. Ο προσδιορισμός της ωφέλιμης ζωής του παγίου γίνεται από τις εκτιμήσεις της επιχείρησης. Λαμβάνεται υπόψη η αναμενόμενη φθορά και η τεχνική απαξίωση. Περιοδικά πρέπει να επανεξετάζεται η ωφέλιμη ζωή του παγίου και η μέθοδος απόσβεσης η οποία εφαρμόζεται. Δεν πρέπει καμία επιχείρηση να κάνει γνωστές

- τις βάσεις αποτίμησης παγίων
- τις μεθόδους
- τους συντελεστές απόσβεσης
- τη κίνηση λογαριασμών παγίων στη χρήση
- την ύπαρξη βαρών και δεσμεύσεων
- στοιχεία για τυχόν αναπροσαρμογές

- *ΔΛΠ 17 – Μισθώσεις¹¹³*

Στο ΕΛΠ, τα σχετικά Στοιχεία εμφανίζονται με τη μορφή μισθώσεων και στο τέλος κάθε μίσθωσης γίνεται και η μεταβίβαση των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων σε τιμή πολύ πιο χαμηλή από τη πραγματική. Η μεταβίβαση γίνεται στο μισθωτή. Εμφανίζονται στον ισολογισμό σαν αποσβέσιμα και η απόσβεσή τους γίνεται με τη διάρκεια της σύμβασης. Όσο για τα μηνιαία μισθώματα η καταχώρησή τους γίνεται στα αποτελέσματα χρήσης μέσω της μεθόδου του δεδουλευμένου.

¹¹³ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

Στο ΔΛΠ 17, ως απαιτήσεις απεικονίζονται οι χρηματοδοτικές μισθώσεις και δεν είναι άλλες από εκείνες που κατά τις οποίες οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν μεταβιβασθεί στο μισθωτή. Έτσι το μικρότερο μέρος αυτών που θα εισπραχθούν κατά τη μίσθωση κεφαλαιοποιούνται και εμφανίζονται σαν απαιτήσεις κατά των πελατών. Εκτός από αυτή της υπολειμματικής αξίας των εκμισθωμένων παγίων. Όλα τα έσοδα που προέρχονται από τις μισθώσεις αναγνωρίζονται τμηματικά σε όλη τη μίσθωση και ο λογισμός τους γίνεται από τα έσοδα και τους τόκους. Προκειμένου να χαρακτηριστεί μια μίσθωση χρηματοοικονομική πρέπει να γίνει

- Μεταβίβαση κυριότητας του εκμισθωμένου παγίου στο μισθωτή κατά τη λήξη της μίσθωσης
- Να δοθεί στο μισθωτή η δυνατότητα να μπορεί να αγοράσει το πάγιο αφού η μίσθωση έχει λήξει σε τιμή πολύ πιο χαμηλή από την αγορά παγίου που είναι αναμενόμενη και επιπλέον να υπάρχει και η πρόθεση αγοράς παγίου από το μισθωτή
- Όλη η χρονική διάρκεια της μίσθωσης να καλύπτει σχεδόν όλο το μέρος της ωφέλιμης ζωής του παγίου χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η μεταβίβαση κυριότητας
- Η αξία των μισθωμάτων είναι μεγαλύτερη ή ίση από την αξία του παγίου που είναι αγοραία
Για τα βιβλία του εκμισθωτή αναφέρεται
- Το σύνολο των τοκοχρεωλυτικών μισθωμάτων σαν απαίτηση και η πίστωσή του γίνεται με τα εισπραττόμενα μισθώματα
- Όλοι οι τόκοι από τα μισθώματα πιστώνονται σε λογαριασμό εσόδων των επόμενων χρήσεων και μεταφέρεται στα αποτελέσματα
Στα βιβλία του μισθωτή αναφέρεται
- Η απεικόνιση του μισθωμένου γίνεται στα πάγια και η σχετική υποχρέωση πιστώνεται
- Για το τοκοχρεωλυτικό μίσθωμα του κεφαλαίου αναφέρεται ότι μέρος του μειώνει την υποχρέωση που σχηματίζεται
- Μέρος του μισθώματος των τόκων μεταφέρεται στο αποτέλεσμα χρήσης σε χρηματοοικονομικό έξοδο

- Σύμφωνα με το ωφέλιμο της ζωής του αποσβένεται το πάγιο και αν δε μεταβιβασθεί αποσβένεται στη μικρότερη περίοδο της ωφέλιμης ζωής του

- *ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗ στα ΔΛΠ17*

Σε αυτές τις περιπτώσεις η όποια διαφορά προκύπτει ανάμεσα σε τμήμα πώλησης και καθαρής αναπόσβεστης αξίας παγίου κεφαλαιοποιείται και αποσβένεται κατά τη διάρκεια μίσθωσης. Αν υπάρχει λειτουργική μίσθωση η ίδια διαφορά πηγαίνει στα αποτελέσματα. Αν έχει σημειωθεί μεγαλύτερη τιμή πώλησης υψηλότερη ή χαμηλότερη από τη τρέχουσα αξία παγίου τότε μπορεί με όρους να γίνει κεφαλαιοποίηση και απόσβεση.

- *ΔΛΠ 18 - Έσοδα¹¹⁴*

Στο σχετικό ΕΛΠ, οι δραστηριότητες από τις οποίες προέρχονται τα έσοδα μιας επιχείρησης είναι κυρίως

- Πωλήσεις εμπορευμάτων και αγαθών
- Πωλήσεις υπηρεσιών
- Επιδοτήσεις ή επιχορηγήσεις υπολογίζονται εκείνες που δίνονται για κτήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων
- Επενδύσεις των διαθέσιμων κεφαλαίων της επιχείρησης

Με τον όρο έσοδο χαρακτηρίζεται η αγοραστική δύναμη σε χρηματικές μονάδες η οποία δημιουργείται άμεσα ή έμμεσα μέσα από τη δραστηριότητα μιας επιχείρησης

Στο ΔΛΠ18, η εφαρμογή του συνίσταται για παρακολούθηση εσόδων τα οποία προέρχονται από

- Πώληση αγαθών
- Πώληση υπηρεσιών
- Χρήση περιουσιακών στοιχείων από τρίτους. Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία αποφέρουν δικαιώματα και μερίσματα

Σε καμία περίπτωση η εφαρμογή αυτού του Προτύπου δεν αναφέρεται για

- συμβάσεις κατασκευής

¹¹⁴ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

- για τα έσοδα τα οποία προκύπτουν από τα συμβόλαια και τα μισθωτήρια
- μερίσματα από επενδύσεις οι οποίες ελέγχονται με τη μέθοδο Καθαρής χρήσης
- ασφαλιστήρια ή συμβόλαια ασφαλιστικών εταιρειών
- μεταβολές στη αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού

Ως πραγματική αξία χαρακτηρίζεται εκείνο το ποσό για το οποίο κάποιο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί αλλά μπορεί να είναι και κάποια υποχρέωση η οποία διακανονίζεται ανάμεσα σε κάποια μέρη τα οποία γνωρίζουν όλη τη συναλλαγή. Σαν έσοδο δε χαρακτηρίζεται μια πράξη συναλλαγής ανάμεσα σε αγαθά ή υπηρεσίες της ίδιας φύσης.

- *Αποτίμηση εσόδου στο ΔΛΠ18*

Είναι απαραίτητο η αποτίμηση του εσόδου να γίνεται στη πραγματική αξία του ανταλλάγματος που έχει εισπραχθεί. Από τη στιγμή που κάποιος διακανονισμός αναφέρεται σε παροχή πίστωσης ο προσδιορισμός της πραγματικής αξίας γίνεται με προεξόφληση όλων των μελλοντικών εισπράξεων σύμφωνα με ένα τεκμαρτό επιτόκιο. Σαν έσοδο τόκου καταχωρείται η διαφορά της πραγματικής αξίας από το ονομαστικό ποσό.

- *Πώληση αγαθών στο ΔΛΠ18*

Πρέπει να τηρούνται οι παρακάτω όροι προκειμένου να λογίζεται ένα έσοδο από τη πώληση αγαθών

- Έχουν μεταβιβασθεί από μια επιχείρηση οι πραγματικοί όροι αλλά και τα οφέλη από τη κυριότητα αγαθών
- Δεν έχει καμία σχέση η επιχείρηση με τη κυριότητα των αγαθών που έχουν πωληθεί
- Μπορεί να γίνει αποτίμηση βάσιμη του ποσού του εσόδου
- Τα οικονομικά οφέλη ίσως εισρεύσουν στην επιχείρηση
- Όποια κόστη έχουν πραγματοποιηθεί και αφορούν τη συναλλαγή μπορούν να αποτιμηθούν βάσιμα

- *Παροχή υπηρεσιών στο ΔΛΠ18*

Σύμφωνα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής στην ημερομηνία Ισολογισμού πρέπει να γίνεται η καταχώρηση εσόδου το οποίο αφορά τη παροχή υπηρεσιών. Την ίδια στιγμή πρέπει να τηρούνται οι όροι για τη βάσιμη αξιολόγηση του εσόδου καθώς και των αντίστοιχων δαπανών. Την ίδια στιγμή όμως πρέπει και η επιχείρηση να τηρεί και να εφαρμόζει μια σωστή και αξιόλογη μέθοδο γύρω από την αξιολόγηση εκτίμησης του σταδίου ολοκλήρωσης της συναλλαγής και να περιμένει όλα τα οικονομικά οφέλη τα οποία θα έρθουν στην επιχείρηση.

- *Τόκοι, δικαιώματα και μερίσματα στο ΔΑΠ18*

Ισχύουν οι παρακάτω κανόνες για τα παραπάνω έσοδα

- Οι τόκοι λογίζονται σύμφωνα με μια χρονική αναλογία σύμφωνα με την απόδοση του περιουσιακού στοιχείου
- Τα δικαιώματα λογίζονται σύμφωνα με το πραγματικό μέρος της σχετικής σύμβασης
- Τα μερίσματα λογίζονται από τη στιγμή που είναι οριστικό το δικαίωμα είσπραξης των μετόχων

Είναι υποχρέωση της επιχείρησης να κάνει γνωστές όλες τις λογιστικές μεθόδους για τη καταχώρηση των εσόδων αλλά και τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίζει το στάδιο ολοκλήρωσης των συναλλαγών γύρω από τις παροχές υπηρεσιών.

- *ΔΑΠ19 – Παροχές στο Προσωπικό¹¹⁵*

Στα ΕΛΠ, σε ότι αφορά τις συνταξιοδοτήσεις, αποζημιώσεις και τις απολύσεις προσωπικού αναφέρεται διάταξη η οποία υπολογίζεται σύμφωνα με τους πίνακες του Ν. 2112/20. Το Νομικό Συμβούλιο του κράτους προβλέπει ότι το 40% της ανώτερης υποχρέωσης λογιστικά θεωρείται αποδεκτό ώστε να καταχωρηθεί. Σύμφωνα με το Ν.2190 προβλέπεται η διενέργεια για κινδύνους οι οποίοι στη πράξη δεν εγγράφονται σε σχήματα υπεσχημένων παροχών.

¹¹⁵ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΑΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

Στο ΔΛΠ19, είναι απαραίτητος ο διαχωρισμός για τα συστήματα παροχής στους υπαλλήλους της κάθε επιχείρησης σε

- Υπεσχημένες παροχές
- Καθορισμένες καταβολές

Τα παραπάνω ορίζονται από το καταστατικό του Ταμείου και τις όποιες ειδικές συμβάσεις. Αν κάποια εταιρεία συμμετέχει σε κάποιο ταμείο υπεσχημένων παροχών είναι τότε υποχρεωμένη να αναγνωρίσει σε πρόβλεψη την όποια υποχρέωση της αναλογεί. Δεν είναι αρκετή όμως η νομική υποχρέωση για τη παραπάνω διενέργεια πρόβλεψης αλλά χρειάζεται και η ηθική και έμπρακτη υποχρέωση η οποία προέρχεται από τη πρακτική την οποία και ακολουθεί. Ο υπολογισμός του ποσού το οποίο αντιστοιχεί σε πρόβλεψη για μελλοντικές υπεσχημένες παροχές γίνεται σύμφωνα με την αναλογιστική μελέτη σε κάθε ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού . Χρησιμοποιείται μόνο η μέθοδος της προεξοφλημένης πιστωτικής μονάδας καθώς και η χρήση του προεξοφλητικού επιτοκίου απόδοσης ομολόγου υψηλής ποιότητας.

- ***ΔΛΠ20 - Λογιστική Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση Κρατικής Υποστήριξης¹¹⁶***

Στα ΕΛΠ, η λογιστική ανάλυση των κρατικών επιχορηγήσεων καθορίζονται από το ΕΓΛΣ και από τις σχετικές Γνωματεύσεις του ΕΣΥΛ. Στη πραγματικότητα έχει υιοθετηθεί από το Ελληνικό Δίκαιο το ΔΛΠ 20 που έχει εναρμονισθεί πλήρως από τη 4^η Οδηγία της ΕΟΚ. Οι επιχορηγήσεις λοιπόν αφορούν τη κάλυψη λειτουργικών δαπανών και η καταχώρησή τους γίνεται με πίστωση λογαριασμού εσόδων. Για τις επιχορηγήσεις οι οποίες αφορούν τη αγορά πάγιων περιουσιακών στοιχείων η καταχώρησή τους γίνεται στους λογαριασμούς καθαρής θέσης. Δεν είναι αποθεματικά από τη στιγμή που δε δημιουργούνται από τη διακράτηση κερδών της επιχείρησης. Για να υπάρχει μια ορθολογική επιβάρυνση στα αποτελέσματα χρήσης διενεργείται μια μείωση των λογαριασμών επιχορήγησης με πίστωση του εισόδου χρήσης. Χρησιμοποιείται σε συντελεστής εκείνος που είναι ανάλογος του συντελεστή απόσβεσης πάγιου στοιχείου.

¹¹⁶ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

Στο ΔΛΠ20, οι έννοιες που καθορίζονται απ' αυτό το πρότυπο, είναι οι εξής

- Κράτος

Αναφέρονται το Δημόσιο, οι δημόσιες υπηρεσίες, παρόμοιες εθνικές ή διεθνείς αρχές.

- Κρατική υποστήριξη

Αφορά τα μέτρα τα οποία εφαρμόζονται από το κράτος ώστε να παρέχει οικονομικά πλεονεκτήματα σε κάποιες επιχειρήσεις

- Κρατική επιχορήγηση

Αφορά την ενίσχυση από το κράτος η οποία έχει τη μορφή μεταβίβασης . Η μεταβίβαση αυτή είναι επιδεκτική αποτίμησης και έχει τη μορφή ανταπόδοσης τήρησης κάποιων όρων που είναι σχετικοί με τη λειτουργία της. Οι όποιες επιχορηγήσεις έχουν να κάνουν με το Ενεργητικό αφορούν την απόκτηση πάγιων στοιχείων. Όσες δεν έχουν καμία σχέση με την απόκτηση στοιχείων αφορούν τις επιχορηγήσεις Αποτελεσμάτων. Με τον όρο Χαριστικά Δάνεια νοούνται τα δάνεια εκείνα για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους.

Συστηματικός πρέπει να είναι ο τρόπος με τον οποίο γίνεται ο λογαριασμός στα έσοδα και πρέπει να συσχετίζονται οι αντίστοιχες για συμψηφισμό δαπάνες. Η άμεση πίστωση σε ίδια κεφάλαια δεν επιτρέπεται. Όσο για τις επιχορηγήσεις που αφορούν το Ενεργητικό αποδίδονται ή με τη μορφή εσόδου επόμενων χρήσεων ή αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων. Για τις επιχορηγήσεις αποτελεσμάτων αναφέρεται ότι καταχωρούνται ή σε πίστωση λογαριασμού εσόδου ή αφαιρετικά με τα αντίστοιχα έξοδα.

- Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων

Από η στιγμή που προκύπτει η ανάγκη για επιστροφή επιχορήγησης πρέπει το όποιο πιστωτικό υπόλοιπο εσόδων να συμψηφιστεί και η όποια διαφορά αν υπάρχει να επιβαρύνει τα αποτελέσματα. Η λογιστική αξία του στοιχείου αυξάνεται από το ποσό των περιουσιακών στοιχείων που επιστρέφεται ή να συμψηφίσει το υπόλοιπο των εσόδων επόμενης χρήσης και η όποια διαφορά που προκύπτει να είναι

επιβαρυντική για τα αποτελέσματα χρήσης. Είναι υποχρεωμένη η επιχείρηση να κάνει γνωστή την όποια μέθοδο λογιστικής η οποία χρησιμοποιείται για τις κρατικές επιχορηγήσεις.

- ***ΔΛΠ21 – Επίδραση των Μεταβολών στις Συναλλαγματικές Ισοτιμίες¹¹⁷***

Στα ΕΛΠ, η μετατροπή των στοιχείων γίνεται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος. Οι συναλλαγματικές διαφορές στις Τράπεζες λογίζονται στα αποτελέσματα. Καμία συγκεκριμένη διάταξη δεν αναφέρεται. Η πιο συνηθισμένη είναι αυτή των ΔΛΠ.

Στο ΔΛΠ21, στην ημερομηνία της σύνταξης ισολογισμού αναφέρεται ότι

- Η μετατροπή των νομισματικών στοιχείων σε ξένο νόμισμα γίνεται σε νόμισμα λογισμού ή αναφοράς σύμφωνα με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος
- Για τα μη νομισματικά στοιχεία η μετατροπή γίνεται σύμφωνα με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης.

Στ' αποτελέσματα αυτά, λογίζονται αντίστοιχα οι συναλλαγματικές διαφορές. Σ' ότι αφορά τη θυγατρική επιχείρησης σε ξένο νόμισμα αναφέρεται ότι οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση τέλους χρήσης αναφέρονται στο λογαριασμό αποθεματικού σε καθαρή θέση και γίνεται η μεταφορά τους στα αποτελέσματα κατά τη πώληση της συμμετοχής αυτής. Αν υπάρχει κάποια υποχρέωση σε ξένο νόμισμα ώστε να υπάρχει αντιστάθμιση του συναλλαγματικού κινδύνου της συμμετοχής σε ξένο νόμισμα τότε λογίζονται οι συναλλαγματικές διαφορές σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού σε καθαρή θέση μέχρι τη στιγμή που θα πωληθεί η συμμετοχή. Μετά μεταφέρονται στα αποτελέσματα.

- ***ΔΛΠ22 – Μετασχηματισμοί Επιχειρήσεων¹¹⁸***

¹¹⁷ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002)
– (Αναθεώρηση 2011)

¹¹⁸ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002)
– (Αναθεώρηση 2011)

Στα ΕΛΠ, ο Ν.2190 αρ. 68 κάνει αναφορά για συγχώνευση σε περιπτώσεις που υπάρχει 100% θυγατρική εταιρεία. Ο Ν. 2515/ 97 κάνει λόγο για συγχωνεύσεις τραπεζικών ιδρυμάτων και την αποτίμηση παγίων σε τρέχουσες αξίες όπως και για τη τεχνική συνάθροιση συμφερόντων αλλά μόνο για το μετοχικό κεφάλαιο απορροφώμενης. Ο Ν. 2166/93 δεν αναγνωρίζει αποτίμηση σε τρέχουσες αξίες και δε την επιβάλλει. Αλλά αναγνωρίζει τις φορολογικές αξίες αυτής μέσω της τεχνικής συνάθροισης. Στα Ελληνικά Πρότυπα οι συγχωνεύσεις θεωρούνται μετασχηματισμοί νομικής μορφής και όχι εξαγορές. Η συνάθροισή τους γίνεται με τη μέθοδο συνάθροισης συμφερόντων.

Στο ΔΛΠ22, αναφέρονται δυο τύποι μετασχηματισμών για τις επιχειρήσεις

- Οι πραγματικές εξαγορές
- Οι ενώσεις συμφερόντων

Σύμφωνα μ' αυτό το Πρότυπο, αναγνωρίζονται ως πράξεις συγχωνεύσεων οι εξαγορές που έχουν άμεση αναγνώριση υπεραξίας και δημιουργούνται από το τίμημα που έχει πληρωθεί ή ανταλλαχθεί και από το ποσό της καθαρής θέσης της εταιρείας που έχει αγορασθεί. Αν δεν καταβάλλεται μετρητοίς το τίμημα αλλά με πίστωση ο υπολογισμός κόστους αγοράς γίνεται με τη παρούσα αξία επί πιστώσει τμήματος και της τυχόν υπεραξίας. Προκειμένου να αναγνωρισθεί η συγχώνευση ως *pooling or uniting of interest* αναφέρονται οι παρακάτω όροι

- Σχετική αναλογία σε αγοραίες αξίες των δυο εταιρειών που εμπλέκονται
- Συσχέτιση σχεδόν του ίδιου ποσού στη νέα εταιρεία
- Ανταλλαγή ή συνάθροιση πλειοψηφικών πακέτων από τη κάθε μια εταιρεία

Αν ο αγοραστής δε μπορεί να εντοπισθεί τότε η συγχώνευση θεωρείται *pooling or uniting of interest*. Δεν αναγνωρίζεται η υπεραξία λογιστικά. Στα αποτελέσματα πάνε όλα τα σχετικά έξοδα. Σε εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή, γίνεται η απόσβεση του *goodwill* και δε μπορεί να υπερβαίνει τα είκοσι χρόνια. Η όποια αρνητική υπεραξία που προκύπτει πρέπει να μειώσει αναλογικά την αξία των στοιχείων που έχουν αποκτηθεί. Αν κάτι τέτοιο δε γίνεται η διαφορά που προκύπτει είναι αρνητική και φαίνεται αφαιρετικά του ενεργητικού στην υπεραξία. Η απόσβεσή του γίνεται σε πέντε χρόνια. Σε περίπτωση όπου οι συναλλαγές εξαγορών και συγχωνεύσεων αφορούν δυο εταιρείες στον ίδιο όμιλο τότε το Πρότυπο αυτό δε ισχύει.

- **ΔΛΠ23 – Κόστος Δανεισμού¹¹⁹**

Στα ΕΛΠ, τ' αποτελέσματα της επιχείρησης επιβαρύνουν τα έξοδα τα οποία δημιουργούνται από τη χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης, εκτός από αυτά τα οποία σχετίζονται με τη χρηματοδότηση παγίων περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται στη κατασκευαστική περίοδο. Σύμφωνα με το άρθρο 43 του Ν. 2190/1920 με νεότερη αντικατάσταση ΠΔ 409/86 άρθρο 34 αναφέρεται ότι οι τόκοι αυτοί μπορεί να θεωρηθούν σαν έξοδα πολυετούς απόσβεσης και έτσι η απόσβεσή τους γίνεται εφάπαξ σε μια πενταετία. Επίσης το ίδιο άρθρο αναφέρει ότι όποιες συναλλαγματικές διαφορές προκύπτουν από χρηματοδότηση παγίων με δάνεια σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ένα ειδικό λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Ανά τμήματα επιβαρύνουν τα αποτελέσματα ανάλογα με την υπόλοιπη χρονική διάρκεια αυτών των δανείων. Αν αναφέρεται η περίπτωση πρόωρης εξόφλησης δανείων το αναπόσβεστο ποσό των συναλλαγματικών διαφορών αναφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης όπου και έγινε η εξόφληση δανείων.

Στο ΔΛΠ23, οι τόκοι οι οποίοι πραγματοποιήθηκαν από κάποια επιχείρηση για τη λήψη δανείων είναι το Κόστος Δανεισμού. Σα μη εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο αναφέρεται το στοιχείο εκείνο που χρειάζεται κάποια περίοδο προετοιμασίας για τη χρήση που προορίζεται ή για να πωληθεί. Λογίζεται στα έξοδα χρήσης και την ίδια στιγμή γίνεται και η γνωστοποίηση των μεθόδων που εφαρμόζονται. Είναι σχετικό με την αγορά, κατασκευή ή και παραγωγή ενός μη εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου και η μεταφορά του γίνεται στα πάγια. Όσο για το προσδιορισμό του αναφέρεται στα πάγια στοιχεία και σύμφωνα με τη πραγματική δανειακή δαπάνη της χρήσης η οποία μειώνεται από το όποιο επενδυτικό έσοδο της προσωρινής τοποθέτησης αυτού του δανείου.

Αν τα κεφάλαια προέρχονται από ένα γενικό δανεισμό και η χρήση τους αποσκοπεί σε απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου το κόστος δανεισμού τότε μεταφέρεται στα πάγια και ο ορισμός του γίνεται μέσω επιτοκίου κεφαλαιοποίησης. Αρχίζει η μεταφορά του κόστους δανεισμού σε πάγιο ενεργητικό όταν πραγματοποιείται η επενδυτική δαπάνη. Επίσης η μεταφορά του κόστους δανεισμού αναστέλλεται όταν η ενεργός ανάπτυξη διακόπτεται ή σταματά

¹¹⁹ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

και οι όποιες ενέργειες για τη προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου έχουν τελειώσει.

- ***ΔΛΠ 24***¹²⁰

Από τις διατάξεις αυτού του Προτύπου, προκύπτει ότι θεωρούνται δυο μέρη που το ένα μπορεί να ελέγχει το άλλο ή να ασκεί σημαντική επιρροή στη λήψη οικονομικών αποφάσεων. Αναφέρονται παραδείγματα σχέσεων των δυο μερών σε συνδεδεμένα

- Σχέσεις μητρικής με θυγατρική
- Εταιρείες που είναι κάτω από κοινό έλεγχο
- Συγγενείς εταιρείες
- Εκπροσώπηση στο ΔΣ εταιρείας και συμμετοχή σε σχεδιασμό οικονομικής πορείας

Στις γνωστοποιήσεις των οικονομικών καταστάσεων αναφέρονται

- Σχέσεις στα συνδεδεμένα μέρη χωρίς να υπολογίζεται η ύπαρξη συναλλαγών των μερών
- Φύση, είδος και ποσό συναλλαγών με τη κατάλληλη κατηγοριοποίηση

- ***ΔΛΠ26 – Λογιστικές Αρχές και Γνωστοποιήσεις που Αφορούν τις Οικονομικές Καταστάσεις Ταμείων για Προγράμματα Παροχών Αποχώρησης***¹²¹

Στα ΕΛΠ, καμία ειδική αναφορά δεν υπάρχει και ακολουθείται η γενική αρχή από το Ν. 2190. Στο ΔΛΠ26, όσον αφορά τις καθορισμένες συνεισφορές και τα προγράμματά τους, είναι απαραίτητο να γίνεται γνωστή η κατάσταση της καθαρής περιουσίας η οποία διατίθεται, προς την παροχή αλλά και για τη περιγραφή των μεθόδων κεφαλαιοδότησης. Σ' αυτού του είδους τα προγράμματα ανακοινώνονται τα εξής στοιχεία

¹²⁰ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002)
– (Αναθεώρηση 2011)

¹²¹ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002)
– (Αναθεώρηση 2011)

- Απαραίτητη είναι η διάκριση που πρέπει να γίνεται σε κατοχυρωμένες παροχές και μη. Επίσης αναφέρεται και η εμφάνιση του πλεονάσματος που προκύπτει και του όποιου ελλείμματος
 - Η κατάσταση της καθαρής περιουσίας στην οποία αναφέρονται σημειώσεις γύρω από την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης. Πρέπει να αναφέρεται η διάκριση η οποία γίνεται ανάμεσα σε κατοχυρωμένες ή μη παροχές. Μπορεί να υπάρχει η μορφή της παραπομπής για το παραπάνω στοιχείο ή κάποια συνημμένη μελέτη.
- ***ΔΑΠ27 – Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική των Συμμετόχων σε Θυγατρικές***

Στα ΕΛΠ, όσα ισχύουν για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ορίζονται από τα άρθρα 90-109 του Ν.2190/1920 το 109 ισχύει για τα υπόλοιπα έχει εκδοθεί το ΠΔ498/87. Οι επιχειρήσεις οι οποίες καταρτίζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που διαθέτουν τουλάχιστον δυο από τα παρακάτω τρία κριτήρια για δυο χρόνια ως εξής

- Ένα σύνολο από ενοποιημένο ενεργητικό πάνω από 170.000 ευρώ
- Ένα ενοποιημένο κύκλο εργασιών πάνω από 500.000 ευρώ
- Ο μέσος αριθμός υπαλλήλων είναι πάνω από 250

Οι επιχειρήσεις αυτές που έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο εντός της Ε.Ε. είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν ενοποιημένες καταστάσεις χωρίς να τηρούν τα παραπάνω κριτήρια. Οι θυγατρικές οι οποίες ασχολούνται με διαφορετικό αντικείμενο από αυτό της μητρικής δε ενοποιούνται πλήρως. Από τη διαδικασία της ενοποίησης εξαιρούνται οι εξής επιχειρήσεις

- Όσες έχουν μητρική εταιρεία που βρίσκεται στην Ε.Ε. ή/και εκτός κατά 90% και η οποία φυσικά συντάσσει οικονομικές ενοποιημένες καταστάσεις
- Τηρούνται αυστηροί κανονισμοί ή το κόστος ενοποίησης είναι σημαντικό
- Υπάρχει προσωρινός έλεγχος

Επίσης, το άρθρο 106 παρ 1 προκειμένου να υπάρχει απόδειξη ελέγχου αναφέρει την υποχρέωση συμμετοχής κατά ένα ποσοστό τουλάχιστον 20% σε μετοχές ή δικαιώματα ψήφου. Τηρείται η ίδια τεχνική ενοποίησης με τα ΔΛΠ. Ως διαφορά ενοποίησης ορίζεται η διαφορά εγγραφής του συμφητισμού ανάμεσα σε κόστος συμμετοχής και της καθαρής θέσης της θυγατρικής και λογίζεται στη καθαρή

θέση. Από τη στιγμή που είναι χρεωστική μπορεί να λογιστεί σε άυλα πάγια και η απόσβεσή της να γίνει σε 5 χρόνια. Μέρος των ενοποιημένων ιδίων κεφαλαίων μπορεί να αποτελούν τα δικαιώματα εγγραφής και οι διαφορές ενοποίησης.

Στο ΔΛΠ27, η εφαρμογή αυτού του Προτύπου αφορά τη κατάρτιση αλλά και τη παρουσίαση ενοποιημένων καταστάσεων οικονομικών για ένα όμιλο επιχειρήσεων ο οποίος βρίσκεται υπό τον έλεγχο μιας μητρικής. Οι ορισμοί που δίνονται από το Πρότυπο αυτό είναι οι εξής

- **Έλεγχος.** Αφορά το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης ώστε να υπάρχουν πλεονεκτήματα από τη λειτουργία της
- **Μητρική.** Η επιχείρηση με πολλές θυγατρικές
- **Θυγατρική.** Η επιχείρηση η οποία ελέγχεται από κάποια άλλη επιχείρηση
- **Όμιλος.** Η μητρική και οι θυγατρικές της
- **Ενοποιημένες.** Οι οικονομικές καταστάσεις από ένα όμιλο οι οποίες έχουν τη μορφή μιας ενιαίας επιχείρησης
- **Δικαιώματα μειοψηφίας.** Τμήμα των καθαρών αποτελεσμάτων ή της καθαρής περιουσίας από κάποια θυγατρική. Αναλογεί σε συμμετοχικά δικαιώματα τα οποία όμως δεν ανήκουν άμεσα ή έμμεσα στη θυγατρική ή στη μητρική

Είναι απαραίτητο δε η μητρική εταιρεία να έχει και να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Η μητρική η οποία στο σύνολό της είναι θυγατρική ή σχεδόν στο σύνολό της δεν είναι υποχρεωμένη να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από τη στιγμή που η μειοψηφία μετόχων έχει δώσει την έγκρισή της. Είναι όμως υποχρεωμένη να κάνει γνωστό το όνομα και την έδρα της μητρικής της. Το περιεχόμενο των ενοποιημένων καταστάσεων αναφέρει ότι η μητρική εταιρεία είναι υποχρεωμένη να ενοποιεί τις θυγατρικές τόσο τις εγχώριες όσο και τις ξένες επιχειρήσεις. Εξαιρούνται όσες προσωρινά κατέχονται από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς ή λειτουργούν με αυτούς.

Οι περιορισμοί αυτοί εμποδίζουν τη δυνατότητά της για μεταφορά κεφαλαίου στη μητρική. Ο έλεγχος της μητρικής τεκμαίρεται όταν η μητρική έμμεσα ή άμεσα έχει μέσω των θυγατρικών πάνω από το μισό των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης. Ο έλεγχος υφίσταται όταν συμβαίνουν τα εξής

- Η μητρική κατέχει πάνω από το μισό των δικαιωμάτων ψήφου έπειτα από συμφωνία των επενδυτών
 - Αναφέρεται το δικαίωμα για κατεύθυνση της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής ανάλογα με το καταστατικό
 - Αναφέρεται το δικαίωμα διορισμού ή παύσης της πλειονότητας των μελών του ΔΣ
 - Αναφέρεται το δικαίωμα για επηρεασμό πλειοψηφίας σε συνεδριάσεις του ΔΣ
- ***ΔΛΠ28 – Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις***¹²²

Στο σχετικό ΕΛΠ, η Διαδικασία εμφάνισης για τις συγγενείς επιχειρήσεις σε ενοποιημένες καταστάσεις ορίζεται από το άρθρο 106 του Ν. 2190/1920. Σύμφωνα με το άρθρο αυτό, ορίζεται ότι η διαφορά κόστους κτήσης και εσωτερικής λογιστικής αξίας επένδυσης εμφανίζεται σαν άυλο πάγιο στοιχείο και η απόσβεσή της γίνεται αφαιρετικά. Η όποια μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας συγγενών επιχειρήσεων εμφανίζεται στα αποτελέσματα.

Στο σχετικό ΔΛΠ, οι συγγενείς επιχείρηση είναι εκείνη που μπορεί και επιδρά σημαντικά και την ίδια στιγμή δεν είναι θυγατρική. Κατά κύριο λόγο η σημαντική επιρροή τεκμάρεται από τη στιγμή που ο επενδυτής κατέχει το 20% τουλάχιστον των δικαιωμάτων ψήφου. Είναι απαραίτητο δε στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις να φαίνονται οι επενδύσεις των συγγενών επιχειρήσεων με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Μόνο στη περίπτωση που δεν αναφέρεται κάποια πρόθεση διαρκούς διακράτησης επένδυσης χρησιμοποιείται η μέθοδος κόστους κτήσης. Η μέθοδος της καθαρής θέσης δείχνει ότι αρχικά η επένδυση καταχωρείται με το κόστος κτήσης και αργότερα η αυξάνεται η λογιστική αξία ή μειώνεται ανάλογα με το μερίδιο που έχει ο επενδυτής.

Η λογιστική αξία συγγενούς μειώνεται από το ποσό των μερισμάτων που η επιχείρηση έλαβε. Σύμφωνα με το Πρότυπο 22, λογιστικοποιείται η κάθε διαφορά ανάμεσα στο κόστος κτήσης και μεριδίου. Οι πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς χρησιμοποιούνται για τη εφαρμογή της καθαρής μεθόδου. Η κατάρτισή τους γίνεται με ημερομηνίες ίδιες με αυτές του επενδυτή. Αν το μερίδιο του επενδυτή σε ζημίες είναι μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία της

¹²² Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

επένδυσης τότε το μερίδιό του δε συμπεριλαμβάνεται στις περαιτέρω ζημίες και η επένδυση έχει μηδενική αξία. Είναι απαραίτητο οι επενδύσεις οι οποίες για τη λογιστικοποίησή τους χρησιμοποιούν τη μέθοδο της καθαρής θέσης να έχουν μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία σε ξεχωριστό κονδύλι του ισολογισμού.

- ***ΔΛΠ29 – Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες***¹²³

Το σχετικό ΕΛΠ, δεν αναφέρεται στην Ελληνική περίπτωση.

Στο ΔΛΠ 29 αντίστοιχα, δεν αναφέρεται κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό από αυτό το πρότυπο το οποίο να ορίζει τον υπερπληθωρισμό. Από τα οικονομικά χαρακτηριστικά του περιβάλλοντος, αναφέρονται τα εξής στοιχεία

- Ο πληθυσμός τείνει να διατηρεί το πλούτο σε μη χρηματικά στοιχεία ή σε κάποιο σχετικό και σταθερό νόμισμα
- Τα τελευταία τρία χρόνια ο συσσωρευμένος πληθωρισμός, είτε υπερβαίνει είτε πλησιάζει το 100%
- Επιτόκια, μισθοί και συντάξεις έχουν σχέση με ένα δείκτη τιμών
- Οι πωλήσεις και οι αγορές επί πιστώσει έχουν τέτοιες τιμές που μπορούν και συμψηφίζουν την όποια ζημία στη διάρκεια της περιόδου πίστωσης ακόμα και αν αυτή είναι μικρή

Για τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σε νόμισμα υπερπληθωριστικής αξίας, χρειάζονται τα εξής

- Οι όποιες πληροφορίες που δείχνουν ότι τόσο οι οικονομικές καταστάσεις όσο και τα κονδύλια των προηγούμενων χρόνων έχουν αναπροσαρμοστεί από μεταβολές της γενικής αγοραστικής δύναμης του νομίσματος σύμφωνα με το οποίο τηρούνται τα βιβλία
- Σε περίπτωση που οι οικονομικές καταστάσεις βασίζονται σε προσέγγιση ιστορικού ή τρέχοντος κόστους
- Η ταυτότητα και το επίπεδο του δείκτη τιμών την ημερομηνία ισολογισμού αλλά και η μεταβολή του δείκτη στη τρέχουσα και προηγούμενη χρήση.

- ***ΔΛΠ30***¹²⁴

¹²³ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

Από τα άρθρα 110 μέχρι 130 του Κώδικα Ν.2190/1920, ορίζονται τα θέματα γύρω από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις Πιστωτικών Ιδρυμάτων και άλλων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων. Αναφέρονται δυο παράλληλα σκέλη στα οποία γίνεται η παρουσίαση του Ισολογισμού με διάταξη στοιχείων βάση το βαθμό ρευστοποιήσεως ή ληκτότητάς τους. Σ' ότι αφορά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που πρέπει να αναφέρονται σχετικά, περιλαμβάνονται τα εξής στοιχεία

- Ταμείο και Διαθέσιμα στη Κεντρική Τράπεζα
- Κρατικά και άλλα αξιόγραφα που είναι δεκτά για επαναχρηματοδότηση από τη Κεντρική Τράπεζα
- Απαιτήσεις κατά των Πιστωτικών Ιδρυμάτων
- Απαιτήσεις κατά πελατών
- Ομολογίες και άλλοι τίτλοι μεταβλητής απόδοσης
- Υποχρεώσεις σε Πιστωτικά Ιδρύματα
- Υποχρεώσεις σε πελάτες
- Υποχρεώσεις από πιστωτικούς τίτλους
- Μειωμένης εξασφάλισης στοιχεία Παθητικού
- Μετοχικό Κεφάλαιο και Αποθεματικά
- Διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας περιουσιακών στοιχείων

Η εφαρμογή αυτού του Προτύπου αφορά τις οικονομικές καταστάσεις τραπεζών αλλά και των όμοιων χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων με στόχο οι χρήστες να μπορούν να πληροφορούνται γύρω από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες κάποιας τράπεζας.

Σύμφωνα με το είδος και με τέτοιο τρόπο ο οποίος δείχνει τη σχετική τους ρευστότητα, πρέπει να γίνεται η παρουσίαση των στοιχείων του Ισολογισμού. Δεν πρέπει να συμψηφίζεται σε καμία περίπτωση το ποσό της απαίτησης ή οι υποχρεώσεις με την αφαίρεση κάποιας άλλης υποχρέωσης ή απαίτησης. Είναι υποχρεωτικό η Τράπεζα να κάνει γνωστή τη τρέχουσα αξία για τα βραχυπρόθεσμα αξιόγραφα σε περίπτωση που οι αξίες αυτές δεν είναι ίδιες με τις λογιστικές αξίες στις οικονομικές καταστάσεις. Ο λόγος είναι ότι τα στοιχεία αυτά κατέχονται ή

¹²⁴ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

αποκτώνται με στόχο την επαναπώλησή τους. Έτσι τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που πρέπει να αναφέρονται είναι τα εξής

- **ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

- Ταμείο και διαθέσιμα στη Κεντρική τράπεζα
- Κρατικά ομόλογα και άλλα αξιόγραφα που είναι δεκτά για επαναπροεξόφληση από τη Κεντρική Τράπεζα
- Κρατικά και άλλα χρεόγραφα τα οποία είναι κατεχόμενα σε άλλες τράπεζες
- Άλλες τοποθετήσεις στη χρηματαγορά
- Δάνεια και προκαταβολές σε πελάτες
- Επενδυτικοί τίτλοι

- **ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

- Καταθέσεις από άλλες Τράπεζες
- Άλλες καταθέσεις της χρηματαγοράς
- Ποσά οφειλόμενα σε άλλους καταθέτες
- Πιστοποιητικά καταθέσεων

Στην κατάσταση των αποτελεσμάτων βάση των ΕΛΠ θα πρέπει να παρουσιάζονται τα εξής:

- Τόκοι και εξομοιούμενα έσοδα
- Τόκοι και εξομοιούμενα έξοδα
- Έσοδα από τίτλους
- Έσοδα προμηθειών
- Έξοδα προμηθειών
- Αποτελέσματα χρηματοοικονομικών πράξεων

Ενώ στην κατάσταση αποτελεσμάτων βάση του ΔΛΠ 30 στην κατάσταση αποτελεσμάτων θα πρέπει να παρουσιάζονται τα εξής:

- Τόκοι και συναφή έσοδα
- Δαπάνες τόκων και συναφή έξοδα
- Έσοδα από μερίσματα

- Έσοδα από αμοιβές και προμήθειες
 - Έξοδα από αμοιβές και προμήθειες
 - Κέρδη μείον ζημιές από διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα
 - Κέρδη μείον ζημιές από αγοροπωλησία ξένων χαρτονομισμάτων
 - Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως
 - Γενικά έξοδα διοίκησης
 - Ζημιές από δάνεια και προκαταβολές
 - Άλλα έξοδα εκμεταλλεύσεως
- ***ΔΛΠ31 – Παρουσίαση Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες***¹²⁵

Στα ΕΛΠ, δεν αναφέρεται κάτι το σχετικό. Αντίστοιχα στο ΔΛΠ31, ως κοινοπραξία αναφέρεται μια συμφωνία συμβατική σύμφωνα με την οποία δυο ή περισσότερα μέρη πρέπει να φέρουν εις πέρας μια οικονομική δραστηριότητα κάτω από κοινό έλεγχο. Οι τύποι των κοινοπραξιών είναι τρεις και αναφέρονται ως εξής

- Κοινά ελεγχόμενες δραστηριότητες
 - Κοινά ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία
 - Κοινά ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες
- ***ΔΛΠ32 – Χρηματοοικονομικά Παράγωγα***¹²⁶

Στα ΕΛΠ, καμία σχετική διάταξη δεν αναφέρεται και τις περισσότερες φορές λογίζονται σύμφωνα με το νομικό τους τύπο. Ο συμψηφισμός δεν είναι επιτρεπτός εξαιτίας των νομικών εμποδίων και των κανονιστικών διατάξεων. Στο ΔΛΠ32, η διάκριση των χρηματοοικονομικών αγαθών στον ισολογισμό σύμφωνα με τη πραγματική τους υπόσταση και όχι με το νομικό τους τύπο, διεξάγεται

- Ως υποχρέωση προς εξόφληση με μετρητά
- Ως έντιτλη υποχρέωση

Τα αγαθά που την ίδια στιγμή εμπεριέχουν μια καθαρή υποχρέωση για εξόφληση αλλά και μια έντιτλη υποχρέωση είναι υποχρεωτικό να διαχωρίζονται και να εμφανίζονται ξεχωριστά. Ο συμψηφισμός υποχρέωσης αλλά και απαίτησης είναι επιτρεπτό όταν

¹²⁵ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

¹²⁶ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

- Υπάρχει έννομο δικαίωμα συμψηφισμού
- Πρόθεση για ταυτόχρονη ρευστοποίηση απαίτησης με την υποχρέωση
- **ΔΛΠ33 – Κέρδη Ανά Μετοχή¹²⁷**

Στο ΕΛΠ, δεν αναφέρεται τίποτε σχετικό. Αντίστοιχα στο ΔΛΠ33, οι εταιρείες που έχουν κοινές μετοχές ή τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές διαπραγματεύσιμες εφαρμόζουν το Πρότυπο αυτό. Επίσης και οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τη διαδικασία έκδοσης κοινών μετοχών σε χρηματιστήρια. Το καθαρό κέρδος και η ζημία η οποία αναλογεί στους μετόχους κοινών μετοχών είναι τα κέρδη που συνυπολογίζονται για τον υπολογισμό αυτών των κερδών ανά μετοχή. Είναι απαραίτητο για τις επιχειρήσεις να εμφανίζουν τα βασικά κέρδη ανά μετοχή αλλά και τα μειωμένα κέρδη.

Ο υπολογισμός των βασικών ανά μετοχή κερδών γίνεται με τη διαίρεση των κερδών ή των ζημιών χρήσης οι οποίες αναλογούν στους χρήστες κοινών μετοχών με τη κυκλοφορία του μέσου αριθμού κοινών μετοχών κατά τη διάρκεια της χρήσης τους. Ο υπολογισμός των μειωμένων κερδών γίνεται ανά μετοχή υπό την επήρεια η οποία προκαλείται από την εξάσκηση συμβολαίων ή δικαιωμάτων έκδοσης κοινών μετοχών. Τόσο τα βασικά όσο και τα μειωμένα κέρδη, πρέπει να εμφανίζονται από την επιχείρηση ανά μετοχή στη κατάσταση αποτελεσμάτων και για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών. Επίσης πρέπει να γνωστοποιείται και ο αριθμητής και ο παρανομαστής του υπολογισμού των κοινών κερδών ανά μετοχή και των μειωμένων κερδών ανά μετοχή.

- **ΔΛΠ34 – Ενδιάμεσες Συνοπτικές Καταστάσεις¹²⁸**

Στο σχετικό ΕΛΠ, οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται τουλάχιστον για το εξάμηνο χρήσης και για τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς λογιστές. Στις καταστάσεις αυτές περιέχονται συνοπτικά ο Ισολογισμός και η Κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου

¹²⁷ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

¹²⁸ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

σύμφωνα με το υπόδειγμα από το ΠΔ 360/98. Μηνιαίες και συνοπτικές καταστάσεις δημοσιεύονται από τις τράπεζες.

Αντίστοιχα στο ΔΛΠ34, αναφέρονται τα εξής στοιχεία

- *Ενδιάμεση περίοδος*

Είναι η περίοδος εκείνη που αναφέρεται σε κάποια οικονομική έκθεση από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

- *Ενδιάμεση οικονομική έκθεση*

Στην έκθεση αυτή, αναφέρονται μια πλήρης σειρά από οικονομικές καταστάσεις ή μια σειρά από συνοπτικές καταστάσεις της ενδιάμεσης περιόδου. Λίγα είναι τα στοιχεία που αναφέρονται στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση

- Συνοπτικός ισολογισμός
- Συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων
- Συνοπτική κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Επιλεγμένες επεξηγηματικές Ροές

Στις απαιτήσεις του ΔΛΠ1, πρέπει να ανταποκρίνεται η πλήρης οικονομική έκθεση από μια επιχείρηση για μια ενδιάμεση περίοδο. Στις επεξηγηματικές σημειώσεις των συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων πρέπει να αναφέρονται οι λογιστικές αρχές που τηρήθηκαν και δεν άλλαξαν και να γίνεται αναφορά σε γεγονότα τα οποία επηρέασαν ή θα επηρεάσουν την οικονομική θέση της εταιρείας. Αν υπάρχουν μεταβολές στις λογιστικές αρχές πρέπει να διατυπώνονται πάλι οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 . Σε σχέση με τα κονδύλια της προηγούμενης περιόδου πρέπει να γίνεται η παρουσίαση των στοιχείων των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων.

- *ΔΛΠ35 – Παύση Επιχειρηματικών Δραστηριοτήτων¹²⁹*

Στα ΕΛΠ δεν αναφέρεται τίποτα σχετικό. Στο ΔΛΠ35, με τον όρο δραστηριότητα χαρακτηρίζεται το κομμάτι αυτό της επιχείρησης που είναι συνθετικό και ταυτόχρονα ξεχωριστό και μεγάλο τμήμα της επιχειρηματικής ή της γεωγραφικής

¹²⁹ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

εκμετάλλευσης. Διαχωρίζεται για σκοπούς οικονομικής πληροφόρησης και μια επιχείρηση μπορεί να

- Το διαθέσει μέσω πώλησης
- Το διαθέσει τμηματικά
- Δώσει τέλος στη λειτουργία του από εγκατάλειψη αυτού

Αρχικά η επιχείρηση πρέπει να κάνει γνωστή τη σχέση με μια εκμετάλλευση διακοπτόμενη, η οποία προκαλείται από τη στιγμή που υπάρχει μια συμφωνία δέσμευσης από αυτή την επιχείρηση ή το Δ.Σ. έχει δώσει την έγκρισή του για την ανακοίνωση του προγράμματος της διακοπής της. Αν τα περιουσιακά στοιχεία έχουν απομειωθεί από αυτή την ανακοίνωση διακοπής της εκμετάλλευσης είναι υποχρεωτικό να αναγνωρισθεί η ζημία που έχει προκληθεί στα αποτελέσματα χρήσης. Στο Προσάρτημα ή στο Πίνακα των οικονομικών καταστάσεων η επιχείρηση πρέπει να ανακοινώσει τα στοιχεία εκείνα που έχουν να κάνουν με τις εκμεταλλεύσεις που έχουν διακοπεί όπως

- Περιγραφή τους
- Χρονοδιάγραμμα διακοπής τους
- Λογιστικές αξίες περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων
- Στοιχεία κέρδους ή ζημίας

- ***ΔΛΠ36 – Απαξίωση Περιουσιακών Στοιχείων Ενεργητικού***¹³⁰

Στα αποτελέσματα χρήσεως, καταχωρείται η ζημία που δημιουργείται από την υποτίμηση της αξίας των στοιχείων αυτών. Η όποια αναγνωρισμένη υποτίμηση σε προηγούμενα έτη καταχωρείται σε έσοδα χρήσης όπου και προέκυψε. Η Ελληνική νομοθεσία αλλά και τα Διεθνή Πρότυπα Λογιστικής αναφέρουν ότι η αξία των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης και η αξιολόγησή τους αναφέρεται σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος ώστε να εντοπισθεί η όποια ζημία.

¹³⁰ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

Δε προβλέπεται όμως από την Ελληνική Νομοθεσία κάποια συγκεκριμένη καθοδήγηση για τον τρόπο αξιολόγησης όπως χαρακτηριστικά η αξιολόγηση για τις μελλοντικές ταμειακές ροές από τα ΔΛΠ. Ο πιο αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης είναι η αγοραία αξία του στοιχείου αλλά χωρίς να ορίζεται η ανακτήσιμη αξία του. Επίσης η Ελληνική Νομοθεσία ορίζει ότι κάθε ζημία από την υποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης ή και κέρδος που έχει αναγνωρισθεί σε προηγούμενα χρόνια αποτελεί κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα χρήσης, αντίθετα από τα Λογιστικά Διεθνή Πρότυπα όπου η αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής στα πάγια αναγνωρίζεται σαν αναπροσαρμοσμένες αξίες.

Στο ΔΛΠ36, η εφαρμογή του Προτύπου αυτού αναφέρεται στη λογιστική αντιμετώπιση υποτίμησης των ασώματων περιουσιακών στοιχείων, της υπεραξίας και των πάγιων στοιχείων. Στην ημερομηνία του ισολογισμού κάθε επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίζει ότι υπάρχει κάποιο στοιχείο που να οδηγεί σε υποτίμηση τέτοιου είδους. Αν υπάρχει τότε η επιχείρηση πρέπει να οδηγείται σε αξιολόγηση του ποσού αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Προκειμένου να γίνει η αξιολόγηση η επιχείρηση προχωρά σε συνεκτίμηση των εξωτερικών και των εσωτερικών πηγών πληροφόρησης. Αν η ανακτήσιμη αξία του στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική του αξία τότε αναγνωρίζεται από την επιχείρηση η όποια ζημία από τη πώλησή του και την αξία χρήσης του.

Στη μέτρηση αξίας χρήσης του χρησιμοποιούνται οι μελλοντικές ταμειακές ροές και οι εκτιμήσεις αυτών. Οι αξιολογήσεις τους βασίζονται στα περιουσιακά στοιχεία και υποστηρίζονται από αυτά επαρκώς. Η όποια ζημία προκαλείται από την υποτίμηση καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης αλλά όχι αν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία. Σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο κάθε επιχείρηση προχωρά σε επανεκτίμηση σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Στη διαδικασία αυτή γίνεται η αναγνώριση ζημίας λόγω της υποτίμησης σε προηγούμενα χρόνια. Επίσης εκτιμάται το κατά πόσο συνεχίζει ή έχει μειωθεί. Η όποια μείωση υποτίμησης η οποία έχει αναγνωρισθεί από προηγούμενα χρόνια πρέπει να αναγνωρίζεται σαν έσοδο. Σε περίπτωση που το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αξία αναπροσαρμοσμένη τότε η αξία αναπροσαρμογής θα πρέπει να προσυζητηθεί από τη μείωση της υποτίμησης. Η μείωση της υποτίμησης για την

υπεραξία είναι επιτρεπτή μόνο αν η ζημία έχει προκληθεί από κάποια έκτακτη αιτία και δε θα επαναληφθεί.

- *ΔΛΠ37 – Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις*¹³¹

Στα ΕΛΠ, σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας οι επιχειρήσεις πρέπει να προχωρούν σε λογισμό προβλέψεων για τις όποιες υποχρεώσεις ή τις ζημίες που θα προκύψουν αλλά στη πραγματικότητα δε προβλέπεται ο χρόνος ή το ποσό αυτών. Οι προβλέψεις αυτές είναι γενικές και ο τρόπος με τον οποίο υπολογίζονται ακολουθεί τις φορολογικές διατάξεις. Σύμφωνα με το ν 2190 ορίζεται ότι οι παραπάνω προβλέψεις αφορούν κάθε κίνδυνο που μπορεί να δημιουργηθεί. Σε περίπτωση που δε μπορεί να εντοπισθεί είναι υποχρεωτικές οι προβλέψεις. Δεν επιτρέπεται να γίνονται προβλέψεις εσόδων.

Στο ΔΛΠ37, αυτό το Πρότυπο ορίζει ως υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού μια πρόβλεψη η οποία δημιουργείται από κάποια συμβάντα που θα δημιουργήσουν εκροή πόρων. Κάποια τέτοια υποχρέωση είναι η όποια δέσμευση η οποία δημιουργείται από τα γεγονότα που έχουν συμβεί και θα επαναληφθούν σε περίπτωση που είναι αβέβαια για το μέλλον. Αν κάποια δέσμευση του παρόντος δεν είναι σε θέση να δημιουργήσει μια οικονομική εκροή ή το ποσό της δεν αποτιμάται βάσιμα τότε δε καταχωρείται. Καταχωρείται μόνο αν

- Η επιχείρηση έχει μια δέσμευση του παρόντος
- Μπορεί να προκύψει εκροή πόρων
- Είναι μια αξιόπιστη εκτίμηση γύρω από το ποσό της δέσμευσης

Ως πρόβλεψη καταχωρείται το ποσό που αφορά μια σωστή αξιολόγηση της δαπάνης η οποία είναι απαραίτητη για να γίνει διακανονισμός της δέσμευσης στην ημερομηνία του ισολογισμού. Η επιρροή της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι απαραίτητο στοιχείο ώστε να γίνει η εκτίμηση του ποσού της πρόβλεψης αλλά όχι και τα κέρδη από την αναμενόμενη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων. Ως πρόβλεψη επίσης καταχωρούνται και οι δαπάνες που τις αφορούν. Η αποτίμηση της πρόβλεψης

¹³¹ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

σε παρούσα αξία είναι επιτρεπτή αν το ποσό είναι αξιόλογο και έχει σχέση με το παράγοντα χρόνο. Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις δε πρέπει να καταχωρούνται. Υποχρεωτική η ανάρτηση Πίνακα από την επιχείρηση για τις προβλέψεις στον οποίο θα αναφέρονται οι λογιστικές αξίες, και τα στοιχεία για πρόσθετες προβλέψεις οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί και οι όποιες μειώσεις τους.

- ***ΔΛΠ38 – Άυλα Πάγια – Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης***¹³²

Βάση των ΕΛΠ τα άυλα πάγια στοιχεία κεφαλαιοποιούνται και η απόσβεσή τους γίνεται μέσα στην πενταετία ισόποσα. Υπάρχουν όμως και κάποια άυλα πάγια στοιχεία όπως οι άδειες λειτουργίας που η απόσβεσή τους γίνεται στον χρόνο της νομικής διάρκειάς τους ή στον χρόνο της παραγωγικής τους ζωής. Η αποτίμηση των άυλων παγίων στοιχείων βάση της ελληνικής νομοθεσίας γίνεται στην τιμή κτήσης τους και η απόσβεσή τους γίνεται στον χρόνο που είναι παραγωγικά χρήσιμα ή στον χρόνο περιορισμένης διάρκειας, αν υπάρχει νόμος περιορισμένης διάρκειας για το άυλο πάγιο στοιχείο. Ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης χαρακτηρίζονται τα έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης και η απόσβεσή τους πραγματοποιείται με ανώτερο όριο τα πέντε έτη τμηματικά και ισόποσα.

Με το ΔΛΠ 38 ορίζεται ότι μέσα στην χρήση που πραγματοποιούνται θα πρέπει να εξοδοποιούνται τα άυλα πάγια στοιχεία. Η κεφαλαιοποίηση τους γίνεται μόνο αν διασφαλίζεται και τεκνέρεται ότι η επιχείρηση θα έχει μελλοντικό οικονομικό όφελος από τα στοιχεία αυτά παράλληλα όμως θα πρέπει να υπάρχει και ακριβής προσδιορισμός του κόστους του άυλου παγίου. Με συστηματικό τρόπο θα γίνεται η απόσβεση του άυλου παγίου στοιχείου στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής η οποία δεν θα πρέπει να είναι μεγαλύτερη των 20 ετών. Μέρος του κόστους κτήσης των παγίων που αφορούν θα είναι τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων.

- ***ΕΚΠΤΩΣΗ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ***

Προβλέπεται η κεφαλαιοποίηση και η απόσβεση για τα περισσότερα έτη αλλά και για τα έξοδα διαφήμισης, τεχνολογικής έρευνας και ανάπτυξης. Αλλά το άρθρο 31 παρ.1 ΚΦΕ αναφέρει τη φορολογική αναγνώριση που αφορά την έκπτωση για τις

¹³² Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

δαπάνες εκείνες στη χρήση που προκύπτουν. Αναφέρεται η φορολογική έκπτωση από τα ΔΛΠ για την ετήσια απόσβεση των σχετικών εξόδων.

- ***ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΞΟΔΩΝ ΠΡΩΤΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ***

Το άρθρο 31 παρ. 1 προβλέπει τη φορολογική έκπτωση για τα έξοδα της πρώτης εγκατάστασης είτε αυτά γίνουν εφάπαξ ή ισόποσα στη διάρκεια πέντε χρόνων. Δημιουργείται όμως το θέμα αν η φορολογική έκπτωση αναγνωρισθεί για τη πρώτη εγκατάσταση σε είκοσι χρόνια

- ***ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΑΞΙΑΣ ΑΛΛΟΥ ΑΓΑΘΟΥ***

Αναφέρεται η δυνατότητα για αναπροσαρμογή άυλων παγίων στην εύλογη αξία αυτών με επιβάρυνση ίδια με τα αποτελέσματα χρήσης

- ***ΔΛΠ 40 : Επενδύσεις σε Ακίνητα¹³³***

Στο σχετικό ΕΛΠ, δεν αναφέρεται καμία ξεχωριστή απεικόνιση για τα ακίνητα που κατέχονται για επένδυση ή αποτελούν κεφαλαιουχική επένδυση. Τα ακίνητα τα οποία αποφέρουν έσοδα αποσβένονται και η εκτίμηση της αξίας για τα πάγια από τη επιχείρηση πρέπει να γίνεται από την Ειδική Επιτροπή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 2190/1920. Για τις τράπεζες, όσα ακίνητα εισέρχονται σε αυτές έπειτα από πλειστηριασμούς καταχωρούνται στον ισολογισμό αυτών και η απόσβεσή τους γίνεται μόνο αν ιδιοχρησιμοποιούνται ή μισθώνονται. Σύμφωνα με τη Τράπεζα Ελλάδος, πρέπει σε κάποιο ορισμένο χρονικό διάστημα να εκποιούνται αλλά όχι αν υπάρχει κάποιος σοβαρός λόγος που θα έδειχνε ότι κάτι τέτοιο θα ήταν επιζήμιο για τη τράπεζα.

Για το ΔΛΠ 40 όσα ακίνητα δε αναφέρουν κάποια αναλογία ώστε να αποφέρουν ενοίκια αλλά και κάποια αναλογία για παραγωγική χρήση λογιστικοποιούνται ξεχωριστά. Η αρχική αποτίμηση για την επένδυση πρέπει να γίνεται στο κόστος της μαζί με τα έξοδα συναλλαγής. Οι όποιες μετέπειτα δαπάνες της επένδυσης ακινήτων αναφέρονται στη λογιστική αξία του ακινήτου σε περίπτωση που οι δαπάνες αυτές αυξάνουν τη λειτουργικότητα του ακινήτου.

¹³³ Έκθεση Καταγραφής και Παρουσίασης Κυριότερων Διαφορών Μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ (2002) – (Αναθεώρηση 2011)

Η μετέπειτα καταχώρηση της αρχικής καταχώρησης αποτίμησης θα πραγματοποιείται με τη μέθοδο της πραγματικής αξίας ή την μέθοδο του κόστους. Η επιχείρηση που αποτιμά τις επενδύσεις σε ακίνητα στη πραγματική τους αξία και το όποιο κέρδος ή ζημία καταχωρείται στα αποτελέσματα. Σύμφωνα με το Πρότυπο ορίζεται η πραγματική αξία του ποσού εκείνου που κάποιο περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί σε δυο ημέρες κάποιας αντικειμενικής συναλλαγής.

ΔΛΠ 41: ΓΕΩΡΓΙΑ

Στα ΕΛΠ δεν υπάρχει κάτι σχετικό. Στο ΔΛΠ 41 ορίζεται ο λογιστικός χειρισμός, η προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων και οι γνωστοποιήσεις που αφορούν τις γεωργικές εκμεταλλεύσεις. Επίσης ορίζεται ο τρόπος που λογιστικοποιούνται τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, οι κυβερνητικές επιχορηγήσεις και η γεωργική παραγωγή έως το στάδιο της σοδειάς. Ο ορισμός της γεωργικής εκμετάλλευσης είναι η διαχείριση από μια επιχείρηση της μετατροπής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε γεωργικό προϊόν ή σε επιπλέον βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, ως βιολογικό περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ένα ζώο ή φυτό. Στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα για την πώλησή τους θα πρέπει να αποτυπώνονται στις οικονομικές καταστάσεις τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, αν ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας είναι αξιόπιστος.

Βάση των όσων ορίζονται στο ΔΛΠ 2 στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα πώλησης θα πρέπει να εμφανίζεται η γεωργική παραγωγή. Στα αποτελέσματα της χρήσης που προκύπτει θα πρέπει να καταχωρείται το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες. Ως έσοδο θα αναγνωρίζονται οι κρατικές επιχορηγήσεις αν έχουν χαρακτηριστεί ως εισπαρκτές ή έχουν εξοφληθεί οι όροι για την χορήγησή τους.

Οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων θα πρέπει να περιλαμβάνουν:

- Το συνολικό κέρδος ή ζημία που προέκυψε από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή της γεωργικής παραγωγής σε σχέση με την αρχική τους αποτίμηση
- Ποσοτικά στοιχεία για την κίνηση κάθε κατηγορίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, αλλά και το προϊόν που παράχθηκε από αυτές μέσα στη χρήση

- Θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε κατηγορίες και της φύσης των δραστηριοτήτων για κάθε κατηγορία
- Τον τρόπο υπολογισμού της εύλογης αξίας
- Την περιγραφή των περιπτώσεων όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα
- Πιθανές επιβαρύνσεις ή δεσμεύσεις που βαρύνουν τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και την γεωργική παραγωγή
- Πληροφορίες που αφορούν τη φύση, τις ανεκπλήρωτες υποχρεώσεις και τυχόν μειώσεις στις αξίες των κρατικών επιχορηγήσεων
- Συμφωνία της κίνησης της λογιστικής αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην αρχή και την λήξη κάθε περιόδου

3.4 Εμπειρίες Στελεχών Ελληνικών Επιχειρήσεων που

Χρησιμοποιούν ΔΛΠ

Αναφερόμενοι σχετικά στις εμπειρίες των στελεχών και εργαζομένων στις επιχειρήσεις σχετικά με την χρήση των ΔΛΠ και ως προς τα πλεονεκτήματα ή μειονεκτήματα που προκύπτουν, θα λέγαμε πως σύμφωνα με έρευνα η οποία παρατίθεται στην εφημερίδα Καθημερινή, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για πρώτη φορά στη χώρα μας σηματοδοτεί μια ριζική αλλαγή στον τρόπο παροχής οικονομικής πληροφόρησης από πλευράς επιχειρήσεων¹³⁴.

Οι εργαζόμενοι στο κλάδο σημειώνουν πως για πρώτη φορά, οι οικονομικές μονάδες που λειτουργούν στη χώρα μας απαλλάχθηκαν από το βάρος των «ελληνικών λογιστικών ιδιαιτεροτήτων» και κλήθηκαν να παράσχουν οικονομική πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας με αυτή των ανταγωνιστριών τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.). Για πρώτη φορά, οι ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να προσεγγίσουν τις τράπεζες της Ε.Ε. και κάθε διεθνές χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ζητώντας τη λήψη τραπεζικών υπηρεσιών χωρίς να χρειάζεται να υποβληθούν στο υψηλό κόστος της πρόσληψης

¹³⁴ Παπαθανασίου Κ. Γ., (2006), *Χρήσιμα Συμπεράσματα από την Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα*, Εφημερίδα Καθημερινή, Έκδοση 22ας Απριλίου 2006

εξειδικευμένων συμβούλων για τη μετατροπή των ισολογισμών και των οικονομικών τους καταστάσεων σε συγκρίσιμα τυποποιημένα μεγέθη βάσει συγκεκριμένων προτύπων αναφοράς που τυγχάνουν ευρείας εφαρμογής και αξιοπιστίας διεθνώς και είναι απαλλαγμένα από φορολογικές και άλλες εγχώριες διατάξεις αμφίβολης χρησιμότητας για οποιονδήποτε αναγνώστη¹³⁵. Οι σχετικές ενδείξεις είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις έδωσαν εξετάσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ και τα αποτελέσματα είναι ενθαρρυντικά. Οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ μέσα σε ένα εξαιρετικά δύσκολο θεσμικό και οικονομικό περιβάλλον και να ξεπεράσουν και τις πρόσθετες δυσκολίες του χαρακτήρα τους. Ειδικότερα, οι ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ τόσο για τις ενοποιημένες όσο και τις εξατομικευμένες οικονομικές τους καταστάσεις. Η επιλογή της χώρας μας να υιοθετήσει αυτόν τον τρόπο εφαρμογής των ΔΛΠ αποδείχτηκε ιδιαίτερα επωφελής, αφού ανάγκασε τις εγχώριες επιχειρήσεις να πειθαρχήσουν σε ατομική βάση στους κανόνες που επιβάλλουν τα ΔΛΠ, εγχείρημα δύσκολο αλλά ασφαλές για την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων στην εφαρμογή των ΔΛΠ¹³⁶.

Δεύτερον, οι ελληνικές επιχειρήσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ έπρεπε να αλλάξουν νοοτροπία. Η νομοθεσία μας όσον αφορά τα λογιστικά θέματα χαρακτηρίζονταν από ένα πλέγμα διατάξεων, οι οποίες οδηγούσαν στην εφαρμογή στενά άκαμπτων κανόνων. Τα ΔΛΠ ως κείμενα αρχών απομακρύνονται από την εφαρμογή άκαμπτων κανόνων και επιβάλλουν στις επιχειρήσεις να κρίνουν υποκειμενικά συναλλαγές και γεγονότα και να τα απεικονίζουν λογιστικά με τρόπο που να εξασφαλίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς που τα ΔΛΠ θέτουν. Η δυσκολία που έπρεπε να ξεπεραστεί στο θέμα αυτό δεν πρέπει να υποτιμάται¹³⁷.

Τρίτον, οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ λίγο νωρίτερα από τις άλλες επιχειρήσεις της Ε.Ε. αφού έπρεπε να συντάξουν

¹³⁵ Παπαθανασίου Κ. Γ., (2006), *Χρήσιμα Συμπεράσματα από την Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα*, Εφημερίδα Καθημερινή, Έκδοση 22ας Απριλίου 2006

¹³⁶ Παπαθανασίου Κ. Γ., (2006), *Χρήσιμα Συμπεράσματα από την Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα*, Εφημερίδα Καθημερινή, Έκδοση 22ας Απριλίου 2006

¹³⁷ Παπαθανασίου Κ. Γ., (2006), *Χρήσιμα Συμπεράσματα από την Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα*, Εφημερίδα Καθημερινή, Έκδοση 22ας Απριλίου 2006

οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ από το πρώτο τρίμηνο του 2005. Σε αυτό το πρώτο τρίμηνο του 2005 έγιναν σημαντικά λάθη, αλλά δόθηκε η ευκαιρία στις επιχειρήσεις της χώρας μας να «παιδευτούν» περισσότερο στην εφαρμογή τους¹³⁸.

Τέταρτον, οι ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να ξεπεράσουν το τυπολατρικό σύστημα που επιβάλλεται από την εφαρμογή του ΚΒΣ στην τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων. Και στον τομέα αυτό φαίνεται ότι προσαρμόστηκαν στον μέγιστο δυνατό βαθμό, ώστε να ικανοποιήσουν αφενός τις απαιτήσεις της ελληνικής νομοθεσίας και αφετέρου τη σωστή εφαρμογή των ΔΛΠ¹³⁹.

Οι έρευνες που έχουν γίνει δεν έχουν αποδείξει στενή σχέση μεταξύ της πραγματικής αξίας των ενσώματων παγίων και των εκτιμήσεων στην εύλογη αξία στα ΔΛΠ. Μια πρώτη εξήγηση αυτών των ευρημάτων είναι η λανθασμένη αρχική αποτίμηση και κακή χρήση της λογιστικής της εύλογης αξίας. Άλλη πιθανή εξήγηση αποτελεί η πολυπλοκότητα του δείγματος των μελετών και η διαφορετικότητα από άποψη περιεχομένου των ισολογισμών των εταιριών του δείγματος¹⁴⁰.

¹³⁸ Παπαθανασίου Κ. Γ., (2006), *Χρήσιμα Συμπεράσματα από την Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα*, Εφημερίδα Καθημερινή, Έκδοση 22ας Απριλίου 2006

¹³⁹ Παπαθανασίου Κ. Γ., (2006), *Χρήσιμα Συμπεράσματα από την Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα*, Εφημερίδα Καθημερινή, Έκδοση 22ας Απριλίου 2006

¹⁴⁰ Παπακώστα Κ., (2013), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι Επιπτώσεις τους στη Χρηματοοικονομική Κρίση*, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

Επίλογος – Συμπεράσματα

Σύμφωνα με όσα αναφέρθησαν παραπάνω, σκοπός της παρούσης πτυχιακής εργασίας, αναφέρεται η συλλογή και καταγραφή στοιχείων που σχετίζονται με τις διαφορές που προσδιορίζονται στην εφαρμογή και ήδη των ΔΛΠ με εκείνα των ΕΛΠ στην ελληνική επιχειρηματική σκηνή.

Σημειώνεται λοιπόν πως στην Ελλάδα, η λογιστική πρακτική έχει καθιερώσει να συντάσσεται ο ισολογισμός κάθε χρόνο όπως και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης Και ο λογαριασμός διαθέσεων κερδών. Οι οικονομικές αυτές καταστάσεις συντάσσονται υποχρεωτικά από τη εμπορική και φορολογική νομοθεσία. Στην ιστορία της λογιστικής, υπάρχει μια θεωρεία η οποία έχει δημιουργηθεί από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και τα οποία έχουν υιοθετηθεί από τη Ε.Ε. Η ίδια περίπτωση ισχύει και στην ελεγκτική πρακτική.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ ωστόσο, έχει επηρεάσει και την λειτουργία των επιχειρήσεων στην Ελλάδα. Βέβαια το γεγονός είναι ότι η χρήση τους ισχύει μόνο για όσες επιχειρήσεις θεωρούνται προηγμένες καθώς και για τις θυγατρικές τους. Για όλες τις υπόλοιπες είναι προαιρετικά.

Η προσέγγιση όμως στην λειτουργία των ΔΛΠ αποτελεί ένα ζήτημα σημαντικό για τις επιχειρήσεις στις μέρες μας. Στην Ελλάδα βέβαια ισχύει η Αρχή της Συντηρητικότητας και όλα τα ελληνικά πρότυπα στηρίζονται σε αυτή την Αρχή. Από τα άλλη πλευρά, τα ΔΛΠ στηρίζονται στις Εύλογες Αξίες που οριοθετούνται εντός των επιχειρήσεων. Επομένως αυτό που συμβαίνει είναι ότι με τη χρήση αυτών μια σειρά από ενεργητικά στοιχεία κάνουν την εμφάνισή τους σε ορισμένες εμπορικές αξίες στον ισολογισμό της επιχείρησης. Για παράδειγμα, τα πάγια μιας εταιρείας.

Τα ΔΛΠ επίσης δεν είναι τίποτε άλλο από μια κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών που ισχύουν διεθνώς, κανόνων και πολιτικών. Θέματα τα οποία πρέπει οι λογιστές και οι ελεγκτές να τα ακολουθούν. Επίσης θα πρέπει να υπάρχει ο απαραίτητος έλεγχος στη διαδικασία ονομασίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων οι οποίες έχουν δημοσιευθεί.

Καταλήγοντας λοιπόν θα λέγαμε πως σύμφωνα με τα όσα έχουν αναφερθεί πρέπει να ειπωθεί ότι ο σημαντικός σκοπός των ΔΛΠ τα οποία εκδίδονται από

το International Accounting Standards Board, είναι να δημιουργηθεί και να προαχθεί ένα πλαίσιο αξιόπιστο με υψηλή ποιότητα για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση ώστε να χρησιμοποιηθούν στις διεθνείς αγορές. Η εικόνα μιας επιχείρησης σύμφωνα με τη βάση των ΔΛΠ μπορεί να λειτουργήσει στην ελληνική αγορά σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου το Ελληνικό λογιστικό πλαίσιο. Ήδη από το 2006 έχει παρατηρηθεί μια τήρηση του σχεδίου λογαριασμών και οι πρακτικές οι λογιστικές των ΔΠΧΑΑ ακολουθούνται ώστε να υπάρχει σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Σε καμία περίπτωση όμως δε υπάρχει ταύτιση των λογιστικών υπολογιστών με τις φορολογικές απαιτήσεις του κράτους.

Βιβλιογραφία

- ❖ Αγιοσμυρνάκης, Βλ., (2006), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Rosili
- ❖ Βαμβούκας, Α., Γ., (2004), “Διεθνείς οικονομικές σχέσεις”, Εκδόσεις Μπένου
- ❖ Βρουστούρης Π., Πρωτοψάλτης Α., 2002, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ
- ❖ Βρουστούρης Π., 2012, Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία και Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, Εκδόσεις Περιοδικό Λογιστής, Τεύχος 121
- ❖ Ευθύμογλου Γ. Προδρόμου – Οικονόμου Σ. Γεωργίου, 1992, Θέματα Χρηματοοικονομικής Διοίκησης, τόμος Α΄, Θεσσαλονίκη, εκδοτικός οίκος Κουκούλη.
- ❖ Γκίγκας, Δ., 2008, “Χρηματοοικονομική Λογιστική IFRS”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα, 2008
- ❖ Γρηγοράκος, Θ., 2008, “Ανάλυση ερμηνεία του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου”, Εκδόσεις Κράτη, Αθήνα
- ❖ Πουρναράκης, Κ., (1996), “Διεθνή Οικονομική”, Εκδόσεις Κυριακίδη Αφοί
- ❖ Δρ Κιόχου Α. Πέτρου – Δρ Παπανικολάου Δ. Γεωργίου, 2001, Χρηματοδότηση Επιχειρήσεων, τόμος Β΄, Αθήνα, εκδοτικός οίκος Interbooks.
- ❖ Τσακλαγκάνου Α. Άγγελου, 1980, Χρηματοδότηση και Αξιολόγηση Επενδύσεων, τόμος Γ΄, Θεσσαλονίκη, εκδοτικός οίκος αφών Κυριακίδη.
- ❖ Καραντώνης, Ηλ., (1995), Διεθνείς Οικονομικές σχέσεις, Εκδόσεις Κυριακίδη Αφοί
- ❖ Κυρίτσης Κ. (2005), Ριζικές αλλαγές στην λογιστική με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Ημερησία, Αφιέρωμα στην εκπαίδευση.
- ❖ Μπαλής, Θ.Α. (2000). Σύγχρονη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα
- ❖ Παπαθανασίου Κ. Γ., (2006), *Χρήσιμα Συμπεράσματα από την Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα*, Εφημερίδα Καθημερινή, Έκδοση 22ας Απριλίου 2006
- ❖ Παπακώστα Κ., (2013), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι Επιπτώσεις τους

στη Χρηματοοικονομική Κρίση, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας

- ❖ Πρωτόπαπας Α., Παλάσκας Κ., (2004), Αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα ΔΛΠ, Ναυτεμπορική.
- ❖ Πομόνης, Ν.Ι., (1998). Λογιστική. Εκδόσεις Σταμούλης, Αθήνα
- ❖ Σακέλλης Ι., 2007, “Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”, Εκδόσεις Κράτση, Αθήνα
- ❖ Σακέλλης Εμμ., 2009, Ο πανδέκτης του λογιστή, Λογιστικό – Φορολογικό Δίκαιον & Λογιστική, Τρίτη Έκδοση, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη
- ❖ Grant Th., 2007, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα, Ά τόμος
- ❖ Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Δ. Αικ., Καραγιάννης Δ., 2007, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Παραδείγματα – Εφαρμογές (Δ.Π.Χ.Π.), Εκδότης: Καραγιάννης Ι. Δημ. & ΣΙΑ ΟΕ
- ❖ Ντζανάτος Δ., 2008, Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα